

LA NUOVA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

La Commissione Interministeriale MEF – Giustizia per la riforma della giustizia tributaria il 30 giugno 2021 ha terminato i lavori con la relazione finale (pubblicata nel mio sito), che ha inviato al Governo per la formazione della legge delega da inviare al Parlamento il 31 luglio 2021 per l’approvazione definitiva entro il 31 dicembre 2021.

All’interno del PNRR, la “riforma strutturale della giustizia tributaria” è stata presentata come una tra le priorità d’azione del Governo.

All’interno della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia sono state presentate due opzioni:

- **la prima, minoritaria, votata dai cinque giudici togati, modifica ben poco dell’attuale situazione, lasciando la magistratura tributaria a giudici onorari, con limitati interventi di giudici togati solo in grado di appello;**
- **la seconda, maggioritaria e da condividere, votata dagli otto componenti professori universitari e professionisti, intende invece:**
 - 1. creare la “quinta magistratura” con giudici professionali, a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico e ben retribuiti, come più volte ho sollecitato negli ultimi venti anni;**
 - 2. modificare altresì anche il processo tributario, con il contraddittorio generale endoprocedimentale da rispettare sempre;**
 - 3. prevedere la possibilità di impugnare l’autotutela;**
 - 4. prevedere l’intervento attivo del giudice nella conciliazione giudiziale;**
 - 5. prevedere la possibilità di non tenere conto degli atti acquisiti illegittimamente, che non rispettano i diritti costituzionali;**
 - 6. prevedere la possibilità di utilizzare la testimonianza scritta su autorizzazione del giudice;**

7. **prevedere la creazione di una sezione speciale della Corte di Cassazione, anche con funzione predittiva, e con la possibilità di una pace fiscale per chiudere l'enorme contenzioso in atto.**

L'unico punto sul quale non concordo è quello di lasciare al MEF la gestione e l'organizzazione della nuova giustizia tributaria.

Secondo me, per l'effettiva indipendenza, anche all'apparenza, è opportuno che la gestione e l'organizzazione siano affidate alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, per rispettare la terzietà prevista dall'art. 111, secondo comma, della Costituzione.

In ogni caso, al di là della suddetta criticità, che, secondo me, sarà senz'altro corretta dal Parlamento in sede di approvazione definitiva della legge delega di riforma strutturale della giustizia tributaria, sono da apprezzare tutti gli altri interventi approvati a maggioranza nella seconda opzione che, per informazione, riporto nel presente scritto.

A) Legge delega per l'istituzione della magistratura tributaria

È opinione largamente condivisa che la prima e principale riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria debba riguardare l'inquadramento dei giudici.

Dal 2013 ad oggi sono stati presentati 9 disegni di legge al Senato e 8 alla Camera aventi ad oggetto tale riforma e in tutti si prevede che il giudice tributario debba essere un giudice professionale a tempo pieno (dei 17 disegni di legge 14 accolgono la medesima soluzione qui proposta, mentre i restanti 3 prevedono la devoluzione della materia tributaria ad altre giurisdizioni esistenti).

In effetti, che la giustizia tributaria sia tuttora affidata ad un giudice onorario appare anacronistico retaggio della primigenia natura di contenzioso amministrativo del processo, pienamente e definitivamente superata quasi 50 anni fa con il pieno riconoscimento del carattere giurisdizionale della funzione svolta dai giudici tributari (cfr. Corte cost. n. 287/1974).

Il metodo di reclutamento non mediante concorso dei giudici attuali, la natura onoraria dell'incarico, la struttura e il ridotto ammontare dei compensi erogati, che ne mortifica la funzione e la professionalità, recano un inevitabile pregiudizio alla qualità delle pronunce e alla produttività dei giudici.

È appena il caso di evidenziare che la non sempre elevata qualità – tecnica e di merito – delle pronunce è una delle cause del grande numero di ricorsi pendenti dinanzi la Sezione tributaria della Cassazione: si deve prendere atto, in questa prospettiva, che la salvaguardia della funzione della Suprema Corte non può che passare attraverso una riduzione dell'afflusso delle cause in sede di legittimità e che tale obiettivo è realizzabile solo attraverso la previsione di un **giudice di merito specializzato e a tempo pieno**.

È ben noto, infatti, lo ha rilevato la **Corte costituzionale nell'ordinanza n. 144 del 1998**, riferita alle attuali commissioni tributarie, che le potestà di intervento del legislatore sulla configurazione e sul funzionamento dei giudici speciali fatti salvi dalla Costituzione non si esauriscono, mantenendo sempre il legislatore facoltà di intervenire al fine di sopprimerli, trasformarli e riordinarli, “con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, [...]”.

Nessun ostacolo, quindi, dall'art. 102, primo comma, Cost., anche in ragione del fatto che la proposta accentua il carattere giurisdizionale degli organi giudicanti, influenzando positivamente sull'indipendenza, terzietà e preparazione professionale del giudice.

Per garantire un livello di professionalità analogo a quello dei Giudici ordinari, si prevede che il concorso per esami riguardi le seguenti materie: diritto tributario, diritto civile e commerciale, diritto amministrativo, diritto processuale civile e tributario, diritto dell'Unione europea, economia aziendale ed una lingua straniera scelta dal candidato tra inglese, francese, spagnolo e tedesco.

In sostanza, rispetto alle materie di esame della Magistratura ordinaria, non sono previste diritto penale, diritto processuale penale, diritto del lavoro e diritto internazionale pubblico e privato.

Sono invece aggiunte diritto tributario sostanziale e processuale, nonché economia aziendale.

Altra questione di rilevante importanza è quella della istituzione di una sezione specializzata della Corte di Cassazione, alla quale possano dare il loro apporto giudici tributari che hanno esercitato con professionalità la giurisdizione nei gradi di merito. Tale istituzione può consentire da un lato una maggiore specializzazione dell'attuale sezione (istituita con mero atto interno della Corte), e dall'altro la possibilità che ne possano far parte i migliori magistrati tributari in possesso di una pluriennale esperienza come giudici di secondo grado.

Se possono accedere alle sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter entrare magistrati che hanno superato un concorso e che quindi sono del tutto assimilati e assimilabili ai giudici ordinari.

In tal senso, peraltro, si è pronunciata la Corte costituzionale nella sentenza n. 1/1983, la quale, nel rigettare la censura attinente alla mancata previsione di una sezione specializzata presso la Corte di Cassazione, composta da magistrati di cassazione e magistrati militari, ha perentoriamente statuito che «basta, invero, por mente alla formulazione dell'art. 102, capoverso, secondo periodo, Cost., per rendersi conto che, in armonia con il disposto dell'art. 108, primo comma, Cost. l'istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di “sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura”, è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore, al qual soltanto spetta di valutare l'opportunità di istituire per specifiche materie siffatte sezioni specializzate, determinandone la composizione» (analogamente, con riferimento ai terzi estranei alla magistratura alla sezione della Corte di Appello che costituisce il Tribunale delle acque pubbliche, Corte cost. n. 353/200235).

Si è inoltre posta particolare attenzione alla predisposizione delle condizioni perché il legislatore delegato in sede di attuazione della delega addivenga alla creazione del ruolo dei giudici tributari in tempi ragionevoli, senza ritardi nei processi pendenti, e con la salvaguardia delle professionalità esistenti, decisive per garantire un'equilibrata transizione, degli attuali giudici tributari, tanto magistrati, quanto non togati.

