

## *Riduzione dei riti e riforma del Processo Tributario*

di MAURIZIO VILLANI

Il Parlamento il 26 maggio 2009 ha definitivamente approvato la riforma del processo civile nonché la delega al Governo per la riduzione e la semplificazione dei procedimenti civili (Legge n. 69 del 18 giugno 2009, pubblicata in G.U. n. 140 S.O. n. 95/L del 19 giugno 2009, che entra in vigore il 04 luglio 2009).

Attualmente, infatti, esistono ben 30 riti civili (tra cui il processo tributario) diversi tra loro per composizione giudicante e per procedura; era necessaria, quindi, una riforma generale di riduzione, riordino e semplificazione degli stessi per dare certezze a tutti gli operatori del diritto e per evitare ingiuste disparità di trattamento, in ossequio al principio del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione.

Ogni processo, infatti, deve svolgersi nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo ed imparziale; la legge, inoltre, ne deve assicurare la ragionevole durata, senza però pregiudicare il diritto di difesa, costituzionalmente garantito.

L'art. 54 della nuova legge definitivamente approvata stabilisce che:

- il Governo è delegato ad adottare, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della suddetta legge, uno o più decreti legislativi in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione che rientrano nell'ambito della giurisdizione ordinaria e che sono regolati dalla legislazione speciale, come appunto quella tributaria (D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni);

- la riforma deve, in ogni caso, realizzare il necessario ed equi-

**librato coordinamento con le altre disposizioni vigenti.**

In sostanza, la legge delega restituisce centralità ed importanza al codice di procedura civile e mira ad agevolare l'attività degli operatori del diritto, ponendo fine a numerose incertezze interpretative che sono state spesso causa di lungaggini processuali (un esempio è stato l'incertezza sulla competenza del giudice in tema di TIA, come da ordinanza n. 3274 del 15 febbraio 2006 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, oggi finalmente risolta a favore del giudice tributario con le ultime sentenze nn. 5297, 5298, 5299 del 05 marzo 2009 della Corte di Cassazione).

La Corte di Cassazione (ultimamente, con la sentenza n. 28536 del 02 dicembre 2008) ha affermato che il difetto di giurisdizione non è più suscettibile di essere rilevato, né su eccezione di parte né d'ufficio, dopo una pronuncia sul merito o in rito la quale comporti una decisione implicitamente affermativa della giurisdizione, restando quindi confinata in questi casi la possibilità di far valere il difetto di giurisdizione solo nell'ambito del giudizio di primo grado, salva soltanto la facoltà per le parti di portare in appello ed in Cassazione la relativa questione attraverso il tempestivo e rituale esercizio di questi mezzi di impugnazione.

In ogni caso, nelle controversie tra giudici di diverso ordine risulta applicabile la c.d. *translatio iudicii*, come statuito dall'innovativo orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenza n. 4109 del 22 febbraio 2007) e, successivamente, della giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 77 del 2007), che si sono entrambe espresse a favore dell'operatività di detto principio anche tra giudici di diverso ordine (vedi anche Consiglio di Stato, decisione n. 3801 del 28 giugno 2007).

Oltretutto, l'eliminazione dei molteplici riti speciali produce economie nella programmazione e conduzione delle procedure, anche per fissare il calendario dei processi, in modo da rispettare una ragionevole durata (tre anni in primo grado, due anni in appello ed un anno in Cassazione, per un totale complessivo di sei anni; almeno è questa l'intenzione del futuro legislatore).

Proprio alla luce del principio costituzionale della ragionevole durata del processo deve ritenersi valida (ed efficiente ai fini della

decorrenza del termine breve per l'impugnazione nei confronti di tutte le parti rappresentate) la notifica della sentenza eseguita in unica copia al procuratore costituito che rappresenti una pluralità di parti (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 29290 del 15 dicembre 2008).

Gli schemi dei nuovi decreti legislativi saranno adottati su proposta del Ministro della Giustizia e successivamente trasmessi al Parlamento, ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni competenti per materia.

Le suddette Commissioni dovranno rendere i rispettivi pareri entro il termine di trenta giorni dalla data di trasmissione, decorso inutilmente il quale i decreti saranno emanati anche in mancanza dei pareri.

