

Diritto Processuale Tributario

**Progetto di Legge
di
mini riforma del
Processo Tributario**

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
www.studiotributariovillani.it
e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

INDICE GENERALE

PARTE I

Relazione introduttiva.....	p. 4
Modifiche.....	p. 6
1) Ampliamento della giurisdizione.....	p. 6
2) Autotutela.....	p. 11
3) La fase istruttoria.....	p. 16
a) Ammissibilità del giuramento e della testimonianza.....	p. 18
4) Conciliazione giudiziale anche in appello.....	p. 26
5) Sospensione dell'esecuzione delle sentenze.....	p. 31
Norma transitoria.....	p. 34
Conclusione.....	p. 34

PARTE II

Modifiche legislative.....	p. 36
Proposte.....	p. 36
a) Modifiche all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992.....	p. 36
b) Modifiche all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992.....	p. 38
c) Modifiche all'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992.....	p. 41
d) Modifiche all'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992.....	p. 43
e) Modifiche agli artt. 61 e 63 del D. Lgs. n. 546/1992.....	p. 45

Norma transitoria.....p. 47

PARTE I

Relazione introduttiva

Premessa indispensabile della presente proposta di mini riforma del processo tributario è che **le differenziazioni fra i modelli processuali** e le rispettive forme di tutela, pur essendo di per sé legittime, **non devono mai compromettere in termini irragionevoli l'esigenza di una indiscriminata e paritaria attuazione del “giusto processo”**, il cui più esteso riscontro si ha, come è noto, nella cognizione e nella tutela “piena”, che soltanto il processo ordinario sui diritti è in grado di assicurare.

Per cui, **la pur giustificabile specialità** dei diversi riti e modelli, **a parità di situazioni soggettive tutelabili, deve divergere il meno possibile** da quel modello processuale ordinario, sia **in rapporto alle forme di tutela accertabili dal giudice** sia, soprattutto, **in rapporto ai mezzi probatori**, che siano a disposizione di tutte le parti, nessuna esclusa o limitata, e del giudice tributario per il sereno accertamento dei fatti controversi, senza piegarsi alla logica di una presunta celerità lesiva dei diritti del cittadino-contribuente.

Questa necessità, oltretutto, emerge da vari casi pratici e giurisprudenziali, i quali, incidendo sulla fase processuale, in maniera talvolta anche contraddittoria, sottolineano quest'esigenza di riforma per garantire la parità tra le parti.

Tanto per cominciare, basti pensare alla sanatoria delle cartelle mute, apportata dall'art. 36, comma 4-ter, del D.L. n. 248 del 31/12/2007, convertito in legge n. 31 del 28/02/2008, che, così disponendo: “La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse.”, si inserisce fra i numerosi provvedimenti

adottati in favore del Fisco, nell'intento di realizzare maggiori entrate, e si pone in antitesi con il principio della certezza del diritto, della legittimità dell'affidamento e della buona fede del contribuente (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente), cui invece dovrebbe ispirarsi, costituendo per l'appunto un esempio di chiaro squilibrio tra le parti. Nella prassi, tuttavia, numerose sono le pronunce di merito in materia, le quali peraltro risolvono la questione in modo diametralmente opposto, sancendo la nullità delle cartelle prive della sottoscrizione del responsabile del procedimento anche per il passato (Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, Sezione II, sentenza n. 517/2/7, pronunciata il 12 dicembre 2007 e depositata il 14 gennaio 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sezione IV, sentenza n. 445/4/07, depositata il 14/01/2008; Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, Sezione II, sentenza n. 103/2/07; Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, Sezione III, sentenza n. 163/03/2007; Commissione Tributaria Provinciale di Catanzaro, sentenza n. 1/4/08 del 24 gennaio 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Messina, Sezione VIII, sentenza n. 255/8/08, pronunciata il 27/03/08 e depositata l'11/06/08).

Un altro esempio è dato dall'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, e conseguente ampliamento degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 D. Lgs. 546/1992, riconosciuto dalle Sezioni Unite con la sentenza 14 giugno 2007 n. 13902, con la quale la Suprema corte ha chiarito che l'art. 12, comma 2, della legge 448/2001 ha attribuito alle Commissioni tributarie la cognizione su tutte le liti aventi ad oggetto <<le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari>>, individuando così la giurisdizione delle Commissioni tributarie non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all'organo competente ad irrogare le sanzioni. Ampliamento che, però, poi, con la sentenza del 5 giugno 2008 n. 14827, in linea con quanto affermato dalla Corte Costituzionale con sentenze del 14 marzo 2008 n. 64 e del 5 maggio 2008 n. 130, viene ridimensionato con l'esclusione dalla competenza delle Commissioni tributarie delle sanzioni irrogate da uffici finanziari ma non riferite a violazioni di natura fiscale.

Un ulteriore esempio, infine, è dato dal riconoscimento, anche in materia tributario, dell'istituto del litisconsorzio necessario (Cass., SS. UU., sentenza n. 1052 del 2007), al fine di garantire una corretta instaurazione del contraddittorio tra le parti, e della nullità del processo celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari (Cass. SS. UU., sentenza n. 14815 del 2008).

Quindi, anche alla luce di tale giurisprudenza, **risulta necessario “processualizzare al massimo il processo tributario, per mettere tutte le parti su un piano di perfetta parità , senza limitazioni di sorta nella fase istruttoria e con la possibilità di potersi difendere “ad armi pari”**. Infatti, solo attraverso una radicale e più moderna riforma del processo tributario, che consenta al cittadino-contribuente di potersi difendere liberamente, serenamente e senza limitazioni, in una posizione processuale di parità con il fisco, sarà possibile raggiungere tale scopo.

Tuttavia, dati i tempi piuttosto lunghi che una riforma di tal genere richiede, sarebbe auspicabile una mini riforma su questioni della massima urgenza, che non possono attendere i tempi utili, invece, della riforma.

A tal proposito, mi sono permesso di redigere un **progetto di legge** che cercherò di esporre sommariamente, senza alcuna pretesa di completezza, **evidenziando i principali istituti processuali che dovrebbero essere oggetto di questa mini riforma per un giusto processo tributario, in modo da ottenere una immediata oltre che effettiva tutela del cittadino-contribuente, in attesa della riforma.**

Modifiche

1) Ampliamento della giurisdizione

La competenza generale tributaria dei giudici, a seguito della nuova formulazione dell'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992, introdotta dall'art. 12, comma secondo, della legge 448 del 28 dicembre 2001, ormai può giustificare l'ampliamento della giurisdizione, ricomprendendo questioni di natura, direttamente od indirettamente, tributaria, anche alla luce di recenti sentenze della **Corte di Cassazione**, persino a Sezioni Unite (ordinanza n. 123 del 09 gennaio 2007).

Così si può attribuire alla cognizione degli organi di giurisdizione tributaria **tutte le controversie relative ai contribuenti previdenziali**.

Ancorché si sostenga da più parti che i contributi previdenziali potrebbero già rientrare nella disciplina introdotta con la modifica precedente, si tratta di un'utile specificazione, considerato che **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite**, con due sentenze (n. 4918 del 15 maggio 1998 e n. 10232 del 27 giugno 2003), ha affermato che *“la contribuzione previdenziale ha assunto sempre più nel tempo una natura parafiscale”*, essendo intesa come una prestazione imposta dalla legge a favore di un ente pubblico e, quindi, qualificabile come **“un'imposta speciale”**.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11082 del 15 maggio 2007, hanno ribadito che il giudice tributario ha competenza esclusiva e generale (non circoscritta ad alcuni aspetti) per tributi e tasse di ogni tipo. Tale competenza è indipendente dalla denominazione del tributo o dal contenuto della domanda presentata dai ricorrenti.

Pertanto, anche le liti che dovessero sorgere in relazione alle tasse automobilistiche, rientrano sempre nella competenza del giudice tributario e non più in quella del giudice ordinario.

Tenuto conto di tale allargamento di competenze, per evitare duplicazioni di giurisdizione, che tanti disagi, preoccupazioni e decadenze determinano nei confronti dei cittadini-contribuenti, ritengo opportuno far rientrare nelle competenze dei giudici tributari sia **le contestazioni degli atti di esecuzione forzata sia le questioni relative ai risarcimenti danni** derivanti da un illecito ed illegittimo comportamento degli uffici fiscali, previdenziali, locali e degli agenti della riscossione.

Non bisogna, altresì, dimenticare che, con la celebre sentenza, delle Sezioni Unite della Cassazione n. 500 del 22 luglio 1999, è stato previsto il risarcimento danni anche per gli interessi legittimi e non più soltanto per i diritti soggettivi e, di conseguenza, questo innovativo principio può valere anche nel diritto tributario.