In questa prospettiva, si prevede che:

- i magistrati ordinari, amministrativi e contabili con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario possano chiedere la **definitiva assegnazione**, mediante procedura di selezione, ai ruoli della magistratura tributaria con assegnazione alle Corti di Appello tributarie (lettera i);
- i medesimi magistrati possano chiedere di essere collocati fuori ruolo dalla magistratura di appartenenza per un periodo minimo di 4 anni allo scopo di essere anch'essi assegnati alle Corti di Appello tributarie, con conservazione delle progressioni di carriera secondo la disciplina dell'ordinamento di provenienza.

Si garantirebbero, in tal modo, giudici a tempo pieno anche nel secondo grado di giudizio, a cui, evidentemente, non potranno accedere per molti anni i nuovi giudici che abbiano superato il concorso per esami.

Si è anche previsto, allo scopo di salvaguardare e valorizzare le professionalità esistenti, di prevedere nel concorso una riserva di posti agli attuali giudici tributari, purché laureati in materie giuridiche o economiche e purché abbiano svolto per almeno 6 anni le loro funzioni negli organi giudicanti di primo o di secondo grado, con successiva assegnazione ai Tribunali tributari.

Ovviamente il mancato superamento del concorso non sarà di ostacolo alla prosecuzione dell'attività come giudice onorario.

Nel periodo transitorio quindi la magistratura tributaria potrà essere così composta:

- giudici professionali che abbiano superato il concorso per esami di cui sopra (ivi compresi gli attuali giudici tributari vincitori del concorso, per i quali è prevista una riserva di posti);
- giudici professionali provenienti dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile che abbiano definitivamente optato per la magistratura tributaria;
- giudici professionali provenienti dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile che abbiano ottenuto il collocamento “fuori ruolo” per svolgere le funzioni di magistrato tributario a tempo pieno per un periodo minimo di 4 anni;
- giudici onorari, che, in presenza delle condizioni di copertura degli organici, potrebbero uscire in tempi più brevi dalla magistratura tributaria in ragione della possibilità di ridurre l’età di fine servizio dai 75 ai 70 anni, fatto salvo quanto previsto per le liti minori.

Da segnalare, infine, altre quattro importanti previsioni normative:

La prima è quella attinente all’individuazione del Ministero a cui è attribuita l’organizzazione e la gestione dei Tribunali tributari e delle Corti d’Appello tributarie. La principale criticità dell’attuale assetto è da ravvisarsi nel fatto che la retribuzione dei giudici è decisa dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, circostanza questa che non si verificherebbe più per i giudici professionali tributari a tempo pieno (sia che abbiano superato il concorso o che abbiano optato, da magistrati ordinari, amministrativi e contabili, per la definitiva assegnazione ai ruoli della magistratura tributaria).

Se a ciò si aggiungono le complesse problematiche (di natura giuridica, economica e previdenziale) che comporterebbe il trasferimento degli attuali dipendenti delle commissioni tributarie - in ipotesi – alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, si è ritenuto opportuno mantenere in capo al Ministero dell’Economia e delle Finanze l’organizzazione e la gestione degli organi di giustizia tributaria.

La seconda riguarda, invece, la possibilità, qualora tale circostanza sia imposta da esigenze connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti, di accorpate Tribunali tributari appartenenti a province situate nella medesima regione e tra loro

confinanti. È il caso di rilevare che una siffatta possibilità potrebbe influire positivamente sul grado di efficienza della giustizia tributaria in un contesto in cui il varo del processo tributario telematico sdrammatizza tali scelte, sempre divisive e contestate.

La terza, che trova la sua giustificazione nel varo del giudice professionale, è quella della costituzione presso Tribunali tributari e Corte di Appello tributarie **dell'Ufficio per il processo**, “tassello fondamentale per aiutare il giudice che dovrà poi decidere la controversia a svolgere in modo più efficiente tutto il lavoro preparatorio alla decisione stessa”.

Infine, nell'ottica di una migliore qualità delle decisioni tributarie di maggior valore (più facilmente destinate a pervenire fino alla Corte di Cassazione), si prevede che le liti minori, di valore **non superiore ai 3.000 euro** (con l'esclusione di quelle di valore indeterminabile), purché non appaiano collegate a liti di competenza collegiale alle quali potrebbero essere riunite per connessione (il riferimento è all'art. 274 cpc, applicabile al processo tributario: Cass. 26648/17), siano decise in primo grado da un giudice onorario **monocratico**, con esclusione di quelli già appartenenti ad altre magistrature.

In tal modo si valorizzerà il lavoro dei collegi, nei quali confluiranno – fatta salva, pur sempre nel periodo transitorio, l'esigenza di copertura degli organici: tutti i giudici onorari di altre magistrature nonché i nuovi giudici tributari assunti per concorso.

Si otterrebbe in tal modo che giudici particolarmente preparati siano utilizzati per le liti di maggior rilievo, senza che questo influisca sulla tenuta garantistica del sistema, tenuto conto della non elevata soglia di valore delle liti attribuite al giudice monocratico.

Viene poi precisato che l'attribuzione delle liti minori al giudice monocratico non può dar luogo a questioni di competenza (in modo analogo a quanto accade per le sezioni lavoro dei tribunali: Cass.16613/2021).

Infine, si prevede che il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, la cui composizione e le cui funzioni dovranno essere disciplinate in modo analogo a quelle del Consiglio Superiore della Magistratura, fissi i criteri di produttività dei giudici onorari, mutuando quanto già previsto in via generale per la magistratura onoraria dal D.Lgs. 116/2017.

B) Disposizioni legislative sul contraddittorio nel procedimento

E' ben noto che il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale è espressione anche del principio di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.; principio a sua volta richiamato dalle “collaborazione e buona fede” che debbono improntare i rapporti tra contribuente ed amministrazione ai sensi dell'art. 10 Statuto del Contribuente (l. n. 212/2000).

“Il contraddittorio procedimentale (è) espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, riconducibili a diritti costituzionalmente tutelati, nella tensione verso un migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva” (da ultimo, Cass. n. 16011/2021).

È altresì di immediata evidenza il fatto che il riconoscimento di tale diritto ha sì il fine di consentire al contribuente di anticipare la sua “difesa” rispetto alla eventuale fase contenziosa, ma ha anche lo scopo di consentire all'autorità fiscale di conoscere elementi di fatto e/o di diritto che assicurano un più fondato e legittimo esercizio del potere impositivo.

In questi termini il contraddittorio può avere un significativo effetto deflattivo sul contenzioso tributario, oltreché essere naturalmente espressione di civiltà giuridica.

Attualmente, e a seguito di Cass. SS.UU. n. 24823/2015, è opinione fermissima della giurisprudenza di legittimità che non esista nel nostro ordinamento un diritto generalmente riconosciuto del contribuente al contraddittorio al di fuori del procedimento di applicazione dei tributi armonizzati - per i quali tale diritto è stato riconosciuto dalla Corte di Giustizia UE (che, contrariamente a quanto accade nel

nostro ordinamento in cui la Corte Costituzionale non attribuisce fondamento costituzionale al diritto al contraddittorio procedimentale, ricollega tale diritto all'esercizio del diritto di difesa) – ed al di fuori dei casi in cui il legislatore, ed eccezionalmente la stessa giurisprudenza, lo riconoscono con riferimento all'applicazione di tributi diversi da quelli armonizzati, e nella specie delle imposte sul reddito.