In ogni caso, qualora il suddetto termine venga a scadere nei trenta giorni antecedenti allo spirare del termine dei 24 mesi sopracitati, o successivamente, la scadenza di quest'ultimo è prorogata di sessanta giorni.

**Nell'esercizio della delega, il Governo deve attenersi ai seguenti principi e criteri direttivi:**

a) restano fermi per il momento i criteri di competenza nonché i criteri di composizione dell'organo giudicante, previsti dalla legislazione vigente;

**b) i procedimenti civili di natura contenziosa, autonomamente regolati dalla legislazione speciale, devono essere ricondotti ad uno dei seguenti modelli processuali previsti dal codice di procedura civile:**

1) i procedimenti in cui sono **prevalenti** caratteri di concentrazione processuale, ovvero di officiosità dell'istruzione, sono ricondotti al rito disciplinato dal libro secondo, titolo IV, capo I, del codice di procedura civile (**norme per le controversie in materia di lavoro**);

2) i procedimenti, anche se in camera di consiglio, in cui sono **prevalenti** caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa, sono ricondotti **al procedimento sommario di cognizione** di cui al libro quarto, titolo I, capo III-bis, del codice di procedura civile, come introdotto dall'art. 51 della nuova legge, restando tuttavia esclusa per tali procedimenti la possibilità di conversione nel rito ordinario;

3) tutti gli altri procedimenti sono ricondotti al rito ordinario di cui al libro secondo, titolo I e III, ovvero titolo II, del codice di procedura civile (**del processo di cognizione**).

In ogni caso, la riconduzione ad uno dei riti di cui ai precedenti numeri 1), 2) e 3) non comporta l'abrogazione delle disposizioni previste dalla legislazione speciale che attribuiscono al giudice poteri officiosi, ovvero di quelle finalizzate a produrre effetti che non possono conseguirsi con le norme contenute nel codice di procedura civile, come sarà chiarito meglio in seguito.

Da ultimo, restano in ogni caso ferme le disposizioni processuali in materia di:

- procedure concorsuali, in attesa della riforma del penale fallimentare;
- famiglia e minori;
- cambiali ed assegni (bancari e circolari);
- legge 20 maggio 1970 n. 300 (Statuto dei lavoratori), in tema di repressione della condotta antisindacale;
- proprietà industriale (D.Lgs. n. 30 del 10 febbraio 2005);
- codice del consumo (D.Lgs. n. 206 del 06 settembre 2005).

Sono state abrogate tutte le norme processuali in tema di processo societario e di quello per il risarcimento dei danni da incidente stradale.

**A questo punto, a seguito delle suddette modifiche legislative, il processo tributario, nei prossimi due anni, a partire dal 04 luglio 2009, dovrà essere totalmente rivisitato e modificato per adeguarlo ai principi e criteri direttivi sopra specificati, pur rimanendo le attuali Commissioni tributarie invariate nella competenza dei "tributi" (Corte Costituzionale, sentenze n. 64 del 14 marzo 2008 e n. 130 del 14 maggio 2008; da ultimo, Corte di Cassazione, sentenza n. 5298 del 05 marzo 2009) e nella composizione (D.Lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992), in modo da completare il ciclo di processualizzazione del contenzioso tributario.**

In ogni caso, rientrano nella competenza del giudice tributario anche i dinieghi in tema di transazioni fiscali (art. 146 del D.Lgs. n. 5 del 09 gennaio 2006; art. 32 della Legge n. 2 del 28 gennaio 2009; circolare n. 14/E del 10 aprile 2009 dell' Agenzia delle Entrate) perché



trattasi di questioni di natura fiscale, che comportano necessariamente una verifica fondata sull'interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie.

Inoltre, rientrano nella giurisdizione tributaria anche le controversie in tema di iscrizioni nell'apposita anagrafe delle ONLUS (Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, sentenza n. 11986 del 21 aprile 2009, depositata il 25 maggio 2009; sentenza n. 24883 del 09 ottobre 2008).