A tal proposito, occorre precisare che, ultimamente, **il Consiglio di Stato, Sezione V, con la decisione n. 2822 del 31 maggio 2007**, ha stabilito che l'esercizio dell'azione

risarcitoria nei confronti di una pubblica amministrazione **non** è necessariamente subordinata alla presentazione del ricorso contro l'atto illegittimo entro sessanta giorni dalla modifica dello stesso.

Al limite, il risarcimento del danno potrà essere inferiore a fronte del fatto che l'interessato non è stato abbastanza diligente ad impugnare l'atto (si rinvia all'articolo di Antonio Ciccia, in *Italia Oggi* del 18 agosto 2007, pag. 28).

Tale corretto principio può essere applicato anche al processo tributario, una volta allargata la competenza dei giudici tributari (art. 2, comma 3).

Soltanto i rapporti tra privati nel campo fiscale devono rimanere di competenza esclusiva del giudice ordinario, come per esempio nel caso deciso dalla **Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12063 del 24 maggio 2007**, relativa ad una controversia avente ad oggetto la rivalsa in materia IVA tra privati. Infatti, non rientrano nell'ambito della giurisdizione tributaria le controversie che riguardano i soli rapporti tra privati (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16158 del 15 novembre 2002); un esempio in tal senso, è dato dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. trib., n. 13608 del 16 settembre 2003, dove si stabilisce che solo l'appaltatore può chiedere il rimborso dell'IVA all'Amministrazione finanziaria.

Infine, **la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 13902 del 14 giugno 2007**, ha stabilito, correttamente, che la controversia sulla sanzione inflitta dall'Agenzia delle Entrate ad una società di assicurazione, che si è avvalsa dell'opera libero-professionale di due medici dell'INAIL senza munirsi della necessaria autorizzazione dell'ente, è di competenza dei giudici tributari (sentenza preceduta dalla più sommaria ordinanza n. 3182 del 14 febbraio 2007 della stessa Corte).

L'art. 12, secondo comma, della legge n. 448/2001, spiega infatti il collegio, ha attribuito ai giudici tributari la cognizione su tutte le liti aventi ad "*oggetto le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari*", individuando così la giurisdizione tributaria non con riferimento alla materia della controversia ma in relazione **all'organo competente ad irrogare la relativa sanzione**.

In altre parole, afferma la Corte di Cassazione, l'applicazione della sanzione da parte di un ufficio fiscale accredita sempre la giurisdizione tributaria anche nel caso in cui si tratti di un'infrazione diversa da quelle più direttamente fiscali. Viene riconosciuta, in sostanza, la legittimità costituzionale di quelle disposizioni che **estendano la giurisdizione tributaria a controversie legate da una connessione stretta ad organi fiscali.**

Appunto per questo è opportuna una precisazione legislativa in merito (art. 2, comma 1).

Infine, ritengo opportuno che i giudici tributari, per la loro competenza, debbano decidere anche in tema di **tariffe d'estimo, per l'eventuale disapplicazione.**

Le suddette modifiche legislative, sia in tema di risarcimento danni sia in tema di tariffe d'estimo, servono a superare sia la costante giurisprudenza contraria della Corte di Cassazione (sentenze n. 15199/04; n. 4055/07 e n. 8958/07) sia quanto dichiarato dal Sottosegretario all'Economia in una risposta ad un'interrogazione parlamentare (*Italia Oggi*, del 19 luglio 2007, pag. 38).

A tal fine, dunque, l'art. 2 dovrebbe così essere formulato:

<<ART. 2. Oggetto della giurisdizione tributaria

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi e le tasse di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali nonché i contributi previdenziali ed i contributi per il servizio sanitario nazionale, come accertati dagli uffici delle Agenzie fiscali e dagli uffici previdenziali. In ogni caso, il giudice tributario è competente per tutte le controversie legate da una connessione stretta ad organi fiscali e previdenziali.

2. Appartengono alla giurisdizione tributaria le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici delle Agenzie fiscali, da uffici locali, regionali e previdenziali, gli interessi moratori, anche anatocistici di cui all'articolo 1283 del codice civile, la rivalutazione monetaria di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile, ed ogni altro

accessorio, compresi gli aggi, le indennità di mora e le spese di notifica, dovuti all'agente della riscossione.

3. Rientrano nella competenza dei giudici tributari tutte le azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2043 del codice civile per comportamenti dolosi o colposi, nell'ambito delle materie di cui ai commi 1 e 2, e tutte le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, anche successivi alla notifica della cartella di pagamento, comprese le controversie relative all'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 nonché tutte le controversie relative ai fermi amministrativi ed alle iscrizioni di ipoteche.

4. Appartengono, inoltre, alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Il giudice tributario può decidere anche in materia di tariffe d'estimo, tenuto conto di quanto esposto al comma 8.

5. Appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e della tariffa igiene ambientale; le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni; le controversie relative al contributo per il rilascio del permesso di costruire di cui all'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 06 giugno 2001.

6. Il giudice tributario può risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle cause rientranti nella propria giurisdizione, fatta

eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio, e sempre che non si verificano le ipotesi di cui all'articolo 39, comma 1, lettere a) e d).

7. Appartiene sempre alla giurisdizione tributaria la causa tra sostituto d'imposta e sostituto avente ad oggetto la pretesa del sostituto di rivalersi sulle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto o del sostituto di chiedere il rimborso con l'intervento necessario dell'ufficio dell'Agenzia fiscale competente.

8. E' ammessa davanti al giudice tributario l'azione di mero accertamento negativo in prevenzione, attinente la non debenza di un determinato tributo, tassa o tariffa, ove essa sia sperimentata in via preventiva, in assenza di un atto impositivo o di riscossione.

9. Tutte le controversie relative all'applicazione del prelievo supplementare nel settore del latte sono devolute alla giurisdizione esclusiva dei giudici amministrativi territorialmente competenti, ai sensi dell'articolo 2-sexies del decreto legge 26 aprile 2005 n. 63, convertito dalla legge 25 giugno 2005 n. 109.

10. Sono di competenza esclusiva del giudice ordinario tutte le controversie concernenti il diritto annuale a carico delle ditte che svolgono attività economica iscritte agli albi ed ai registri tenuti dalle Camere di commercio nonché le controversie relative all'occupazione senza titolo di un bene del demanio.

11. Non rientrano nell'ambito della giurisdizione tributaria le controversie che riguardano i soli rapporti tra privati, salvo le controversie di cui al comma 7>>.

2) AUTOTUTELA

L'istituto dell'**autotutela**, previsto e disciplinato dall'art. 68 D.P.R. n. 287 del 27 marzo 1992 e del Decreto Ministeriale n. 37 dell'11 febbraio 1997, è un atto

discrezionale dell'Amministrazione finanziaria con il quale si possono annullare, in tutto o in parte, atti illeciti od illegittimi, sempre che non sia intervenuta sul caso una sentenza di merito passata in giudicato.

Sul sindacato giurisdizionale sull'autotutela ci sono state, nel corso degli anni, **varie sentenze tra loro contrastanti**.

Infatti, secondo il Consiglio di Stato (Sez. IV, decisione n. 6269 del 09 novembre 2005), la competenza a decidere era del **giudice amministrativo**.

Invece, secondo **la Corte di Cassazione** (Sezioni Unite, sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005; Sez.trib., sentenza n. 22564 del 01 dicembre 2004) e **molte Commissioni di merito** (a partire dalla Commissione tributaria provinciale di Lecce, n. 45 del 23 aprile 2002), **la competenza è sempre della giurisdizione tributaria sia nelle ipotesi di rifiuto espresso o tacito sia per vizi originari o per eventi sopravvenuti di tale atto**.

Ultimamente, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 7388 del 06/02/2007, depositata il 27 marzo 2007**, è tornata nuovamente sull'argomento per **confermare** che l'attribuzione al **giudice tributario**, da parte dell'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta, necessariamente, che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque **incidenti sul rapporto obbligatorio tributario**, devono ritenersi sempre devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia (in precedenza su alcuni tributi, attualmente su qualunque tributo), indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato.

Ed invero, l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione degli interessi legittimi non incontra alcun limite nell'art. 103 della Costituzione; infatti, secondo una costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, **potendo sempre il Legislatore attribuire la relativa tutela ad altro giudice**.

Tale assunto giurisprudenziale comporta che il sindacato del giudice tributario dovrà riguardare non soltanto l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma, prima di tutto, **il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria**, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale.

Alla luce di tali definitive precisazioni giurisprudenziali, per evitare ulteriori polemiche e questioni, soprattutto per quanto riguarda i limiti di tale giurisdizione, credo sia ormai giunto il momento di disciplinare la questione in modo compiuto.