Il legislatore ha recentemente emanato una disposizione diretta ad assicurare il contraddittorio, con riferimento ai principali tributi erariali, ma specificamente finalizzata all'eventuale definizione dell'atto impositivo e, soprattutto, con eccezioni estremamente significative.

La norma attualmente vigente che riconosce con maggiore ampiezza il diritto al contraddittorio è l'art. 12 Statuto, per il quale il contribuente, laddove gli sia stato rilasciato un processo verbale di verifica, ha diritto di presentare entro 60 giorni deduzioni difensive che debbono essere valutate dall'autorità fiscale, dandone conto nella motivazione dell'eventuale atto impositivo successivamente emesso. L'atto emanato senza l'osservanza di tale termine è nullo (va precisato che la nullità non è espressamente prevista dalla norma, ma è stata affermata dalla giurisprudenza della Cassazione).

Si ritiene, per i motivi sopra accennati, di proporre il riconoscimento normativo, con carattere di generalità, del diritto del contribuente al contraddittorio, inserendo *ratione materiae* la norma nello Statuto del contribuente; ciò anche al fine di assicurare la sua applicazione da parte degli enti impositivi non statali.

Il nuovo principio statutario individua chiaramente tale obiettivo, ma è volutamente di carattere generale: in primo luogo, perché tale carattere di generalità è consono alla funzione dello Statuto ed alla formulazione delle altre norme statutarie; in secondo luogo, perché ciò dà modo al legislatore delegato (secondo la tecnica di attuazione prevista dall'art. 16 Statuto) di declinare il diritto al contraddittorio con riferimento ai diversi modelli impositivi, bilanciando l'interesse del contribuente con quello ad un

efficiente esercizio dell'attività di controllo ed accertamento e soprattutto colmando gli spazi che le attuali frammentarie disposizioni lasciano prive di effettivo presidio.

In via subordinata, si propone una modifica dell'attuale art. 5 *ter* cit.

Tale seconda proposta da un lato si presenta di più facile ed immediata attuazione, ma dall'altro soddisfa solo molto parzialmente le su indicate esigenze.

Essa potrebbe essere comunque adottata **in attesa** dell'attuazione della norma statutaria.

Attualmente, l'art. 5 *ter* d. lgs. n. 218/1997 recita:

1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

Questa disposizione è destinata a rendere obbligatoria, solo con riferimento ad alcuni tributi (ed in particolare imposte sui redditi e relative addizionali, ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto), nonché ai contributi previdenziali connessi all'IRPEF, la notifica al contribuente dell'invito a comparire, invito diretto non tanto e comunque non solo all'avvio del contraddittorio, quanto alla definizione in adesione della contestazione.

E ciò anche se in punto di fatto non può certo escludersi che il contribuente presenti legittimamente, in risposta all'invito, deduzioni puramente “difensive”.

L'obbligo in questione opera solo laddove le attività di controllo svolte nei confronti del contribuente non si siano concluse con un processo verbale di constatazione; laddove sia stato invece redatto un tale verbale a seguito di accesso, ispezione e verifica il contribuente ha diritto di presentare deduzioni difensive *ex art. 12 Statuto*.

Come prima si è accennato, si deve ritenere che tale disposizione non sia diretta a tutelare pienamente il diritto del contribuente al contraddittorio non solo per la finalizzazione dell'invito all'adesione, ma anche per una serie di eccezioni e deroghe alla sua applicazione a favore dell'autorità fiscale (opinione unanime della dottrina – v. per tutti Farri, DPT 2021).

A tutela del contraddittorio, nell'ambito di questa norma, debbono annoverarsi l'obbligo dell'A.F. di motivare l'atto impositivo con specifico riferimento alle deduzioni del contribuente (comma 3) e la “invalidità” dell'atto impositivo emesso senza previo invito obbligatorio (comma 5).

Tale ultima previsione è tuttavia mitigata dall'obbligo del contribuente di fornire la c.d. “**prova di resistenza**”: si tratta di una disposizione dettata a tutela della funzione impositiva, dal momento che solo in materia di imposte armonizzate il contribuente avrebbe, sulla base della giurisprudenza UE, un tale onere.

A favore dell'A.F. – e quindi, corrispondentemente, a detrimento della tutela del diritto al contraddittorio - sono senz'altro le deroghe previste all'obbligatorietà della

notifica dell'invito, la prima avente ad oggetto gli accertamenti parziali ai fini delle imposte sul reddito e dell'IVA (comma 2), e la seconda riguardante i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o di fondato pericolo per la riscossione (comma 4).

E' proprio sulla prima deroga che si propone di intervenire, riducendola al suo contenuto essenziale.

Invero, il potere dell'A.F. di emettere accertamenti parziali, previsto dalle norme richiamate dal comma 2 dell'articolo in commento, a seguito di modifiche degli originari testi normativi, specie per quanto concerne le imposte sul reddito, e soprattutto per effetto di un'amplissima interpretazione giurisprudenziale, può essere esercitato praticamente in ogni caso, con la conseguenza di svuotare di concreto significato la seppur limitata tutela del contraddittorio endoprocedimentale offerta dall'art. 5 *ter*.

L'art. 41 *bis* d.p.r. n. 600/1973 è stato introdotto (dal d.p.r. n. 309/1982) a seguito della creazione dell'anagrafe tributaria per consentire all'A.F. un pronto utilizzo, ai fini del recupero di imposta, degli elementi da essa ritraibili, in limitata deroga al principio di unicità dell'atto di accertamento (art. 43 d.p.r. n. 600/1973).

Esso infatti originariamente consentiva l'emissione di un accertamento parziale nel solo caso in cui elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un maggiore imponibile emergano dalle "segnalazioni effettuate dal Centro informativo delle imposte dirette", ovvero, detto con termini attuali, dai "dati in possesso dall'anagrafe tributaria".

Ai fini IVA, invece, l'art. 54, comma terzo d.p.r. n. 633/1972 (il quarto non è più vigente) ha fin dall'origine consentito ampie deroghe al principio dell'unicità dell'atto di accertamento, principio che del resto in materia di imposta sul valore aggiunto ha una funzione meno importante, data l'assenza del principio – valevole invece per le imposte sul reddito – di unicità dell'obbligazione tributaria per periodo di imposta.

Per consentire tuttora il pronto utilizzo ai fini dell'accertamento dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria ai fini delle imposte sul reddito si ritiene di dover mantenere questa unica deroga al previo invito obbligatorio previsto dall'art. 5 *ter* in commento, estendendo così il contraddittorio obbligatorio (per l'A.F.) a tutti gli altri casi di accertamento parziale, per i quali a ben vedere non sussiste alcuna particolare ragione che induca ad escludere l'applicazione del principio di collaborazione e buone fede.

C) Modifica della disciplina dell'autotutela tributaria

Com'è noto la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 18992/2019), prevede che l'esercizio in capo all'Amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute), abbia essenzialmente natura **discrezionale**.

Tale posizione, che risente evidentemente dell'analogo istituto esistente in campo amministrativo, non sembra tuttavia tenere in debita considerazione la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'art. 53 Cost. sia in senso positivo (obbligo di pagare le imposte previste dalla legge), sia in senso negativo (divieto di pagare imposte non dovute in base alla legge).