Infine, è impugnabile di fronte alle Commissioni Tributarie il diniego di autotutela in quanto l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, incidendo sul rapporto obbligatorio tributario, sono devolute al giudice indipendentemente dall'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi, però, un sindacato solo sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 9669 del 23 aprile 2009; Commissione Tributaria Provinciale di Lecce – Sezione 5 – sentenza n. 89/5/08 del 22 febbraio 2008).

Infatti, oggetto del processo tributario è, propriamente, una situazione di interesse legittimo a che il potere impositivo esercitato attraverso il provvedimento impugnato corrisponda al paradigma di riferimento, sia esso costituito, come di regola, dalle norme che disciplinano l'attività di prelievo, ma anche, laddove ciò sia previsto, ai criteri di opportunità che disciplinano l'attività discrezionale della Pubblica Amministrazione (C. Glendi).

**Per quanto riguarda, invece, il nuovo rito da applicare al processo tributario occorre, innanzitutto, controllare se nel contenzioso tributario, attualmente:**

- 1) sono prevalenti caratteri di concentrazione processuale;
- 2) ovvero caratteri di officiosità dell'istruzione;
- 3) o se sono prevalenti caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa.

Secondo me, nell'attuale processo tributario, non sussistono le caratteristiche di cui sopra, anche se nella pratica il processo si con-

clude, il più delle volte, nell'unica udienza di merito, fatto spesso giustamente criticato e stigmatizzato.

Infatti, nel processo tributario:

- **non sussistono** i caratteri della concentrazione processuale, in quanto la fase istruttoria (art. 7 D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992) è ben distinta dalla fase dibattimentale (titolo II D.Lgs. n. 546 cit.) ed inoltre è previsto uno specifico ed autonomo giudizio di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. cit.), come precisato dalla Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 30058 del 23 dicembre 2008;

- **non sussiste** alcuna officiosità dell'istruzione, in quanto le Commissioni tributarie esercitano gli specifici poteri istruttori "**nei limiti dei fatti dedotti dalle parti**", anche per quanto riguarda gli atti prodromici all'atto finale per accertare la c.d. "illegittimità derivata" (da ultimo, Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 6315 del 20 gennaio 2009). Infatti, la giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti finali di imposizione (definiti come "impugnabili" dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 cit.) ma investe tutte le fasi precedenti che hanno portato alla loro adozione e formazione. Inoltre, l'eventuale giudizio negativo sulla legittimità o regolarità formale e sostanziale di un atto istruttorio può determinare l'annullamento di quello finale impugnato (Consiglio di Stato, Sez. IV, decisione n. 5144 del 21 ottobre 2008).

Tuttavia, i vizi riguardanti gli atti istruttori devono essere eccepiti **solo** con la contestazione della pretesa che pone fine all'iter del procedimento, su specifica richiesta del ricorrente.

A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario **non è tenuto** ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori ex art. 7 cit., perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, solo per sopperire all'impossibilità, sempre da dimostrare, di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra (Cassazione, Sezione Trib. sentenza n. 683 del 14 gennaio 2009).

Infatti, in ragione del principio della parità delle armi, i poteri istruttori del giudice tributario non possono mai essere invocati per

sopperire alla carenza dell'onere probatorio cui deve rispondere una delle due parti nel giudizio (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 13201 del 09 giugno 2009).

In ogni caso, il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione – annullamento, bensì tra quelli di impugnazione – merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, sempre entro i limiti posti dal petitum delle parti (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 25104 del 19 giugno 2008, depositata il 13 ottobre 2008).

Infine, nell'attuale processo tributario **non sono prevalenti caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa, propri del giudice monocratico**, in quanto le Commissioni tributarie hanno una composizione collegiale ed inoltre la complessità della materia fiscale e la rilevanza economica della posta in gioco non possono mai giustificare a priori un'istruzione sommaria o l'omissione di ogni formalità non essenziale al contraddittorio. Oltretutto, non può certo ammettersi che il nuovo processo tributario si concluda con un'ordinanza all'accoglimento o al rigetto delle domande, ordinanza peraltro provvisoriamente esecutiva, valida come titolo per l'iscrizione di ipoteca giudiziale e per la trascrizione (art. 51 della nuova legge processuale); né che sia impedita la conversione nel rito ordinario, che offre maggiori garanzie difensive al contribuente.