A tal proposito, ho previsto non solo **l'impugnabilità del diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela** (art. 19, comma 1, lett. 1), ma soprattutto, la **possibilità dei giudici tributari di decidere, nel merito, del rapporto tributario sottostante** (art. 19, ultimo comma), persino in base ad **equità, non impugnabile**, salvo i limiti di cui agli articoli 19, comma 5, 36, comma 1, e 50, comma 2.

Solo in questo modo, secondo me **si realizza concretamente il disposto dell'art. 53 della Costituzione**, in base al quale ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche in ragione della **propria effettiva capacità contributiva**.

Per cui l'art. 19 così dovrebbe essere formulato:

<<ART. 19 Atti tassativi impugnabili ed oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto dalla parte interessata, compreso il cessionario del credito, avverso i seguenti tassativi atti oggetto della giurisdizione tributaria, ai sensi dell'articolo 2:

a) l'avviso di accertamento o di rettifica del tributo, anche parziale, e l'avviso di recupero dei crediti d'imposta di ogni genere; il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione;

b) l'avviso di liquidazione del tributo, la comunicazione di irregolarità e l'invito bonario a versare quanto dovuto in modo definitivo e non condizionato;

- c) *il provvedimento che determina le sanzioni, comunque irrogate da uffici fiscali e previdenziali, comprese le sanzioni in caso di impiego di lavoratori irregolari;*
- d) *il ruolo, la cartella di pagamento e l'estratto di ruolo;*
- e) *l'avviso di mora e l'intimazione di pagamento;*
- f) *il fermo amministrativo previsto dall'articolo 69 del regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440 e quello previsto dall'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, nonché tutti i preavvisi di fermo e di atti esecutivi;*
- g) *l'iscrizione di ipoteca giudiziale ed il sequestro conservativo, applicabili alle sole sanzioni amministrative, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, e mai ai tributi ed agli interessi; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 e successive modifiche ed integrazioni;*
- h) *gli atti relativi a tutte le operazioni catastali ed alle tariffe d'estimo, ai sensi dell'articolo 2, comma 4;*
- i) *il rifiuto, espresso o tacito, della restituzione o di sgravio di tributi, tasse, tariffe, canoni, contributi, sanzioni amministrative ed interessi od altri accessori non dovuti, compresi gli interessi anatocistici, di cui all'articolo 1283 del codice civile, e la rivalutazione monetaria, di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile nonché le proposte degli uffici di compensazione di ogni tipo; le richieste di rimborso di cui alla presente lettera non possono mai essere riconosciute d'ufficio dal giudice tributario senza una specifica istanza di parte;*
- l) *il diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, ai sensi dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992 n. 287 e del decreto ministeriale dell'11 febbraio 1997 n. 37;*

m) il diniego o la revoca espressi o taciti, di agevolazioni o il rigetto, espresso o tacito, di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; il rigetto, espresso o tacito, di tutte le istanze di interpello di ogni genere, comprese quelle di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e quelle di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724 e successive modifiche ed integrazioni;

n) il rigetto, espresso o tacito, dell'azione di puro accertamento negativo di cui all'articolo 2, comma 8;

o) il pignoramento fiscale dei crediti verso terzi, ai sensi dell'articolo 2, comma 6, del decreto legge del 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006 n.286;

p) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda tassativamente l'autonoma impugnabilità; ogni altro atto rientrante nell'oggetto delle controversie di cui all'articolo 2, comprese le fatture utilizzate per la riscossione della tariffa igiene ambientale disciplinata dal decreto legislativo del 03 aprile 2006 n. 152.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono, a pena di nullità, contenere l'esatta indicazione del termine perentorio entro il quale il ricorso deve essere proposto e del Tribunale tributario competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'articolo 20.

3. Gli atti diversi da quelli tassativamente indicati nel comma 1 non sono impugnabili autonomamente.

4. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili di cui al comma 1 può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo soltanto se il ricorrente intende trasferire la contestazione nel merito, impugnando specificamente anche l'atto presupposto insieme a quello consequenziale. In ogni caso, è applicabile l'articolo 24, comma 2.

5. In caso di diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, i giudici possono decidere, nel merito, del rapporto tributario sottostante anche in base ad equità, con sentenza non appellabile, salvo il ricorso per cassazione, come previsto dall'articolo 50, comma 2>>.

3) La fase istruttoria

La fase istruttoria, secondo la prevalente dottrina, **è quella più importante e delicata dell'intero processo tributario** sia perché le parti costituite devono offrire ai giudici le prove delle loro istanze, richieste ed eccezioni, sia perché i giudici devono valutarle serenamente, e solo in casi eccezionali integrarle, **per poter giungere ad una “verità processuale” il più possibile corretta e vicina alla “verità storica”**.

Appunto per questo, durante questa fase, **le parti non devono mai subire limitazioni di sorta nella produzione delle prove** ed i giudici non devono mortificare questa fase, come spesso accade oggi, nel risolverla in un'unica udienza pur di giungere, a tutti i costi, ad una celere sentenza; la celerità del processo tributario, spesso tanto decantata nei discorsi ufficiali, non deve mai sacrificare l'equilibrio e la giustezza della sentenza, nel rispetto scrupoloso delle regole da parte di tutti.

La posizione di **terzietà del giudice** e la natura dispositiva del processo tributario devono consentire ai giudici di ordinare l'esibizione ed il deposito dei documenti non diversamente acquisibili al processo e non certo dei documenti che avrebbero potuto essere agevolmente acquisiti e ritualmente prodotti nei termini in giudizio (in tal senso, Corte di Cassazione, Sez. trib., con le sentenze n. 952 del 26 gennaio 2002, n. 462 del 17 gennaio 2002, n. 9514 del 08 settembre 1999, n. 9715 del 14 aprile 1995).

Oltretutto, **i poteri istruttori dei giudici tributari non devono avere la funzione di “rimediare a deficienze probatorie delle parti”**; in ogni caso, qualora la situazione probatoria sia tale da non potersi pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove, ritenute determinanti, sarebbe scorretto il

rifiuto da parte del giudice tributario di utilizzare i poteri di acquisizione della prova (Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 7129 del 09 maggio 2003).

Inoltre, anche in sede di riforma, secondo me, è opportuno confermare l'abrogazione del vecchio terzo comma dell'art. 7, per effetto dell'art. 3 bis, comma 5 del D.L. n. 203/2005, introdotto dalla legge di conversione n. 248/2005, in vigore dal 3 dicembre 2005.

La suddetta abrogazione ha, infatti, eliminato *“ogni possibile limitazione al principio di legalità consacrato sul piano probatorio dall'art. 2697 c.c., che impone la dimostrazione, da parte di chi esercita lo ius impositionis, dei presupposti di fatto del credito fiscale controverso (in debenza e/o ammontare) e, da parte del soggetto passivo, dell'esistenza di evenienze estintive e/o modificative dell'obbligazione tributaria dedotta in lite”* (in tal senso, correttamente, Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 366 dell'11 gennaio 2006).

Le parti costituite nel processo tributario devono tutte, sia private che pubbliche, depositare i documenti nei termini perentori, di cui agli artt. 24 e 32; oltretutto, la **perentorietà** dei termini già oggi è stata ripetutamente affermata dalla giurisprudenza della **Corte di Cassazione, Sez. trib.** (sentenze n. 1771 del 30 gennaio 2004, n. 14624 del 10 novembre 2000; n. 138 del 09 gennaio 2004).

Nel giudizio di appello, inoltre, la produzione di nuovi documenti è ammessa, sempre nei termini perentori di cui sopra, e non occorre che la parte costituita dimostri di non averli potuti produrre nel precedente grado di giudizio, per causa ad essa non imputabile, in forza della norma “speciale” contenuta nell'art. 58, commi 2 e 3 (Cassazione, Sez. trib., sentenze n. 20086 del 17 ottobre 2005, n. 19162 del 15 dicembre 2003, n. 9604 del 21 luglio 2000), diversamente da quanto disposto nel processo civile (art. 345, comma 2, c.p.c.).

Nel progetto di riforma, secondo me, bisogna tendere alla massima **“processualizzazione” del processo tributario**, perché solo in questo modo il cittadino contribuente, senza limitazioni di sorta, potrà compiutamente esercitare il proprio diritto di difesa, con la necessaria assistenza di un professionista

processualmente competente (art. 12) e con il rispetto di tutte le regole che solo un “vero” processo può dare, come cercherò di dimostrare in seguito.

L’esercizio del potere discrezionale attribuito al giudice tributario per l’acquisizione d’ufficio dei documenti necessari per la sentenza non può assolutamente sopperire al mancato assolvimento dell’onere della prova, il quale grava sull’amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e perciò è legittimamente esercitabile soltanto per sopperire all’impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell’altra parte.