La possibilità per il legislatore di prevedere che in campo tributario l'autotutela costituisca un obbligo per l'Amministrazione finanziaria, è espressamente affermata dalla Corte Costituzionale nella sentenza 181/2017: **“La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l'introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento**, ma non può certo dirsi costituzionalmente illegittima, per le ragioni sopra viste, una disciplina generale che escluda il dovere dell'amministrazione e, per quanto qui interessa, delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela”.

La Commissione è pervenuta alla conclusione che un intervento diretto a prevedere come obbligatoria l'autotutela, in taluni specifici casi, sia opportuno non solo per

ripristinare un rapporto di **correttezza** tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso.

Ad oggi infatti, accade spesso che a fronte di un atto **palesamente illegittimo** il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione, ma in caso di inerzia (o ritardo) della stessa, si vede costretto a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge, onde evitare la definitività dell'atto che potrebbe essere di ostacolo ad un successivo (ad oggi discrezionale) annullamento d'ufficio.

La soluzione normativa proposta è la introduzione di un articolo nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), che recepisca – con le opportune modifiche – il contenuto dell'attuale art. 2 (“Ipotesi di annullamento d'ufficio o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento”) del D.M. 37/1997, recante “Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria” e le conseguenti modifiche agli artt. 19 e 21 D.Lgs. 546/1992.

Il riferimento alla **evidente illegittimità** esclude l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali.

Circa la tutela giudiziale a fronte di diniego o rifiuto di autotutela, ne viene prevista la possibilità **nei soli casi di atti divenuti già definitivi**.

Negli altri casi in cui è stato già proposto ricorso si è ritenuto preferibile **non prevederne la impugnazione** tenuto conto che sulla questione può ormai decidere il giudice.

Per evidenti esigenze di certezza l'istanza di autotutela viene sottoposta a un termine di decadenza (biennale), analogo a quello previsto in via residuale dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 546/1992 per le azioni di rimborso di tributi.

Circa la natura del giudizio di impugnazione del rifiuto (espreso o tacito) dell'autotutela, è da ritenersi che il potere del giudice tributario – così come in tema di rimborso di tributi – non sia limitato all'accertamento dell'obbligo di provvedere **ma si estende anche al merito della pretesa** (il che d'altronde è connaturato alla

natura di impugnazione-merito del giudizio tributario), in analogia a quanto previsto nel giudizio amministrativo (Cons. di Stato Ad. Plen. n. 11/2016, secondo cui nel giudizio avverso il silenzio inadempimento della p.a. “il giudice amministrativo non può sindacare la fondatezza della pretesa e predeterminare il contenuto del provvedimento finale **se non nei casi in cui l'attività sia vincolata o si siano comunque esauriti gli spazi di discrezionalità riconosciuti alla Pubblica Amministrazione**”).

Si ritiene che la proposta non sia idonea a provocare un aumento del contenzioso, tenuto conto:

- a) del già citato effetto deflattivo del contenzioso derivante dalla certezza, in capo al contribuente, che l'errore dell'Amministrazione dovrà comunque essere corretto;
- b) del fatto che la possibilità di impugnare il rifiuto espresso o tacito dell'autotutela è prevista per i soli atti definitivi;
- c) del fatto che i motivi che possono giustificare una impugnazione riguardano esclusivamente l'**evidente assenza** di un presupposto impositivo senza alcuno spazio per far valere eventuali vizi formali dell'atto a suo tempo non impugnato.

D) Disposizioni legislative sulla conciliazione giudiziale

Nel corso delle audizioni è stata da più parti evidenziata l'insoddisfazione per l'attuale struttura del reclamo/mediazione per le controversie di valore fino a 50.000 €, così come delineata dall'art. 17 *bis* d. lgs. n. 546/1992.

In particolare, tale insoddisfazione nasce dal fatto che la mediazione viene gestita dallo stesso Ente impositore, sia pure – per quanto riguarda le Agenzie fiscali – da parte di strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che hanno emesso gli atti impugnati.

Tuttavia, dai dati forniti dal MEF alla Commissione emerge che la percentuale di controversie potenziali, riguardanti l’Agenzia delle Entrate, che viene definita ai sensi dell’art. 17 *bis* è significativa, con ciò evidenziandosi l’effettiva portata deflattiva dell’istituto.

D’altra parte, il numero di controversie effettivamente instaurate che residua, all’interno dei valori definibili in mediazione, è parimenti assai significativo.

A ciò si aggiunga che non si dispone di alcun dato relativo alle controversie di competenza delle Regioni e degli EE.LL., per le quali si può ipotizzare che spesso il procedimento di mediazione non venga neanche avviato per l’assenza di idonee strutture amministrative.

Queste considerazioni inducono a ritenere che:

- da un lato, l’attuale reclamo/mediazione meriti di essere mantenuto, anche perché esso induce nell’Ente impositore una rimeditazione complessiva dell’atto impugnato ai fini dell’eventuale esercizio del potere di autotutela;
- dall’altro, sia opportuno prevedere un potenziamento degli istituti deflattivi per le controversie di valore fino a 50.000 € che “sopravvivono” al tentativo di mediazione.

Nel corso delle audizioni molti hanno propugnato l’affidamento della mediazione ad un apposito organo di mediazione, terzo rispetto agli Enti impositori, variamente denominato e strutturato, e – per taluni – anche con apporto di professionalità tecniche oltreché giuridiche, nonché con la presenza di funzionari dell’Agenzia delle Entrate.

Non si ritiene di accogliere questi auspici per una serie di motivi, tra i quali si possono brevemente accennare i seguenti:

- la difficoltà di creare *ex novo* una tale struttura, anche considerati i costi ed i tempi amministrativi necessari;
- un’ambiguità forse non facilmente risolvibile sulle funzioni di un tale organismo, tra la pura mediazione e l’attività decisoria, accentuati dall’eventualità di chiamare a

comporlo anche funzionari dell’Agenzia delle Entrate (ed allora perché non anche di ciascun Ente impositore?);

- i costi ed i tempi per il contribuente, certi a fronte dell’incertezza dell’esito.

Le considerazioni che precedono hanno condotto ad ipotizzare – all’interno del processo – un deciso rafforzamento ed una diversa configurazione della conciliazione giudiziale per le controversie di valore fino a 50.000 € (accanto a quella attuale che resta sia per le controversie di valore superiore, sia per quelle alle quali il giudice non riterrà applicabile la “nuova” conciliazione, come verrà più avanti meglio illustrato). Come è noto attualmente, benché la legge disciplini separatamente la conciliazione stragiudiziale e quella giudiziale, si tratta pur sempre di una conciliazione **ad iniziativa di parte**, che si differenzia sostanzialmente solo per essere sottoscritta presso l’ufficio fiscale, ovvero davanti al giudice.

La proposta configura invece una conciliazione giudiziale **su proposta del giudice**, mutuando *mutatis mutandis* lo schema dell’art. 185 *bis* c.p.c. (istituto, questo, dalle evidenti finalità deflattive – cfr. Corte Cost. n. 77/2018).

In tal modo il tentativo di conciliazione verrà esperito anche per le controversie per le quali l’Ente impositore è rimasto inerte nella fase di reclamo/mediazione, ovvero ha opposto dinieghi in qualche misura non giustificati, con il decisivo ausilio del giudice chiamato a formulare una equilibrata proposta.