Di conseguenza, il nuovo processo tributario deve essere ricondotto al rito ordinario di cui al novellato libro secondo, titoli I e III, del codice di procedura civile (**del processo di cognizione ordinario**), escluso logicamente il titolo II, che riguarda il procedimento davanti ai giudici di pace, peraltro già carichi di lavoro e con 1,4 milioni di liti arretrate.

Oltretutto, chi inizierà un ricorso nelle materie già comprese nel rito societario, dopo l'entrata in vigore della riforma, applicherà il rito ordinario; a maggior ragione, quindi, il suddetto rito ordinario sarà applicabile al processo tributario.

**In definitiva, ed in modo schematico ed approssimativo, il nuovo processo tributario dovrà rispettare i principi e le regole in tema di (de iure condendo):**



- **citazione e costituzione delle parti**, anche per quanto riguarda la contumacia (art. 171 c.p.c.) e la specificità della comparsa di risposta (art. 167 c.p.c.); comunicazioni e notificazioni on line, come avviene al Tribunale di Milano dal 1° giugno 2009; in ogni caso, oggi, nel processo tributario la nullità della notificazione del ricorso introduttivo (ovvero dell'atto di gravame) è sanata con efficacia retroattiva dalla costituzione della parte resistente od appellata, anche quando sia avvenuta al solo fine di eccepire la suddetta nullità (principio espresso dalla Cassazione, Sezione Trib., con sentenza n. 5508 del 06 marzo 2009, che secondo me dovrà essere rimeditato in sede di riforma processuale):

- **rimessione in termini**; infatti, il novellato art. 153 c.p.c. dispone che i termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti, ma assegna comunque ai litiganti la possibilità di essere rimessi in termini ove dimostrino di essere incorsi in decadenze per cause ad esse non imputabili (art. 294, commi 2 e 3, c.p.c.); da sottolineare come per ragioni sistematiche sia stato abrogato l'art. 184 bis c.p.c.;

- **istruzione della causa**, soprattutto per quanto riguarda il giuramento (artt. 233-243 c.p.c.) e la testimonianza (artt. 244-257 c.p.c.), anche in forma scritta (art. 257-bis c.p.c.); il giudice, quando ammette le prove, deve fissare il calendario del processo, che potrà essere variato solo in casi eccezionali; di conseguenza, le dichiarazioni rese da terzi, se non confermate in sede di testimonianza, non dovranno più essere considerate neppure indizi (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 6548 del 18 marzo 2009); analisi e vaglio di atti istruttori acquisiti legittimamente;

- **sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato**, anche in assenza della cartella esattoriale, soprattutto oggi con i maggiori e più invasivi poteri di recupero che hanno gli agenti della riscossione (Corte Costituzionale, ordinanza n. 393 del 28 novembre 2008); inoltre, è sufficiente che il danno sia grave, non certo irreparabile (che è un assurdo giuridico ed economico in campo fiscale); infine, la sospensione deve bloccare, automaticamente, anche la richiesta di pagamento delle fideiussioni (art. 30, comma 3, lett. c), D.P.R. n. 633/72; art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 219/97, come modificato dai commi 418, 422



e 423 della Legge n. 311/2004; artt. 1952 e 2943 del codice civile);

- **confessione giudiziale ed interrogatorio formale** (artt. 228-232 c.p.c.);

- **intervento di terzi e riunione dei procedimenti** (libro secondo, sezione IV, c.p.c.), anche alla luce della sentenza n. 11466 del 18 maggio 2009 della Corte di Cassazione – Sez. trib. – in tema di litisconsorzio ed intervento di terzi (vedi anche Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 5262 del 05 marzo 2009);

- **decisione della causa** (artt. 275-281 c.p.c.) con motivazioni “leggere”; rimangono tassative le ipotesi di inammissibilità degli atti processuali (Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 5508 del 06 marzo 2009);