Così, per esempio, nel caso di compensi non dichiarati ai fini fiscali in cui vi siano prove documentali (appunti per memorie in scritture extracontabile, brogliacci, block-notes) utilizzate a sostegno dell’avviso di accertamento, **esse devono sempre essere prodotte in giudizio dall’ufficio impositore (in tal senso, giustamente, Cassazione Sez.trib., sentenza n. 14091 del 18 giugno 2007).**

In ragione di ciò, dunque, la modifica che in questa fase si ritiene più urgente, allo scopo di garantire un giusto processo, attiene all’ammissibilità, nel processo tributario, del giuramento e della testimonianza.

A) AMMISSIBILITA’ DEL GIURAMENTO E DELLA TESTIMONIANZA

Attualmente, nel processo tributario, non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

Nonostante varie perplessità, **la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000, ha ritenuto legittimo tale sistema, perché nel processo tributario sono sufficienti mezzi e trattazione scritti, salvo la possibilità di introdurre semplici atti notori.**

Su tale linea interpretativa si è, poi, costantemente inserita **la Corte di Cassazione, Sez. trib.,** che nell’ultima **sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007,** ha testualmente confermato e stabilito che “nel processo tributario come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi

dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale", posto dall'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con il valore probatorio "*proprio gli elementi indicatori, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (Corte Costituzionale, sent. n. 18 del 2000), va del pari riconosciuto necessariamente anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi, in che sede extraprocessuale, beninteso con il medesimo valore probatorio, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della parità delle armi processuali, nonché l'effettività del diritto alla difesa (nella specie, mentre si è riconosciuto che correttamente la Commissione tributaria aveva preso in considerazione l'atto notorio, contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, si è ritenuto, invece, errato aver assegnato a tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione solo su di esse, Cassazione, sentenza n. 4269 del 25 marzo 2002)*".

Oggi, invece, secondo me, in occasione di una più generale e meditata riforma in sede legislativa, è necessario consentire, anche nel processo tributario (art. 7, comma 5), sia il **giuramento** (decisorio, estimatorio e suppletorio), ai sensi degli artt. 233 e 243 c.p.c., sia la **prova per testimoni**, ai sensi degli artt. 244-257 c.p.c., **da ammettere sempre dal collegio giudicante** (vedi progetto di legge FRATTINI n. 4095 dell'01 agosto 1997).

Quanto sopra, proprio alla luce di una **recente sentenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo (la n. 73053/2001 del 23 novembre 2006, causa Jussila e/Finlandia, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria n. 5/2007, pag. 388 e ss., con l'interessante e condivisibile commento di Alberto Marcheselli)**.

In sostanza, **secondo la CEDU**, "*i principi sanciti dall'art. 6, par. 1, della Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo (secondo cui ogni persona ha diritto*

*a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia sulla fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta) **non sono applicabili al processo tributario, a meno che non sia oggetto del contenzioso anche la sanzione amministrativa tributaria. In questo caso deve essere ammesso il contraddittorio orale anche in tale tipo di procedimento***”.

Secondo la CEDU, se nel processo tributario è la “normalità”decidere in base a mezzi e trattazione scritti “non può escludersi che le particolarità del caso concreto rendano necessario il ricorso a mezzi orali. L’esclusione, in via assoluta, di tali mezzi può determinare, in quei casi, l’impossibilità di accertamento effettivo della realtà, impedire il raggiungimento dello scopo del processo e determinare la lesione del diritto di piena difesa della parte interessata”.

Scrivo, correttamente, a proposito A. Marcheselli (sopra citato) **“se tuttavia si trasportano tali considerazioni nel diritto italiano, si riproduce un potenziale cortocircuito. Il diritto processuale tributario italiano prevede, in effetti, secondo uno schema simile a quello tracciato dalla CEDU, la “eventualità” di una trattazione orale. Anzi, tale trattazione è doverosa, se richiesta da almeno una delle parti. Il sistema si presta ad essere interpretato però nel senso che, anche in caso di discussione orale, tuttavia, non sono consentiti né quando sono in gioco tributi, né quando sono in gioco sanzioni amministrative, mezzi di difesa orali. In questa linea, non sarebbe lasciato alcuno spazio di valutazione discrezionale al giudice tributario, in ordine alla rilevanza della prova.**

L’ordinamento tributario italiano, insomma, così come interpretato, sembra al di sotto dello standard fissato dalla sentenza in commento e, se la giurisprudenza della Corte si allineerà a questo precedente, la condanna di Strasburgo potrebbe allora essere difficilmente evitabile”.

Non c’è da aggiungere nulla a quanto correttamente scritto dall’autore succitato.

Diversamente, non sono assolutamente d'accordo con il Prof. C. Glendi che, seppur auspicando una più favorevole e meditata riforma in sede legislativa del processo tributario, ha, invece, criticato la suddetta interpretazione (“Postilla” di C.Glendi, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria n. 5/2007, pag. 393 - 394).

Credo sia importante chiarire, una volta per tutte, che le c.d. fondamentali esigenze di celerità e di essenzialità nel processo tributario non devono assolutamente ledere o comprimere il diritto alla difesa delle parti, perché, oggi, i semplici atti notori non hanno, come abbiamo visto, quella stessa efficacia e determinabilità delle prove per testi e per giuramento, salvo i limiti penali della falsa testimonianza (Cassazione, sentenze nn. 3674 del 06 giugno 1981 e 622 del 22 gennaio 1994).

Oggi, infatti, assistiamo all'assurdo che, per esempio, la Guardia di Finanza raccoglie “vere” testimonianze di terzi e le consacra in processi verbali di constatazione che, in quanto prove “documentali”, vengono ammesse dai giudici tributari, mentre il contribuente, in sede contenziosa, per poter smontare quanto sopra, è autorizzato a presentare “semplici atti notori”, di limitato, ed alcune volte inconsistente, valore probatorio, come abbiamo scritto precedentemente (vedi anche Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 21233 del 29 settembre 2006).

Invece, in questo momento storico in cui gli **organi impositori possono utilizzare invasivi mezzi istruttori**, soprattutto in sede di controlli bancari e finanziari, è **necessario ed urgente consentire alla parte la possibilità di potersi difendere in modo serio, efficace e documentato, mettendola sullo stesso piano degli uffici, ai sensi dei più volte citati artt. 24 e 111 della Costituzione.**

A titolo esemplificativo, non certo esaustivo, ricordo che la prova per testi o per giuramento può essere necessaria, se non indispensabile, nei seguenti casi:

- 1) **in tema di applicazione delle sanzioni amministrative**, soprattutto per determinare e valutare il grado di imputabilità o di colpevolezza (D. Lgs.

- n. 472/97), come peraltro auspicato dalla succitata sentenza n. 73053/2001 della **CEDU**; infatti, in tema di violazione delle norme tributarie, il D. Lgs. n. 472/1997 ha trasformato in sanzioni pecuniarie le soprattasse previste dalla normativa precedente. Tale trasformazione richiede il dolo, o quantomeno, la colpa dell'agente. Il giudice tributario, qualora ritenga incolpevole il mancato versamento dell'imposta, deve indicare nelle sue motivazioni l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione della sanzione (Cassazione, Sez. trib. sentenza n. 1328 del 22 gennaio 2007);
- 2) **in tema di redditometro** (art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600/1973) per dimostrare la non disponibilità di determinati beni oppure (Cassazione, sentenze n. 2656/2007, n. 12294/2007 e n. 19403/2005), tenuto conto della recente circolare n. 49/E del 09 agosto 2007 dell'Agenzia delle Entrate, con la possibilità di estendere le indagini anche alla c.d. "famiglia fiscale", dimostrare che anche eventuali unioni di fatto o altri gradi di parentela potrebbero neutralizzare le presunzioni del redditometro (si rinvia agli articoli sul tema, pubblicati in *Il Sole 24 ore* del 19 agosto 2007 ed *Italia Oggi* del 18 agosto 2007, pag. 29, rispettivamente ad opera di Angelo Busani, Antonio Criscione ed Andrea Borgi); o per dimostrare di aver ricevuto la provvista di denaro da altri, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 49/E del 2007;
 - 3) **in tema di studi di settore**, per dimostrare gli effetti deleteri della concorrenza e/o delle crisi di settore (Cassazione, sentenza n. 17229 del 28 luglio 2006);
 - 4) **in tema di residenze fiscali estere fittizie** (con l'eclatante esempio della vicenda dello sportivo Valentino Rossi), per dimostrare qual è effettivamente il centro principale dei propri affari ed interessi ovvero la dimora abituale (art. 43 c.c. e art. 2 D.P.R. n. 917/86); ciò, soprattutto, alla luce delle sentenze della Corte di Cassazione n. 2936 del 05 maggio