La formulazione della proposta può avvenire tanto fuori udienza (anche precedentemente alla prima udienza), quanto nel corso della prima udienza, laddove esistano le condizioni specificamente previste dalla norma ed il giudice lo ritenga possibile.

La proposta va formulata per iscritto, ove sia predisposta fuori udienza, ovvero verbalizzata in udienza.

La mancata comparizione di una o delle parti non preclude la conciliazione: è infatti previsto che la proposta sia comunque comunicata alle parti.

Il giudice può rinviare la causa alla successiva udienza per l’eventuale perfezionamento dell’accordo conciliativo.

Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

Si è ritenuto opportuno, da un lato attribuire al giudice un ambito valutativo piuttosto ampio sulla formidabilità della proposta e dall'altro comunque delimitare i casi in cui una tale proposta è limitata alle “**questioni di facile e pronta soluzione**” per non creare indebite commistioni tra la funzione conciliativa e quella decisoria.

Si ritiene, tra l'altro, che nell'ipotesi di adozione di un meccanismo di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione, proposta ipotizzata nell'ambito della Commissione, questo strumento consenta di dare rapida applicazione al principio di diritto fissato dalla Corte in tutte le controversie aventi analogo oggetto. Indubbiamente questo nuovo istituto può comportare un allungamento dei tempi del processo, ove la proposta sia formulata in udienza. Tuttavia si ritiene che l'atteso effetto deflattivo possa “compensare” tale allungamento.

Inoltre, come si è detto, è data facoltà al giudice di formulare la proposta anche prima dell'udienza, in modo da velocizzare i tempi del processo.

È infine previsto che la proposta di conciliazione non possa costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice, analogamente a quanto disposto dall'art. 185-bis c.p.c. Ed invero, dato che la formulazione della proposta è limitata alle questioni di facile e pronta soluzione, si ritiene che la precomprensione del giudice rispetto al merito della causa non sia qualitativamente diversa da quella che consente l'adozione delle misure cautelari.

L'efficacia deflattiva del nuovo strumento sarà – si ritiene – potenziata dalla istituzione di una magistratura tributaria di ruolo.

E) Disposizioni legislative sulla tutela contro atti illegittimi

Il quadro normativo interno di riferimento

Il potere di compiere accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi di svolgimento dell'attività commerciale, della professione o presso il domicilio del contribuente si

inserisce nel novero dei più ampi poteri attribuiti all’Agenzia delle Entrate ed alla GDF (alla quale sono attribuiti in generale funzioni generali di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia economico finanziaria, D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, articoli 1 e 2, commi 1 e 2, e sulla base delle singole leggi d’imposta compiti di prevenzione e repressione delle violazioni tributarie nonché di cooperazione con gli Uffici finanziari per l’acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell’accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni stesse che in questa attività coadiuva la prima) al fine di verificare il corretto adempimento degli obblighi formali e sostanziali rilevanti per la corretta determinazione dei tributi.

L’esercizio di tale potere è disciplinato, allo stato attuale,

- da un canto dall’art. 52 del DPR 26.10.1972, n. 633, che è poi richiamato da altre disposizioni dell’ordinamento tra le quali si possono annoverare/ricordare: l’art.33, comma 1, del DPR 29.9.1973, n. 600 in materia di accertamento per le imposte sui redditi, l’art. 51, comma 4, del DPR 26.4.1986, n. 131 per l’imposta di registro; l’art. 34, comma 4, del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346; l’art. 11, comma 9, del D.Lgs. 8.11.1990, n. 374; l’art. 24, comma 5, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446

- dall’altro dall’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Con riguardo a tali poteri che comportano la presenza fisica dei verificatori nei luoghi indicati, e che si possono spingere fino al controllo sulla persona, sui suoi effetti personali e sulla corrispondenza, si pone il delicato tema della interferenza del loro esercizio con i diritti fondamentali dell’individuo che trovano un punto di riferimento nella Costituzione italiana (**artt. 13, 14 e 15**) e che sono tutelati dalla Carta Europea dei Diritti dell’Uomo.

- La Convenzione europea dei diritti dell’uomo e le interpretazione della Corte europea dei diritti dell’uomo

Al riguardo è noto come alcune pronunce della Corte Europea sui diritti dell’uomo hanno affermato che il diritto del contribuente a non subire accessi, ispezioni e verifiche tributarie illegittime è tutelato dalla Convenzione in quanto rientra

nell'ambito dei «diritti e obbligazioni di carattere civile» protetti dall'art. 6 della CEDU, in materia di “processo equo”⁴⁰.

Per giurisprudenza consolidata della Corte EDU, infatti tale diritto è ricompreso nell'ambito delle prerogative garantite dall'art. 8 della Convenzione europea, in materia di diritto al rispetto della vita privata e familiare.

Segnatamente per la Corte la tutela dei diritti del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche concerne sia l'aspetto “**sostanziale**”, sia quello “**processuale**”, non trovando applicazione il principio, affermato dalla Camera Grande della Corte, con il noto caso Ferrazzini, secondo il quale le controversie in materia di accertamento dell'obbligazione tributaria (e solo quella) sarebbero estranee al campo di applicazione dell'art. 6 citato.

In specie i Giudici di Strasburgo - affrontando una questione concernente ispezioni domiciliari e sequestri - in materia tributaria hanno ritenuto che nella fattispecie dovesse trovare applicazione l'art. 6, par. 1 della CEDU nella premessa, come anticipato, che le liti in materia di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei conseguenti sequestri hanno natura “civile”.

In tale occasione, la Corte ha precisato che l'effettivo rispetto dell'art. 6 è assicurato solo allorchè sia garantito l'accesso ad un giudice per conseguire una decisione utile sulla lite.

Questo significa, specificano ulteriormente i giudici, che le persone interessate debbano poter ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in punto di fatto e di diritto, sulla legittimità della decisione che autorizza l'ispezione domiciliare e, se del caso, sulla regolarità delle conseguenti operazioni.

In particolare, i ricorsi con i quali si contesta l'irregolarità delle ispezioni devono consentire sia la sospensione dello svolgimento delle operazioni sia, ove le operazioni fossero compiute, la riparazione del danno, in modo appropriato, arrecato ai soggetti interessati.

Ad avviso della Corte EDU si rende, dunque, necessaria, nella prospettiva dell'art. 6 primo periodo della Convenzione, la previsione di un diritto di impugnazione pieno,

che riguardi il merito, in fatto ed in diritto, della correttezza e legittimità del(l'atto/provvedimento che autorizza) la misura adottata e che non sia limitato alla possibilità di ottenere un indennizzo per i danni subiti.

Il quadro di riferimento va completato guardando al già menzionato art. 8 e alla disposizione dell'art. 13 della Convenzione.

Il primo assume rilievo in quanto in esso sono indicate le regole da rispettare allorché una legge ponga delle misure che comprimono la libertà della persona, del domicilio e della corrispondenza; il secondo in quanto, in certa misura, costituisce una disposizione di chiusura a livello sistematico delle tutele apprestate ai diritti e alle libertà riconosciuti nella Convenzione.

In particolare, per quanto qui d'interesse, occorre ricordare che la nozione convenzionale di "domicilio" di cui al primo paragrafo dell'art. 8 citato ha un'estensione ampia, maggiore rispetto all'analogica nozione prevista dal nostro ordinamento.