- **sospensione, interruzione ed estinzione del processo** (artt. 295-310 c.p.c.); per la querela di falso si rinvia all’interessante sentenza della Cassazione, Sezione Trib. n. 4003 del 19 febbraio 2009; il decesso di una parte, comunicato in udienza dal suo difensore, non può determinare l’interruzione del giudizio di legittimità, atteso che nel giudizio presso la Corte di Cassazione, che è dominato dall’impulso d’ufficio, non trova applicazione l’istituto della interruzione del processo (art. 299 e ss. c.p.c.), onde, una volta instauratosi il giudizio, il decesso di uno dei ricorrenti, pur comunicato dal suo difensore, non produce l’interruzione del giudizio (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 12408 del 27 maggio 2009; Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 14385/07);

- **impugnazioni** (artt. 323-359 c.p.c.), sempre con l’obbligo dell’autorizzazione all’appello per gli uffici fiscali (circolare n. 65/E del 03 dicembre 2007 dell’Agenzia delle Entrate), che può essere prodotta, con effetti retroattivi, nel corso del relativo giudizio, fino all’udienza di discussione del ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Regionale (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 229 del 09 gennaio 2009);

- **in tema di contenzioso tributario**, deve ritenersi ammissibile l’atto di appello proposto dal competente ufficio dell’Agenzia delle Entrate, recante in calce la firma illeggibile di un funzionario che sottoscrive in luogo del direttore titolare, finché non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all’ufficio appellante

o, comunque, l'usurpazione del potere di impugnare la sentenza di primo grado (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 874 del 04 novembre 2008);

- **nel giudizio d'appello** non possono proporsi domande nuove e, se proposte, devono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono, tuttavia, domandarsi gli interessi (art. 1282 c.c.), i frutti (art. 820 c.c.) e gli accessori maturati dopo la sentenza impugnata, nonché il risarcimento dei danni (artt. 1223 e 2043 c.c.) sofferti dopo la sentenza stessa.

In sede di appello, il giudice, su specifica istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando ricorrono gravi motivi, può sospendere in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata (artt. 283 e 337 c.p.c.), anche se viene presentato ricorso per Cassazione (artt. 337 e 373 c.p.c.), pur in assenza della cartella esattoriale.

Di conseguenza, sarà implicitamente abrogata l'assurda limitazione che oggi hanno le Commissioni Tributarie Regionali di poter sospendere solo le sanzioni (art. 19, secondo comma, D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997).

Al tempo stesso, però, se in sede di appello non è concessa la sospensiva, la sentenza di primo grado è immediatamente esecutiva anche per quanto riguarda i rimborsi di imposta, che devono essere immediatamente eseguiti, senza dover attendere, come oggi, il giudicato, peraltro con i limiti degli artt. 68, comma 2, e 70 D.Lgs. n. 546 cit. (come stabilito dalla Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 24774 dell'08 ottobre 2008, giustamente più volte criticata).

Anche la condanna alle spese deve essere immediatamente esecutiva.

In appello non possono proporsi nuove eccezioni, che non siano rilevabili anche d'ufficio.

In appello non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio (artt. 356 e 437 c.p.c.).

La produzione di documenti in copia fotostatica costituisce un

mezzo idoneo per introdurre la prova nel processo tributario, incompendo sempre alla controparte l'onere di contestarne la conformità all'originale, come previsto dagli articoli 2712 e 2719 del codice civile ed avendo il giudice l'obbligo di disporre, in tal caso, la produzione del documento in originale (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 9773 del 24 aprile 2009).

Il giudice di appello può sempre dare al rapporto in contestazione una qualificazione giuridica diversa da quella data dal giudice di primo grado o prospettata dalle parti, avendo egli il potere-dovere di inquadrare nell'esatta disciplina giuridica gli atti ed i fatti che formano oggetto della controversia, anche in mancanza di una specifica impugnazione ed indipendentemente dalle argomentazioni delle parti, purché nell'ambito delle questioni riproposte con il gravame e con il limite di lasciare inalterati il petitum e la causa petendi e di non introdurre nel tema controverso nuovi elementi di fatto (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 6856 del 26 febbraio 2009, depositata il 20 marzo 2009).

Per stabilire se sia ammissibile una impugnazione tardivamente proposta, sul presupposto che l'impugnante non abbia avuto conoscenza del processo a causa di un vizio della notificazione dell'atto introduttivo, occorre distinguere due ipotesi:

- se la notificazione è **inesistente**, la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario si presume iuris tantum, ed è onere dell'altra parte dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza del processo;

- se, invece, la notificazione è **nulla**, si presume iuris tantum la conoscenza della pendenza del processo da parte dell'impugnante, e dovrà essere quest'ultimo a provare che la nullità gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 2817 del 05 febbraio 2009).