1980, n. 3586 del 26 ottobre 1968 e n. 435 del 12 febbraio 1973, in base alle quali viene chiarito che la locuzione affari ed interessi “*deve intendersi in senso ampio comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari*” (articoli di Francesco Serao, in *Italia Oggi* del 18 agosto 2007, pag. 32);

- 5) **in tema di crediti di imposta investimenti**, la non applicazione della norma antielusiva quando la ritardata entrata in funzione dei beni agevolati non è attribuibile alle decisioni del contribuente ma ad altre circostanze a quest’ultimo non imputabili (circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 62/E del 2004 e n. 53/E del 2005; risoluzione n. 101/E del 30 luglio 2004), soprattutto alla luce dell’art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente;
- 6) **infine, riconoscimento dei costi in caso di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili**; infatti, la Corte di Cassazione, Sez. trib., con la sentenza n. 10964 del 14 maggio 2007, ha precisato che, anche in presenza di irregolari registrazioni, il contribuente ha l’onere di provare i costi sopportati, seppure con mezzi diversi dalle scritture contabili, purché costituenti elementi certi e precisi.

E gli esempi potrebbero continuare a lungo, senza possibilità di compiutezza. Per concludere, ritengo opportuno consentire, anche nel processo tributario, i suddetti mezzi di prova per non pregiudicare seriamente il diritto di difesa del cittadino-contribuente (e del suo difensore, il quale, logicamente, deve essere preparato e competente in materia processuale).

Infatti, è **importante che il Legislatore valorizzi le specifiche professionalità**, senza per questo creare inutili e dannose polemiche tra gli operatori.

In campo fiscale, per esempio, esistono già delle **posizioni esclusive**, come per l’apposizione del c.d. “**visto pesante**” (D. Lgs. n. 241/97), **che può essere rilasciato ad imprese in contabilità ordinaria** (per obbligo o per

opzione) **soltanto da dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro che esercitano la professione da almeno cinque anni, iscritti nell'elenco dei revisori contabili.**

In questo caso, l'esclusione degli avvocati (persino dei tributaristi) è giustificata dalla professionalità contabile delle altre categorie e, di conseguenza, lo stesso criterio deve essere seguito nel processo tributario, anche per evitare possibili eccezioni di incostituzionalità.

Alla luce, quindi, di tutte queste considerazioni l'art. 7 così dovrebbe essere formulato:

<<ART. 7. Poteri istruttori dei giudici tributari

1. I giudici tributari, ai fini istruttori e soltanto nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, con ordinanza motivata non impugnabile, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici dell'Agenzia fiscale, all'ente locale o regionale, all'ente previdenziale ed all'agente della riscossione da ciascuna norma in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia, senza dover chiedere alcuna preventiva autorizzazione ad organi giudiziari ed amministrativi.

2. I giudici tributari non devono tenere conto di atti e prove acquisiti in violazione di disposizioni di legge.

3. I giudici tributari, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono disporre, anche d'ufficio, consulenza tecnica da affidare soltanto a professionisti esperti del settore iscritti all'Ordine o Collegio professionale e mai da affidare ai dipendenti degli uffici dell'Agenzia fiscale o del Corpo della Guardia di Finanza o dell'Istituto nazionale della previdenza sociale o dell'ente locale o regionale o dell'agente della riscossione. Il collegio può applicare l'articolo 696 del codice di procedura civile.

4. *I giudici tributari, se ritengono illegittimo un regolamento, un decreto ministeriale od un atto generale rilevante ai fini della sentenza, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. A tal proposito, i giudici tributari, per l'eventuale disapplicazione dei relativi decreti ministeriali, possono richiedere agli organi amministrativi competenti la documentazione di tutta la metodologia, con le relative note tecniche, utilizzata per calcolare e determinare gli studi di settore, ai sensi dell'articolo 62-sexies, comma 3, del decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427, e per calcolare e determinare il reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 38, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600 e successive modifiche ed integrazioni.*

5. *Sono ammessi dal collegio il giuramento e la prova testimoniale, secondo gli articoli dal 233 al 257 del codice di procedura civile. Le funzioni del giudice istruttore e dell'ufficiale giudiziario sono svolte, rispettivamente, dal presidente del collegio giudicante e dall'ausiliario addetto alla segreteria.*

6. *E' abrogato l'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600, e successive modifiche ed integrazioni.*

7. *In ogni caso, il collegio ha la facoltà di disporre la comparizione personale delle parti al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa. Il collegio può ordinare il deposito di documenti ritenuti decisivi per la decisione della causa stessa o il deposito di documenti non prodotti per cause non imputabili alle stesse parti. Inoltre, i giudici tributari possono trarre argomenti di prova anche dal comportamento tenuto dalle parti durante il processo.*

8. *Per le cause relative alle azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, il collegio, su istanza delle parti costituite, può disporre l'accertamento tecnico e l'ispezione giudiziale, ai sensi dell'articolo 696 del codice di procedura civile.*

9. *Durante la sola fase istruttoria, sono applicabili gli articoli 184-bis e 294 del codice di procedura civile ed il collegio decide con motivata ordinanza non impugnabile.*

10. *Il collegio giudicante può delegare in qualunque momento un proprio componente per il compimento degli atti istruttori di cui ai commi precedenti.*

11. *Il compenso aggiuntivo di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 è pari alla metà di quello determinato per ogni ricorso definito anche per le ordinanze istruttorie emesse ai sensi del presente articolo>>.*

4) Conciliazione giudiziale anche in appello

Da quanto fino ad ora schematicamente esposto, senza alcuna pretesa di completezza, **può, intanto, senz'altro confermarsi valido il criterio normativo c.d. "misto" del diritto processuale tributario, distinguendo tra positivi richiami, specifiche esclusioni ed adattamenti filtrati** di singole norme o gruppi di norme di procedura civile rispetto al merito di riforma del processo tributario, in questa sede delineato.

Un esempio in tal senso è dato dall'istituto della conciliazione giudiziale (art. 48), che deve tenere conto dei seguenti principi:

- 1) la Corte di Cassazione, Sez. trib., con l'importante sentenza n. 9222 del 18 aprile 2007, anche alla luce degli insegnamenti della Corte Costituzionale esposti con la sentenza n. 276/2000, ha chiarito che le semplici udienze di rinvio non devono precludere la possibilità della conciliazione, tenuto conto del canone della ragionevole durata del processo;**

2) **la Corte di Cassazione, Sez. trib., con la sentenza n. 21325 del 03 ottobre 2006**, richiamando peraltro principi precedentemente formulati (**Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 8455 del 22 aprile 2005, n. 12314 del 06 ottobre 2001**) ha precisato che con l'istituto in questione le parti determinano convenzionalmente l'imponibile e l'imposta dovuta e, di conseguenza, il rapporto di imposta controverso assume **un assetto negoziale che si sostituisce integralmente a quello autoritativo anteriore alla procedura conciliativa**.

Pertanto, nell'ipotesi in cui nell'atto di conciliazione l'imposta sia quantificata in maniera **errata**, l'ufficio **non** può e **non** deve procedere all'emissione di un atto rettificativo, potendo invocare l'applicazione della disciplina **dell'errore di calcolo** solamente ove sussistano le condizioni previste dal codice civile (**art. 1430 c.c.**).

In particolare, secondo **la Corte di Cassazione**, "l'errore di calcolo che dà luogo alla sola rettifica del contratto ricorre allorquando in operazioni aritmetiche, posti per **fermi** i dati da computare ed il criterio matematico da seguire, si incorre in una **svista materiale**, rilevabile *prima facie* in base ai dati ed al criterio predetti ed **emendabile con la semplice ripetizione del calcolo**; **non** ricorre, invece, tale errore allorché la falsa conoscenza riguardi i dati aritmetici o il criterio matematico in base ai quali debba essere effettuato il **calcolo**, il quale, posti i dati ed il criterio seguiti, è invece **esatto** (**Cassazione n. 1708 del 1969**)" (**sentenza n. 21325 /2006 cit.**).

3) infine, nel progetto di riforma, ho previsto la possibilità di poter **conciliare** la controversia anche **in appello** (art. 48, comma 7), logicamente, **riparametrando l'abbattimento delle sanzioni nella misura del 50 per cento**.

Nella prima formulazione normativa della conciliazione era possibile, nel rispetto delle ulteriori condizioni stabilite, effettuarla anche in secondo grado e persino in Commissione Centrale.