Essa comprende non solo l'abitazione e gli altri luoghi di privata dimora, ma anche quelli in cui l'interessato esercita la propria attività economica, quali i locali in cui si svolge l'attività di impresa, la sede legale e le unità locali delle società, lo studio professionale, in quanto anch'essi necessari a stabilire e sviluppare relazioni con altri esseri umani.

Ne consegue che le attività istruttorie che si svolgono presso locali commerciali, professionali o privati riferibili al contribuente debbono rispettare i parametri previsti dall'art. 8 della CEDU.

Segnatamente il par. 2 dell'art. 8 stabilisce che dette ingerenze debbono essere previste dalla legge, devono essere necessarie alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui e, infine, dev'essere in ogni caso rispettato il principio generale di proporzionalità.

La Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea e la posizione della Corte di giustizia europea

Il quadro eurounionale di riferimento deve essere completato tenendo conto della ulteriore protezione riconosciuta - nella materia di competenza del diritto dell'Unione europea (si pensi all'IVA e alle imposte doganali) - dalla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea (di seguito CDFUE) che, ai sensi dell'art. 6 del TUE (come modificato dal trattato di Lisbona), ha assunto lo stesso valore giuridico dei trattati istitutivi.

In questa prospettiva occorre considerare che l'art. 7 della CDFUE prevede il diritto al rispetto della vita privata e familiare, compreso il "domicilio", e che ai sensi del successivo art. 52 della Carta medesima, laddove questa «contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti» dalla CEDU, «*il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione*», salvo il diritto dell'Unione europea di concedere una protezione più estesa.

Inoltre, con riferimento al diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo garantito dall'art. 47 della Carta e alle conseguenze da trarre da una violazione dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione, la Corte ricorda che, in forza di tale articolo, ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel medesimo articolo.

“L'effettività del controllo giurisdizionale garantita da tale articolo esige che il giudice che ha effettuato il controllo di legittimità di una decisione che costituisce l'attuazione del diritto dell'Unione possa verificare se le prove sulle quali tale decisione si fonda non siano state ottenute e utilizzate in violazione dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione e, in special modo, dalla Carta”.

“Se tale requisito non è soddisfatto e, quindi, il diritto a un ricorso giurisdizionale non è effettivo, o in caso di violazione di un altro diritto garantito dal diritto dell'Unione, le prove ottenute nell'ambito del procedimento penale e utilizzate nel procedimento amministrativo tributario non devono essere ammesse e la decisione

impugnata che si basa su tali prove deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento” (CGUE, causa C-419/14, *WebMindLicensesKft c. Nemzeti Ado – ésVamhivatalKiemelt Ado – ésVamFoigazgatóság*, del 17 dicembre 2015, par. 87 e 89; da ultimocfr. Corte di Giustizia UE sentenza del 6 ottobre 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *Étatluxembourgeois*).

Gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

A fronte di questi orientamenti l'attività interpretativa svolta dalla giurisprudenza di legittimità non appare sempre univoca.

Invero davanti al giudice tributario è riconosciuta la possibilità di fare valere l'eventuale illegittimità degli atti istruttori solo in sede d'impugnazione del conseguente atto impositivo ma non sembra esserci univocità sul piano degli effetti dell'attività posta in violazione di norme di legge sul successivo atto impositivo. Segnatamente con riguardo a questo tipo di tutela “a posteriori”, nella giurisprudenza si possono individuare posizioni secondo le quali non esisterebbe in ambito tributario un principio che impedisca l'utilizzabilità processuale (e dunque, prima ancora, l'utilizzabilità amministrativa) di elementi conoscitivi acquisiti con modalità *contra legem* (*ex multis*, Cass., sent. 5 dicembre 2019, n. 31779; Cass., 19 giugno 2001, n. 8344; Id., 2 febbraio 2002, n. 1383; Id., 1° aprile 2003, n. 4987), altre secondo le quali la conseguenza dell'attività istruttoria illegittima sarebbe l'inutilizzabilità di elementi illegittimamente acquisiti soltanto nel caso di violazioni delle regole normative di esercizio dei poteri di indagine fiscale che si traducano in violazioni di diritti costituzionalmente tutelati (tra le altre, Cass., ord. 15 gennaio 2020, n. 612; Id., ord. 15 gennaio 2019, n.673; Id., sent. 12 aprile 2019, n. 10275; Id., sent. 4 novembre 2008, n. 26454; Id., 19 febbraio 2009, n. 4001; Id., 20 marzo 2009, n. 6836; Cass., SS.UU., sentenza, 21 novembre 2002, n. 16424) e altre ancora secondo le quali pur riconoscendo che i vizi della propedeutica attività istruttoria possono essere fatti valere in sede d'impugnazione del conseguente atto impositivo, ne distinguono le conseguenze talvolta in termini di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e talaltra in termini di caducazione dell'atto impositivo per illegittimità

derivata ove vi sia un nesso immediato e diretto fra l'atto ispettivo illegittimo ed il provvedimento impositivo impugnato (cfr., *ex multis*, Sezioni Unite Corte di Cassazione, sent. 2 maggio 2016, n. 8587; Id., sent. 7 maggio 2010, n. 11082).

Nel caso, poi, in cui l'attività istruttoria, ritenuta illegittima, non dia luogo all'emanazione di atti tributari impugnabili o l'atto finale emanato sia del tutto avulso dagli atti istruttori ritenuti illegittimi oppure l'atto impositivo non sia impugnato dal contribuente, la Corte di cassazione ha riconosciuto la possibilità per il contribuente di far valere la lesione del suo diritto soggettivo di non subire ispezioni illegittime innanzi al **giudice ordinario** affermandone la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare (cfr. Cass. SS.UU. sent. n. 8587 del 2016 ove si afferma che *“qualora il procedimento di verifica fiscale non si sia concluso con un provvedimento «tributario» ovvero tale provvedimento non sia stato impugnato dal contribuente, in relazione all'atto «procedimentale» è comunque assicurata la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare”*).

In estrema sintesi, a fronte di attività di indagine fiscale poste in essere *contra legem*, occorre garantire:

- una adeguata tutela giurisdizionale (non solo successiva di tipo risarcitorio, ma anche immediata di tipo inibitorio/cautelare) a tutti quei soggetti (contribuente o soggetti terzi) che, a causa di tali attività subiscono una lesione di diritti e libertà individuali quali, ad esempio, il diritto alla *privacy*, il diritto alla inviolabilità del domicilio, il diritto al segreto professionale, il diritto al segreto commerciale, i diritti di proprietà intellettuale, ecc...;
- una efficace tutela giurisdizionale -conforme ai principi eurounionali - dell'interesse patrimoniale di natura tributaria del contribuente nei cui confronti venga formulata una pretesa impositiva e/o sanzionatoria che utilizzi le conoscenze tributarie acquisite attraverso attività di indagine fiscale poste in essere in violazione di norme.

Ciò posto, occorre ricordare che l'ambito di competenza del Giudice tributario è circoscritto alle sole questioni patrimoniali relative alla pretesa tributaria e alla connessa pretesa sanzionatoria.

Di conseguenza, al Giudice tributario può essere affidata esclusivamente la tutela dell'interesse patrimoniale di natura tributaria, ma non anche la tutela delle libertà e dei diritti individuali incisi da attività di indagine fiscale poste in essere in contrasto con disposizioni di legge.