Le Commissioni tributarie, in ogni caso, conserveranno la particolare e specifica prerogativa della disapplicazione di un regolamento o di un atto generale illegittimo, rilevante ai fini della decisione, come oggi previsto e disciplinato dall'art. 7, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/92; questa norma, infatti, non potrà essere abrogata, neppure implicitamente, altrimenti non si otterrebbero gli stessi effetti con le attuali norme del processo civile.

Il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, **tributaria**, o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione.

La pronuncia sulla giurisdizione resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo (art. 59 della nuova legge processuale).

**A seguito della prossima riforma, secondo me, sarà necessario gestire la fase processuale transitoria prevedendo, oltre la sospensione dei giudizi pendenti:**

- la facoltà di aderire ad un condono fiscale per tutte le liti pendenti, indicativamente sulla falsariga dell'art. 16 della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002; oltretutto, in questi giorni, è in discussione il terzo scudo fiscale (dopo quello del 2001 e del 2003) per il rientro e la regolarizzazione dei capitali esportati clandestinamente, con conseguente condono;

- oppure, in alternativa, per chi non volesse aderire al suddetto condono fiscale, la possibilità, entro il termine perentorio di sei mesi, di integrare la fase istruttoria con l'inserimento dei nuovi istituti processuali della testimonianza e del giuramento.

Per completezza di esposizione, occorre rilevare che la nuova normativa sul processo civile ha modificato anche la procedura del ricorso per Cassazione (art. 47 Legge n. 69/2009 cit.) e ciò, logicamente, ha influenza sul processo tributario (artt. 62 e 63 D.Lgs. n. 546 cit.).

Infatti, il ricorso per Cassazione è inammissibile (art. 360-bis novellato c.p.c.):

- quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;

- quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo (art. 111 della Costituzione).

È sempre inammissibile, per inesistenza assoluta della notificazione, il ricorso per Cassazione consegnato direttamente dal contribuente



al front-office dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Cassazione, Sez. Trib., ordinanza n. 11620 del 19 maggio 2009).

**Inoltre, l'art. 366 bis c.p.c. sulla formulazione del quesito di diritto a pena di inammissibilità, finalmente e giustamente, è stato abrogato (per le relative problematiche si rinvia a Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 5926 del 12 marzo 2009).**

Le suddette disposizioni si applicano, però, alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per Cassazione è stato pubblicato ovvero, nei casi in cui non sia prevista la pubblicazione, depositato **successivamente** alla data di entrata in vigore della nuova normativa sul processo civile (art. 58, ultimo comma, Legge n. 69/2009 cit).

In conclusione, nei prossimi due anni il legislatore dovrà adottare un decreto legislativo di modifica del processo tributario, che non sarà più un rito speciale, con le attuali limitazioni che pregiudicano seriamente il diritto di difesa, ma sarà, giustamente, incardinato nell'unico rito di cognizione ordinario con lo scopo principale di mettere il cittadino-contribuente ed il suo difensore, professionalmente e processualmente qualificato, sullo stesso piano giuridico e processuale dell'Amministrazione finanziaria e dell'Ente locale, soprattutto in vista del federalismo fiscale (Legge n. 42 del 05 maggio 2009).

Infatti, il processo tributario, a differenza del processo amministrativo, si connota precisamente per la libertà dei motivi deducibili (non essendoci alcun limite normativo in proposito) e, di converso, si qualifica anche per la predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili.

In ogni caso, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta, oggi, nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 cit., pur dovendosi considerare tassativa, soggiace sempre all'interpretazione estensiva, anche in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato con la Legge n. 448/01 (Cassazione, Sez. Trib., ordinanza n. 4965 del 29 gennaio 2009, depositata il 02 marzo 2009).