Si può, quindi, notare come l'istituto della conciliazione abbia subito nel tempo un progressivo arretramento delle preclusioni processuali.

Non capisco perché non si debba consentire alla parte di poter **conciliare anche in appello (come, per esempio, avviene, nel campo penale)**, con la possibilità, peraltro, per il Fisco di poter incamerare una maggiore somma a titolo di sanzione amministrativa.

Secondo me, per realizzare un **“giusto processo” tributario**, rispettoso dei requisiti costituzionali degli articoli **24 e 111 della Costituzione**, bisogna **abbandonare** la logica di privilegiare la celerità del giudizio, giustificata dal fatto di eliminare arresti o ritardi che inciderebbero in modo particolarmente negativo nella segmentazione del prelievo in atti impugnabili, normativamente predeterminati, e nel sistema di riscossione dei tributi (in tal senso, *C. Glendi, contra E. Allorio*).

Il mito della speditezza e celerità del processo **non** deve mai pregiudicare, come purtroppo oggi accade, il diritto del cittadino – contribuente di avere un **processo “equo” senza** limitazioni difensive o processuali, in modo da poter pagare le **“effettive”** imposte in base alla propria capacità contributiva (**in tal senso rinvio all'intervista che ho rilasciato al quotidiano “Il Giornale” del 24 agosto 2007, pag. 5**).

Infatti, il rispetto dei diritti di difesa imporrà al fisco più delicatezza nei controlli, soprattutto per quanto riguarda gli accertamenti basati sugli studi di settore e sul redditometro, anche familiare.

A tal fine, l'art. 48 dovrebbe essere così formulato:

<<ART. 48. Conciliazione giudiziale in primo e secondo grado

1. Ciascuna delle parti costituite può proporre all'altra parte la conciliazione, totale o parziale, della causa.

2. La conciliazione può aver luogo non oltre la prima udienza utile di merito, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dai giudici tributari.

3. *Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate precisamente e definitivamente le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano euro 51.645,69, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria, bancaria od assicurativa. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di trenta giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa rata e per il periodo di rateazione di detto importo. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994 n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, rispettando l'articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000 n. 212.*

4. *In caso di mancato pagamento, anche della prima o di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'esatta indicazione delle somme precisamente e definitivamente dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia fiscale o dell'ente locale o regionale o dell'ente previdenziale provvede all'immediata iscrizione a ruolo delle sole predette somme, precisamente e definitivamente conciliate, a carico del contribuente e dello stesso garante.*

5. *Qualora una delle parti costituite abbia proposto la conciliazione e la*

stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza utile di merito, il giudice può assegnare un termine non superiore a novanta giorni per la formazione di una proposta, ai sensi del successivo comma 6.

6. L'ufficio o l'ente impositore può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della sezione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti costituite ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro trenta giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile, il presidente della sezione fissa la trattazione della causa. Il provvedimento del presidente della sezione è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

7. In caso di avvenuta conciliazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo, se la conciliazione avviene in primo grado, e nella misura del cinquanta per cento, se la conciliazione avviene in grado d'appello, delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La conciliazione giudiziale non è ammessa nei giudizi per cassazione.

8. Il verbale di conciliazione giudiziale, per quanto redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura negoziale, in quanto la conciliazione è frutto

dell'incontro delle volontà delle parti, onde l'interpretazione del contenuto di detto verbale postula sempre un'indagine sulla volontà delle parti stesse e si risolve in un accertamento di fatto.

9. La conciliazione giudiziale di cui al presente articolo determina sempre l'immediata estinzione del giudizio indipendentemente dal pagamento delle somme conciliate, parziale od integrale, che l'ufficio può richiedere con l'iscrizione a ruolo, oltre gli interessi e la sanzione amministrativa del trenta per cento.

10. La conciliazione giudiziale può essere corretta solo per errori di calcolo, ai sensi dell'articolo 1430 del codice civile>>.

5) Sospensione dell'esecuzione delle sentenze

C'è un altro esempio eclatante, oggi, sulla mancanza di parità processuale fra parte pubblica e parte privata.

È noto, infatti, che **la sentenza non definitiva del contribuente** (ad esempio, per un rimborso o per le spese di giudizio) **non può essere utilizzata in un'esecuzione contro il fisco**, ma bisogna aspettare persino per molti anni, la sentenza definitiva e, di fronte all'ostinato comportamento omissivo dell'Amministrazione finanziaria, bisogna attivare l'ulteriore giudizio di ottemperanza.

Al contrario, l'Agenzia delle Entrate, per esempio a seguito di una sentenza di primo grado, anche se tempestivamente appellata, può obbligare il contribuente a pagare i due terzi dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni.

Nell'attuale situazione, salvo qualche timido tentativo dottrinario, si è sempre esclusa la possibilità di chiedere, in grado di appello la sospensione dell'esecuzione della sentenza.

In sede di riforma, proprio per evitare gli assurdi di cui sopra, ho previsto la possibilità di applicare **l'art. 283 c.p.c.** (art. 61, comma 1) e **l'art. 373 c.p.c.** (art. 63, comma 3).

Cosa che, fino ad oggi, hanno avuto il **coraggio** di fare soltanto, i **giudici della Commissione tributaria regionale di Puglia, Sezione Staccata di Lecce**, con ordinanza del 22 agosto 2001 (Pres. e Rel. Dott. A. *Sodo*), e **Sezione Staccata di Taranto**, con l'ordinanza del 15 giugno 2005 n. 31 (Pres. e Rel. Dott. *Bruschi*, in *Corriere Tributario, IPSOA*, n. 36/2005, pagg. 2861 e ss., **con nota critica del Prof. C. Glendi**), nonché i giudici della **Regionale del Lazio**, con ordinanza del 14 gennaio 1999, **del Molise**, con ordinanza del 29 luglio 1998 e **di Bologna**, con ordinanza del 28 giugno 1996.

Oltretutto, lo **stesso Prof. C. Glendi**, uno dei padri dell'attuale processo tributario, **pur criticando** le suddette ordinanze nell'articolo succitato, **consiglia di rimettere gli atti alla Corte Costituzionale per la lesione dei principi contenuti negli artt. 3, 24 e 111 della Carta Costituzionale oppure**, in caso di esito negativo, **consiglia un immediato intervento legislativo, tenuto conto che “la spiccata specificità del processo tributario non può in alcun modo giustificare il mancato riconoscimento della tutela cautelare del contribuente oltre il primo grado di giudizio, tenuto conto, tra l'altro, che, di converso, in tale processo, lo stesso contribuente può esperire il giudizio di ottemperanza per la condanna al rimborso della somma indebitamente versata solo dopo che la sentenza sia passata in giudicato”**(C. *Glendi* , **articolo succitato, pag. 2871**).

Oggi, tenuto conto che **le suddette eccezioni di incostituzionalità sono state rigettate dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 119 del 21 marzo 2007**, è **chiaro ed inevitabile che l'unica strada percorribile è quella indicata nel presente progetto di legge, proprio per tutelare al massimo il cittadino-contribuente ed evitare gli assurdi in precedenza denunciati ed evidenziati.**

Per cui, gli artt. 61 e 63 dovrebbero essere così formulati:

<<ART. 61. Sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado

1. L'appellante, nell'atto d'appello o con separata istanza, può chiedere alla Corte d'appello tributaria la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado, anche per quanto riguarda le spese del giudizio, ai sensi

dell'articolo 15, comma 1. E' applicabile l'articolo 283 del codice di procedura civile.

2. Si applicano le condizioni, la procedura ed i termini di cui all'articolo 47, salvo quanto disposto dal successivo comma.

3. Il giudice d'appello, con ordinanza motivata non impugnabile, può disporre che l'esecuzione della sentenza sia sospesa, eventualmente con la prestazione di fideiussione bancaria od assicurativa, in caso di comprovato pericolo per la riscossione.

4. In caso di accoglimento della richiesta di sospensione, l'ufficio dell'Agenzia fiscale, l'ente previdenziale, l'ente locale o regionale, l'agente della riscossione non deve iscrivere a ruolo, neppure a titolo provvisorio, o richiedere alcuna somma o garanzia.

5. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza d'appello, ai sensi degli articoli 37 e 59>>.

<<ART. 63. Norme applicabili

1. Avverso la sentenza della Corte d'appello tributaria può essere proposto ricorso per cassazione per i tassativi motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, comma 1, del codice di procedura civile, che devono essere specifici, completi e riferibili alla sentenza impugnata.

2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile, con le successive modifiche, in quanto compatibili con quelle della presente legge. Si applica l'art. 39, comma 3.