Tale tutela appartiene, invece, al Giudice ordinario o al Giudice amministrativo in ragione della posizione giuridica fatta valere in giudizio.

Un'eventuale attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie in cui il privato agisca contro l'Amministrazione finanziaria a tutela di libertà e diritti individuali (diversi dall'interesse patrimoniale di natura tributaria) sarebbe in contrasto con il divieto costituzionale di istituire Giudici speciali stabilito dall'art. 102, comma 2, e dalla VI disposizione transitoria della Costituzione.

Pertanto - ribadito che per la protezione delle libertà e dei diritti individuali incisi da attività di indagine fiscale va preso atto dell'orientamento assunto dalla Suprema Corte succitata che ne assicura la tutela, anche cautelare, davanti al giudice civile - al fine di rendere maggiormente efficiente il sistema di tutela giurisdizionale dell'interesse patrimoniale di natura tributaria innanzi al Giudice tributario a fronte di attività di indagine fiscale illecite, eliminando possibili incertezze, in maniera conforme agli orientamenti manifestati in proposito dalla CGUE si ritiene opportuno il seguente intervento normativo:

- inserire nell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 - conformemente agli orientamenti della CGUE e nel solco di quella parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione più attenta ai detti principi (cfr. da ultimo Cass. 2082/2021) - una disposizione che codifichi il principio in forza del quale il Giudice tributario «*non può porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale*».

Ovviamente spetterà al Giudice tributario verificare in via incidentale – come espressamente prevede l’art. 2 comma 3 D.Lgs. 546/1992 - l’avvenuta violazione delle regole normative che disciplinano l’esercizio dei poteri di indagine.

F) Disposizioni legislative sulla prova testimoniale

L’ art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce un netto divieto della prova testimoniale ad iniziativa di parte e con valore probatorio pieno.

La norma stabilisce espressamente che: *“Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”*.

Il divieto, originariamente introdotto dal D.P.R. n. 739 del 1981, è stato dalla Corte costituzionale ritenuto, in numerose e costanti pronunce, non lesivo del diritto alla difesa e del principio di parità delle parti, in quanto, *“non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo”*.

Quello tributario, d’altra parte, presenterebbe, sempre a parere della Corte, una *“spiccata specificità”*, che lo caratterizzerebbe e distinguerebbe dagli altri; specificità che risiederebbe sia nella natura della pretesa fatta valere dall’ente impositore, sia e soprattutto nella prevalente forma scritta del rito e delle prove poste a fondamento del diritto preteso e discusso.

Tale impostazione però non sembra tenere conto delle seguenti rilevanti circostanze:

- **la prova testimoniale è ormai uno strumento generale e indispensabile di acclaramento della verità proprio di ogni tipo di processo;**
- sono tanti i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile alla cui determinazione possono concorrere in sede probatoria le testimonianze, in considerazione dell’obiettiva insufficienza a tal fine dei documenti e delle massime dell’esperienza; attraverso le verifiche fiscali compiute dalla Guardia di finanza (anche nella veste di polizia giudiziaria) entrano sempre più spesso nel processo tributario, senza possibilità di prova contraria della stessa specie, **sommario informazioni** orali trasfuse in documenti scritti che il giudice tributario tende ad

assumere come elementi di prova indiziaria ai sensi dell'art. 37, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 (che, come è noto, autorizza gli uffici delle imposte ad utilizzare ai fini di controllo "le informazioni di cui sono comunque in possesso");

- una delle ragioni che è stata alla base della preclusione - e cioè il timore di comportamenti omertosi contro il Fisco - è ormai storicamente superata e, comunque, è comune anche agli altri processi e non giustifica quindi un trattamento deteriore per il solo processo tributario.

E come per gli altri processi è il giudice che, in relazione alle caratteristiche del tributo, dovrebbe farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità della prova dedotta e della veridicità e validità della testimonianza resa.

Ne consegue che la preclusione imposta al giudice tributario di assumere prove testimoniali si risolve inevitabilmente per il contribuente in un ostacolo a (se non talvolta in un'impossibilità giuridica di) dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario.

“La questione andrebbe riconsiderata alla luce del nuovo art. 111. Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, ex art. 3 della Costituzione il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. Il problema è invece considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti...”. (audizione Gallo, 31 maggio 2021).

G) Disposizioni legislative riguardanti il giudizio di cassazione

In piena coerenza con gli obiettivi del PNRR, le misure normative che si propongono hanno lo scopo di contribuire alla soluzione -durevole- della crisi della funzione nomofilattica della Suprema Corte di Cassazione nella materia tributaria.

Va tuttavia rilevato pregiudizialmente che tali misure scontano inevitabilmente la consapevolezza della necessità di un consistente alleggerimento del carico delle pendenze attuali gravanti sulla sezione specializzata, onde aumentarne le *chances* di successo sia in relazione ai tempi di durata del processo sia in ordine alla qualità e coerenza della giurisprudenza tributaria di legittimità.

In altri -ancor più chiari- termini risulta evidente che i prospettati interventi normativi debbano essere accompagnati/integrati con incisive disposizioni legislative per la definizione agevolata delle controversie pendenti avanti la sezione specializzata, pur limitandole allo stretto necessario per raggiungere una “soglia critica” di deflazione immediata che consenta, *de residuo*, l'impostazione di un programma quadriennale di smaltimento dell'arretrato e di stabilizzazione operativa con ragionevoli probabilità di successo.

Con questa -doverosa- precisazione, il complesso delle misure proposte mira dunque a restituire alla Corte di Cassazione la funzione ordinamentale centrale che le spetta ex artt. 111, Cost, legge di ordinamento giudiziario, anche, nel delicato e strategico settore delle liti fiscali.

Va poi soggiunto che sin dall'inizio dei lavori della Commissione è emerso che bisognava necessariamente tener conto delle proposte di modifica che parallelamente stava formulando la “*Commissione per l'elaborazione di proposte di interventi in materia di processo civile e di strumenti alternativi*” presieduta dal Prof. Francesco Paolo LUISO.

Infatti, la Sezione Tributaria, Sezione Quinta civile della Corte di Cassazione, applica la disciplina ordinaria prevista per il giudizio di legittimità e quindi le proposte fatte dalla Commissione Luiso nella parte relativa a tale giudizio ricomprendono

necessariamente anche i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, che tabellarmente sono di competenza della sezione specializzata.

Ciò posto, si ritiene che le proposte elaborate dalla Commissione Luiso sul piano generale siano ampiamente condivisibili ed in particolare l'unificazione dei riti camerali, attualmente disciplinati dall'articolo **380-bis** (Procedimento per la decisione in camera di consiglio sull'inammissibilità o sulla manifesta fondatezza o infondatezza del ricorso) e dall'articolo **380-bis.1** (Procedimento per la decisione in camera di consiglio dinanzi alla sezione semplice) **nonché l'abolizione della "apposita sezione" (tabellarmente Sesta Sezione civile) di cui all'art. 376 c.p.c.**

Si ritiene altresì di riproporre con alcune varianti, anche specifiche, le ulteriori misure normative indicate dalla Commissione Luiso sul piano processuale ed ordinamentale, come di seguito.