**Con la prospettiva e la speranza, inoltre, di modificare, nel breve tempo, anche la composizione delle attuali Commissioni tributarie, da inserire nella Costituzione:**

- con giudici professionali e specializzati, assunti a seguito di

specifico concorso pubblico per titoli ed esami (come i concorsi per i giudici e procuratori, istituiti ultimamente con i due D.M. del 03 giugno 2009, in G.U. nn. 138 e 139 del 17 e 18 giugno 2009);

- con specifica competenza in campo fiscale;
- a tempo pieno, sino a 65 anni, con obbligo di frequentare corsi di aggiornamento (almeno due annuali) validi ai fini della carriera;
- con pari dignità nei criteri di valutazione professionale e punteggio di carriera;
- monocratici in primo grado e collegiali in secondo grado;
- ben retribuiti (non come oggi a 25 euro nette a sentenza depositata!);

- e, soprattutto, non più alle dipendenze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (che è una delle parti in causa) ma inseriti in sezioni specializzate dei Tribunali e delle Corti di appello, **come ho suggerito nel mio progetto di legge di riforma del processo tributario ([www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it))**, anche per quanto riguarda l'eventuale competenza sulle questioni penali-tributarie per evitare l'attuale ed assurdo doppio binario, con il rischio di contrasto di giudicati (Cassazione, sentenza n. 12022/09).

Anche il personale amministrativo deve avere un ruolo autonomo, senza più dipendere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Inoltre, deve essere istituita per legge, e non con atto amministrativo interno, la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, che sta svolgendo un importante ruolo di nomofilachia nel settore fiscale.

In questo modo, sarebbe definitivamente risolta l'annosa questione del divieto di istituzione di giudici speciali, previsto dall'art. 102, comma 2, e VI disposizione transitoria della Costituzione (ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998 della Corte Costituzionale).

Oltretutto, le modifiche al rito ed alla composizione delle Commissioni tributarie potranno giustificare un eventuale allargamento delle competenze anche in tema di contributi previdenziali ed assistenziali, nonché in tema di risarcimento danni, anche morali, per fatti ed atti illegittimi del fisco.

Infine, per assicurare veramente che l'attività del giudice tributario si svolga in stretta conformità ai principi di imparzialità ed indipendenza che discendono dalla Costituzione, bisognerà precisare

meglio i casi di incompatibilità, anche con riferimento ai familiari, per evitare posizioni di potenziale e pericoloso conflitto di interessi (da ultimo, Consiglio di Stato, decisione n. 3366/2009, depositata il 29 maggio 2009), pure per quanto riguarda il settore pubblico (per esempio, pubblici ministeri e dipendenti pubblici, anche pensionati, finanziari e finanzieri).

Solo in questo modo potrà veramente realizzarsi, nel processo tributario, il principio del **"giusto processo"**, che deve svolgersi nel regolare e pieno contraddittorio delle parti, in condizioni di effettiva parità tra accusa e difesa, davanti ad un giudice terzo ed imparziale, anche all'apparenza, e senza alcuna limitazione del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione), dando maggiore importanza alla fase istruttoria, oggi invece totalmente mortificata o annullata (**rinvio al mio libro "Per un "giusto" processo tributario"- Congedo Editore – in [www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it)**).

Infatti, soltanto lo sviluppo di una efficace, serena e senza pregiudizi fase istruttoria (con testimoni, giuramenti, consulenti tecnici d'ufficio, ecc.) può far emergere la superficialità e l'illegittimità di molti processi verbali ed avvisi di accertamento, che non devono certo essere considerati "a priori" validi ed efficaci perché scritti e notificati da pubblici ufficiali (ormai non esiste più il principio dell'esecutorietà dell'atto amministrativo con presunzione di legittimità).

Oltretutto, la Corte Europea dei diritti dell'uomo, con la sentenza n. 73053/2001 del 23 novembre 2006 ha stabilito che "nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove".

Così come l'ordinamento comunitario impone sempre il rispetto dei termini per l'esercizio dei diritti di difesa (Corte di Giustizia, Sez. II, sentenza 18 dicembre 2008, causa C- 349/07), che non devono mai essere limitati o mortificati.

Infatti, soltanto con la testimonianza ed il giuramento può, per esempio, efficacemente dimostrarsi l'assenza di colpevolezza e la causa di non punibilità in tema di sanzioni amministrative (artt. 5 e 6 D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997) oppure la deducibilità di determinati e specifici costi (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 16932 del 31 luglio 2007 e sentenza n. 15395 dell'11 giugno 2008).