3. Il giudicato esterno di cui all'articolo 36, comma 3, può essere rilevato d'ufficio ed anche per la prima volta nel giudizio di legittimità, purché la parte che lo invoca produca copia autentica della sentenza, recante attestazione del passaggio in giudicato, anche in relazione ad altro anno d'imposta o ad altro tributo.

4. Per la sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello è applicabile l'articolo 373 del codice di procedura civile>>.

Norma transitoria

In definitiva, dunque, a questo punto, una riforma di tal genere, seppur limitata solo ad alcuni degli aspetti che andrebbero riformati, richiede necessariamente anche un intervento legislativo che provveda ad adeguare i giudizi pendenti alla nuova normativa.

A tale scopo, a mio avviso, **dovrebbe essere introdotta una norma, con efficacia transitoria, volta cioè a regolarizzare tutte le situazioni pendenti fino all'entrata in vigore di questa nuova normativa, che preveda:**

1) innanzitutto che il giudice disponga obbligatoriamente, su istanza facoltativa di anche una sola delle parti costituite, la sospensione per 6 mesi del processo, per dare la possibilità alle parti di integrare la fase istruttoria secondo quanto disposto dalla nuova normativa;

2) in secondo luogo, invece, nel caso in cui non sia stata avanzata da alcuna delle parti istanza di sospensione ed anzi il contribuente non voglia integrare il contenzioso secondo la nuova normativa né tanto meno proseguirlo, la norma, a mio avviso, dovrebbe disporre in capo al contribuente la facoltà di promuovere, entro 6 mesi dall'entrata in vigore della nuova normativa, un'istanza di accertamento con adesione atipico, in quanto differente rispetto a quello oggetto di disciplina del D. Lgs. n . 218/1997. Più precisamente, trattasi di un atto unilaterale del contribuente e non dell'Amministrazione, emanato nella fase istruttoria, con il quale esso aderisce, in modo irrevocabile ed insindacabile da parte degli Uffici, al pagamento dell'imposta accertata nella misura del 20%, senza interessi e sanzioni, rinunciando, quindi, all'esito dei giudizi in corso e consentendo nello stesso tempo all'Erario un afflusso di denaro e uno smaltimento dei processi che potrebbero concludersi con un possibile danno per le casse dello Stato.

Conclusione

Senza alcuna pretesa di completezza, concludo speranzoso che quantomeno questo mio progetto di legge possa essere da pungolo al mondo politico e professionale per

un intervento legislativo immediato in vista della riforma per un giusto processo tributario.

PARTE II

Modifiche legislative

In ragione di quanto esposto nella precedente parte del presente lavoro, si riportano qui di seguito le **proposte di modifica al D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.**, da me avanzate, in merito al processo tributario, e la relativa **norma transitoria** applicabile ai giudizi pendenti all'entrata in vigore di questa nuova normativa.

Proposte

a) Modifiche all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992

<<ART. 2. Oggetto della giurisdizione tributaria

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi e le tasse di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali nonché i contributi previdenziali ed i contributi per il servizio sanitario nazionale, come accertati dagli uffici delle Agenzie fiscali e dagli uffici previdenziali. In ogni caso, il giudice tributario è competente per tutte le controversie legate da una connessione stretta ad organi fiscali e previdenziali.

2. Appartengono alla giurisdizione tributaria le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici delle Agenzie fiscali, da uffici locali, regionali e previdenziali, gli interessi moratori, anche anatocistici di cui all'articolo 1283 del codice civile, la rivalutazione monetaria di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile, ed ogni altro accessorio, compresi gli aggi, le indennità di mora e le spese di notifica, dovuti all'agente della riscossione.

3. Rientrano nella competenza dei giudici tributari tutte le azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2043 del codice civile per comportamenti dolosi o colposi, nell'ambito delle materie di cui ai commi 1 e 2, e tutte le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria,

anche successivi alla notifica della cartella di pagamento, comprese le controversie relative all'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 nonché tutte le controversie relative ai fermi amministrativi ed alle iscrizioni di ipoteche.

4. Appartengono, inoltre, alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Il giudice tributario può decidere anche in materia di tariffe d'estimo, tenuto conto di quanto esposto al comma 8.

5. Appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e della tariffa igiene ambientale; le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni; le controversie relative al contributo per il rilascio del permesso di costruire di cui all'articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 06 giugno 2001.

6. Il giudice tributario può risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle cause rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio, e sempre che non si verifichino le ipotesi di cui all'articolo 39, comma 1, lettere a) e d).

7. Appartiene sempre alla giurisdizione tributaria la causa tra sostituto d'imposta e sostituto avente ad oggetto la pretesa del sostituto di rivalersi sulle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto o del sostituto di chiedere il

rimborso con l'intervento necessario dell'ufficio dell'Agenzia fiscale competente.

8. E' ammessa davanti al giudice tributario l'azione di mero accertamento negativo in prevenzione, attinente la non debenza di un determinato tributo, tassa o tariffa, ove essa sia sperimentata in via preventiva, in assenza di un atto impositivo o di riscossione.

9. Tutte le controversie relative all'applicazione del prelievo supplementare nel settore del latte sono devolute alla giurisdizione esclusiva dei giudici amministrativi territorialmente competenti, ai sensi dell'articolo 2-sexies del decreto legge 26 aprile 2005 n. 63, convertito dalla legge 25 giugno 2005 n. 109.

10. Sono di competenza esclusiva del giudice ordinario tutte le controversie concernenti il diritto annuale a carico delle ditte che svolgono attività economica iscritte agli albi ed ai registri tenuti dalle Camere di commercio nonché le controversie relative all'occupazione senza titolo di un bene del demanio.

11. Non rientrano nell'ambito della giurisdizione tributaria le controversie che riguardano i soli rapporti tra privati, salvo le controversie di cui al comma 7>>.

b) Modifiche all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992

<<ART. 19 Atti tassativi impugnabili ed oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto dalla parte interessata, compreso il cessionario del credito, avverso i seguenti tassativi atti oggetto della giurisdizione tributaria, ai sensi dell'articolo 2:

a) l'avviso di accertamento o di rettifica del tributo, anche parziale, e l'avviso di recupero dei crediti d'imposta di ogni genere; il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione;

- b) l'avviso di liquidazione del tributo, la comunicazione di irregolarità e l'invito bonario a versare quanto dovuto in modo definitivo e non condizionato;
- c) il provvedimento che determina le sanzioni, comunque irrogate da uffici fiscali e previdenziali, comprese le sanzioni in caso di impiego di lavoratori irregolari;
- d) il ruolo, la cartella di pagamento e l'estratto di ruolo;
- e) l'avviso di mora e l'intimazione di pagamento;
- f) il fermo amministrativo previsto dall'articolo 69 del regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440 e quello previsto dall'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, nonché tutti i preavvisi di fermo e di atti esecutivi;
- g) l'iscrizione di ipoteca giudiziale ed il sequestro conservativo, applicabili alle sole sanzioni amministrative, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, e mai ai tributi ed agli interessi; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 e successive modifiche ed integrazioni;
- h) gli atti relativi a tutte le operazioni catastali ed alle tariffe d'estimo, ai sensi dell'articolo 2, comma 4;
- i) il rifiuto, espresso o tacito, della restituzione o di sgravio di tributi, tasse, tariffe, canoni, contributi, sanzioni amministrative ed interessi od altri accessori non dovuti, compresi gli interessi anatocistici, di cui all'articolo 1283 del codice civile, e la rivalutazione monetaria, di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile nonché le proposte degli uffici di compensazione di ogni tipo; le richieste di rimborso di cui alla presente lettera non possono mai essere riconosciute d'ufficio dal giudice tributario senza una specifica istanza di parte;
- l) il diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, ai sensi dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992 n. 287 e del decreto ministeriale dell'11 febbraio 1997 n. 37;

m) il diniego o la revoca espressi o taciti, di agevolazioni o il rigetto, espresso o tacito, di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; il rigetto, espresso o tacito, di tutte le istanze di interpello di ogni genere, comprese quelle di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e quelle di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724 e successive modifiche ed integrazioni;

n) il rigetto, espresso o tacito, dell'azione di puro accertamento negativo di cui all'articolo 2, comma 8;

o) il pignoramento fiscale dei crediti verso terzi, ai sensi dell'articolo 2, comma 6, del decreto legge del 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006 n. 286;

p) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda tassativamente l'autonoma impugnabilità; ogni altro atto rientrante nell'oggetto delle controversie di cui all'articolo 2, comprese le fatture utilizzate per la riscossione della tariffa igiene ambientale disciplinata dal decreto legislativo del 03 aprile 2006 n. 152.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono, a pena di nullità, contenere l'esatta indicazione del termine perentorio entro il quale il ricorso deve essere proposto e del Tribunale tributario competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'articolo 20.