(Rinvio pregiudiziale in cassazione e ricorso nell'interesse della legge nella materia tributaria)

Relazione illustrativa

La funzione nomofilattica della Corte di Cassazione è un valore essenziale dell'ordinamento e una garanzia fondamentale per il cittadino perché assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge e l'unità del diritto oggettivo nazionale (art. 65, r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, legge di ordinamento giudiziario). Tale funzione, oltre ad essere diretto presidio della concreta realizzazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione, favorisce anche il sorgere di indirizzi giurisprudenziali coerenti ed univoci, rendendo possibile soddisfare l'esigenza, oggi sempre più avvertita, della prevedibilità della decisione. L'incertezza nell'interpretazione della legge, infatti, costituisce un ulteriore motivo di incremento del contenzioso e soprattutto dei ricorsi in Cassazione.

Nel sistema attuale, la Corte di cassazione interviene al termine del giudizio e, quindi, specialmente nella materia tributaria devoluta alla Quinta Sezione civile, a distanza di molti anni dal sorgere del contenzioso.

Inoltre, il ritardo nella definizione dei ricorsi si riverbera anche sul giudizio di merito,

in quanto, il definitivo affermarsi di una determinata interpretazione di una norma avviene quando oramai un determinato contenzioso si è prodotto con centinaia, se non migliaia di cause che potevano non nascere o essere celermente decise, con ulteriore aggravio dell'intero sistema della giustizia tributaria e di quella civile in generale.

Al contrario, un'interpretazione autorevole e sistematica della Corte resa con tempestività, in poco tempo ed in concomitanza alle prime pronunzie della giurisprudenza di merito, può svolgere un ruolo deflattivo significativo, prevenendo la moltiplicazione dei conflitti e con essa la formazione di contrastanti orientamenti territoriali.

Nella materia del diritto tributario, peraltro, l'esigenza di assicurare una tempestiva interpretazione uniforme è particolarmente avvertita per due ordini di ragioni: il continuo succedersi di norme di nuova introduzione, rispetto alle quali il giudice del merito non ha un indirizzo interpretativo di legittimità cui fare riferimento e la serialità dell'applicazione delle norme che si riflette sulla serialità del contenzioso.

Si propongono pertanto **due novità** di tipo processuale tendenti a rendere più tempestivo l'intervento nomofilattico, con auspicabili benefici in termini di uniforme interpretazione della legge, quale strumento di diretta attuazione dell'art. 3 della Costituzione, prevedibilità delle decisioni e deflazione del contenzioso.

Il primo istituto, sulla scorta, peraltro, di felici esperienze straniere (e segnatamente dell'ordinamento francese che conosce la *saisine pour avis*), è denominato **“rinvio pregiudiziale in cassazione”**, consente al giudice tributario, in presenza di una questione di diritto nuova, che evidenzia una seria difficoltà interpretativa e che appaia probabile che si verrà a porre in numerose controversie, di chiedere alla Corte di legittimità l'enunciazione di un principio di diritto.

Il secondo istituto che può essere aggiuntivo o sostitutivo rispetto al primo è quello denominato **“ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria”**. Tale strumento consente al Procuratore Generale presso la suprema Corte di Cassazione di

formulare una richiesta al Primo Presidente della Corte di cassazione di rimettere una questione di diritto di particolare importanza che rivesta il carattere della novità o della serialità o che ha generato un contrasto nella giurisprudenza di merito in modo che venga enunciato un principio di diritto nell'interesse della legge, cui il Giudice del merito tendenzialmente deve uniformarsi, salva la possibilità di discostarsene con assunzione di responsabilità e con onere di adeguata motivazione.

I due istituti si fondano sui medesimi presupposti da intendersi alternativi tra loro:

1. **la “novità”** della questione da intendersi non solo come novità della norma che deve essere oggetto di interpretazione ma anche come assenza di precedenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità: in altre parole, gli strumenti in esame potranno essere utilizzati anche con riferimento a normative meno recenti che, tuttavia, non siano state esaminate dal giudice della nomofilachia;
2. **Il secondo presupposto** cui subordinare l'esercizio del potere di rinvio pregiudiziale o di ricorso nell'interesse della legge è la particolare **importanza della questione e la oggettiva difficoltà di interpretazione della norma e il formarsi di orientamenti contrastanti nella giurisprudenza di merito**: ciò può essere legato, ad esempio, all'oscurità del testo di legge ovvero alla esistenza di disposizioni contrastanti che regolano la medesima materia, ovvero ancora alle difficoltà di coordinamento della legge nazionale con disposizioni di fonte comunitaria o internazionale.
3. **Il terzo presupposto**, a fronte del quale richiedere l'autorevole intervento della Corte di cassazione, attiene alla **serialità della questione**. Quando una determinata norma abbia generato un rilevante contenzioso o sia astrattamente idonea ad essere applicata in un numero indeterminato di controversie, in modo tale da definire in modo rapido e per quanto possibile uniforme le stesse. Gli strumenti processuali in esame identici nei presupposti legittimanti, divergono, invece, nella concreta modalità di attuazione.

Il rinvio pregiudiziale, infatti, è rimesso al prudente apprezzamento del giudice tributario e necessita di un filtro particolarmente rafforzato, per evitare il rischio di un

eccesso di ordinanze di rinvio, con l'effetto paradossale di aumentare il già gravoso carico della Corte di Cassazione.

Si prevede pertanto un filtro di ammissibilità affidato al Primo Presidente, che potrà avvalersi anche dell'Ufficio del Massimario, per una valutazione preliminare di ammissibilità e senza oneri motivazionali in caso di restituzione al Giudice per mancanza dei presupposti legittimanti il rinvio. Il rischio di abuso dello strumento, invece, non sussiste con riferimento al secondo istituto proposto stante il suo affidamento alla Procura Generale della Corte di Cassazione che ha un numero di sostituti procuratori generali addetti al settore civile più limitato, che anzi dovrebbe essere potenziato, anche in considerazione della eccezionalità dell'istituto e dell'autorevolezza istituzionale dell'A.G. richiedente.

Il principio di diritto espresso dalla Corte di cassazione sarà vincolante solo nel caso del rinvio pregiudiziale e solo per il giudice che lo ha sollevato.

Sulla vincolatività del principio di diritto espresso si fa riferimento a quanto già elaborato rispetto ad altri istituti di rinvio pregiudiziale già conosciuti dall'ordinamento italiano. In tutti gli altri casi l'interpretazione della Corte di Cassazione costituirà un autorevole precedente, al quale il giudice del merito potrà fare riferimento e dal quale difficilmente potrà discostarsi, sicuramente con un onere motivazionale supplementare. Infatti, una decisione del giudice di merito "difforme" dai precedenti della Cassazione, soprattutto se pronunciati dalle Sezioni Unite, "immotivata", o "gratuita" o "immediata" può avere conseguenze in termini di responsabilità a carico del giudice di merito stesso.

In conclusione, l'obiettivo degli istituti del rinvio pregiudiziale in cassazione e del ricorso nell'interesse della legge è quello di permettere che la Cassazione affermi celermente, prevenendo un probabile contenzioso su una normativa nuova o sulla quale non si è ancora pronunciata la giurisprudenza di legittimità, una interpretazione chiara, capace di fornire indirizzi per il futuro alle Commissioni Tributarie, al contribuente e agli uffici dell'amministrazione.

Lecce, 05 luglio 2021

Avv. Maurizio Villani

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

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