3. Gli atti diversi da quelli tassativamente indicati nel comma 1 non sono impugnabili autonomamente.

4. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili di cui al comma 1 può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo soltanto se il ricorrente intende trasferire la contestazione nel merito, impugnando specificamente anche l'atto presupposto insieme a quello consequenziale. In ogni caso, è applicabile l'articolo 24, comma 2.

5. In caso di diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, i giudici possono decidere, nel merito, del rapporto tributario sottostante anche in base ad equità, con sentenza non appellabile, salvo il ricorso per cassazione, come previsto dall'articolo 50, comma 2>>.

c) Modifiche all'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992

<<ART. 7. Poteri istruttori dei giudici tributari

1. I giudici tributari, ai fini istruttori e soltanto nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, con ordinanza motivata non impugnabile, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici dell'Agenzia fiscale, all'ente locale o regionale, all'ente previdenziale ed all'agente della riscossione da ciascuna norma in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia, senza dover chiedere alcuna preventiva autorizzazione ad organi giudiziari ed amministrativi.

2. I giudici tributari non devono tenere conto di atti e prove acquisiti in violazione di disposizioni di legge.

3. I giudici tributari, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono disporre, anche d'ufficio, consulenza tecnica da affidare soltanto a professionisti esperti del settore iscritti all'Ordine o Collegio professionale e mai da affidare ai dipendenti degli uffici dell'Agenzia fiscale o del Corpo della Guardia di Finanza o dell'Istituto nazionale della previdenza sociale o dell'ente locale o regionale o dell'agente della riscossione. Il collegio può applicare l'articolo 696 del codice di procedura civile.

4. I giudici tributari, se ritengono illegittimo un regolamento, un decreto ministeriale od un atto generale rilevante ai fini della sentenza, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. A tal proposito, i giudici tributari, per l'eventuale disapplicazione dei relativi decreti ministeriali, possono richiedere agli organi amministrativi competenti la documentazione di

tutta la metodologia, con le relative note tecniche, utilizzata per calcolare e determinare gli studi di settore, ai sensi dell'articolo 62-sexies, comma 3, del decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427, e per calcolare e determinare il reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 38, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600 e successive modifiche ed integrazioni.

5. Sono ammessi dal collegio il giuramento e la prova testimoniale, secondo gli articoli dal 233 al 257 del codice di procedura civile. Le funzioni del giudice istruttore e dell'ufficiale giudiziario sono svolte, rispettivamente, dal presidente del collegio giudicante e dall'ausiliario addetto alla segreteria.

6. E' abrogato l'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600, e successive modifiche ed integrazioni.

7. In ogni caso, il collegio ha la facoltà di disporre la comparizione personale delle parti al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa. Il collegio può ordinare il deposito di documenti ritenuti decisivi per la decisione della causa stessa o il deposito di documenti non prodotti per cause non imputabili alle stesse parti. Inoltre, i giudici tributari possono trarre argomenti di prova anche dal comportamento tenuto dalle parti durante il processo.

8. Per le cause relative alle azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, il collegio, su istanza delle parti costituite, può disporre l'accertamento tecnico e l'ispezione giudiziale, ai sensi dell'articolo 696 del codice di procedura civile.

9. Durante la sola fase istruttoria, sono applicabili gli articoli 184-bis e 294 del codice di procedura civile ed il collegio decide con motivata ordinanza non impugnabile.

10. Il collegio giudicante può delegare in qualunque momento un proprio componente per il compimento degli atti istruttori di cui ai commi precedenti.

11. Il compenso aggiuntivo di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 è pari alla metà di quello determinato per ogni ricorso definito anche per le ordinanze istruttorie emesse ai sensi del presente articolo>>.

d) Modifiche all'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992

<<ART. 48. Conciliazione giudiziale in primo e secondo grado

1. Ciascuna delle parti costituite può proporre all'altra parte la conciliazione, totale o parziale, della causa.

2. La conciliazione può aver luogo non oltre la prima udienza utile di merito, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dai giudici tributari.

3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate precisamente e definitivamente le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano euro 51.645,69, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria, bancaria od assicurativa. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di trenta giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa rata e per il periodo di rateazione di detto importo. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994 n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, rispettando l'articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000 n. 212.

4. In caso di mancato pagamento, anche della prima o di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'esatta indicazione delle somme precisamente e definitivamente dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia fiscale o dell'ente locale o regionale o dell'ente previdenziale provvede all'immediata iscrizione a ruolo delle sole predette somme, precisamente e definitivamente conciliate, a carico del contribuente e dello stesso garante.

5. Qualora una delle parti costituite abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza utile di merito, il giudice può assegnare un termine non superiore a novanta giorni per la formazione di una proposta, ai sensi del successivo comma 6.

6. L'ufficio o l'ente impositore può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della sezione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti costituite ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro trenta giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile, il presidente della sezione fissa la trattazione della causa. Il provvedimento del presidente della sezione è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

7. In caso di avvenuta conciliazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo, se la conciliazione avviene in primo grado, e nella misura del cinquanta per cento, se la conciliazione avviene in grado d'appello, delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla

conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La conciliazione giudiziale non è ammessa nei giudizi per cassazione.

8. Il verbale di conciliazione giudiziale, per quanto redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura negoziale, in quanto la conciliazione è frutto dell'incontro delle volontà delle parti, onde l'interpretazione del contenuto di detto verbale postula sempre un'indagine sulla volontà delle parti stesse e si risolve in un accertamento di fatto.

9. La conciliazione giudiziale di cui al presente articolo determina sempre l'immediata estinzione del giudizio indipendentemente dal pagamento delle somme conciliate, parziale od integrale, che l'ufficio può richiedere con l'iscrizione a ruolo, oltre gli interessi e la sanzione amministrativa del trenta per cento.

10. La conciliazione giudiziale può essere corretta solo per errori di calcolo, ai sensi dell'articolo 1430 del codice civile>>>.

e) Modifiche agli artt. 61 e 63 del D. Lgs. n. 546/1992

<<ART. 61. Sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado

1. L'appellante, nell'atto d'appello o con separata istanza, può chiedere alla Corte d'appello tributaria la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado, anche per quanto riguarda le spese del giudizio, ai sensi dell'articolo 15, comma 1. E' applicabile l'articolo 283 del codice di procedura civile.

2. Si applicano le condizioni, la procedura ed i termini di cui all'articolo 47, salvo quanto disposto dal successivo comma.

3. Il giudice d'appello, con ordinanza motivata non impugnabile, può disporre che l'esecuzione della sentenza sia sospesa, eventualmente con la prestazione

di fideiussione bancaria od assicurativa, in caso di comprovato pericolo per la riscossione.

4. In caso di accoglimento della richiesta di sospensione, l'ufficio dell'Agenzia fiscale, l'ente previdenziale, l'ente locale o regionale, l'agente della riscossione non deve iscrivere a ruolo, neppure a titolo provvisorio, o richiedere alcuna somma o garanzia.

5. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza d'appello, ai sensi degli articoli 37 e 59>>.

<<ART. 63. Norme applicabili

1. Avverso la sentenza della Corte d'appello tributaria può essere proposto ricorso per cassazione per i tassativi motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, comma 1, del codice di procedura civile, che devono essere specifici, completi e riferibili alla sentenza impugnata.

2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile, con le successive modifiche, in quanto compatibili con quelle della presente legge. Si applica l'art. 39, comma 3.

3. Il giudicato esterno di cui all'articolo 36, comma 3, può essere rilevato d'ufficio ed anche per la prima volta nel giudizio di legittimità, purché la parte che lo invoca produca copia autentica della sentenza, recante attestazione del passaggio in giudicato, anche in relazione ad altro anno d'imposta o ad altro tributo.

4. Per la sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello è applicabile l'articolo 373 del codice di procedura civile>>.

Norma transitoria

<<1. Il giudice deve, su istanza facoltativa di anche una sola delle parti, costituite in giudizio, disporre la sospensione del processo per 6 mesi, al fine di dare alle parti la possibilità di integrare la fase istruttoria secondo quanto disposto dalla nuova normativa.

2. Il contribuente può, entro 6 mesi dall'entrata in vigore della detta normativa, laddove non intenda proseguire il contenzioso o integrarlo ai sensi del precedente comma 1, presentare istanza di accertamento con adesione atipico con cui aderisce, in modo irrevocabile ed insindacabile da parte degli Uffici, al pagamento dell'imposta accertata nella misura del 20%, senza interessi e sanzioni, rinunciando all'esito del giudizio in corso>>>.

Lecce, 28 luglio 2008

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE
www.studiotributariovillani.it
e-mail avvocato@studiotributariovillani.it