Oltretutto, incombe al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività (per esempio, agricola) sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 12408 del 27 maggio 2009; Cassazione, sentenza n. 6952/06).

Il principio dell'onere della prova riguarda soprattutto la prova dei fatti, non certo le questioni di diritto (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 24432 del 03 luglio 2008, depositata il 02 ottobre 2008).

Conseguentemente, in caso di rinvenimento di contabilità non ufficiale, le situazioni di dubbio non si possono risolvere in danno dell'Ufficio, posto che l'onere della prova è a carico del contribuente (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 25104 del 19 giugno 2008, depositata il 13 ottobre 2008).

E lo stesso discorso può farsi in tema di abuso del diritto, soprattutto dopo le recenti, rigide interpretazioni della Corte di Cassazione (sentenze n. 30055 del 23 dicembre 2008 e n. 11659 del 20 maggio 2009), in attesa peraltro di un intervento legislativo chiarificatore.

Il fatto, poi, che il processo tributario potrà durare più a lungo non deve, secondo me, preoccupare i contribuenti ed i loro professionisti che, certamente, preferiranno avere un processo lungo e ben istruito piuttosto che un processo breve senza alcun approfondimento istruttorio, con il rischio di vedersi rigettare immotivatamente i propri ricorsi per incompetenza, superficialità o per la fretta di decidere (quando vengono poste in udienza persino quaranta cause).

Inoltre, anche nell'attuale processo tributario ci sono giudizi che durano da oltre vent'anni, soprattutto quelli pendenti presso le sedi regionali della Commissione Tributaria Centrale (peraltro soppressa sin dal 01 aprile 1996), oppure appelli che si discutono dopo dieci anni.

Oltretutto, il giudice tributario di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche fra altre parti, e può quindi trarre elementi di convincimento ed anche attribuire valore di prova esclusiva ad una perizia disposta in sede penale, tanto più se essa sia stata predisposta in relazione ad un giudizio avente ad oggetto una situazione di fatto



rilevante in entrambi i processi (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 2904 del 06 febbraio 2009).

Invece, le presunzioni tributarie non hanno valore di piena prova nel processo penale (Cassazione, Sez. III, penale, sentenza n. 5490 del 06 febbraio 2009).

In ogni caso, se il fisco fornisce elementi indiziari sufficienti, è il contribuente che deve fornire la prova dell'esistenza delle operazioni contestate (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 12022 del 25 maggio 2009).

Inoltre, proprio in vista della necessaria ed urgente riforma di cui sopra, il legislatore, in materia fiscale, deve smetterla di prevedere istituti premiali deflativi con riduzioni sensibili delle sanzioni per costringere il contribuente a pagare ad ogni costo per evitare l'alea del processo tributario (per esempio, in tema di studi di settore o di redditometro).

Infatti, nelle situazioni di incongruenza ai fini degli studi di settore, una mano a rafforzare le presunzioni semplici (e non legali) di GERICO può arrivare persino dal tenore di vita dell'intera famiglia, a condizione che questo si riveli eccessivo rispetto ai redditi dei suoi componenti (A. Criscione, in *Sole 24-Ore* di venerdì 12 giugno 2009; F. De Magistris, in *Italia Oggi* 7 di lunedì 15 giugno 2009), nonché dal redditometro (nota del 04 giugno 2009 dell'Agenzia delle Entrate; circolare n. 29/E del 18 giugno 2009 dell'Agenzia delle Entrate).

Così come il legislatore deve smetterla di introdurre norme fiscali con effetti retroattivi, perché il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino-contribuente (art. 10, comma 1, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, Statuto dei diritti del contribuente) è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa ed amministrativa (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 10982 del 16 aprile 2009, depositata il 13 maggio 2009).

Ed un caso assurdo di retroattività della norma si è avuto, ultimamente, in tema di "cartelle mute" con il D.L. 31 dicembre 2007 n. 248, convertito dalla Legge 28 febbraio 2008 n. 31 (art. 36, comma 4-ter), salvate miracolosamente (!) dalla Corte Costituzionale, con la

sentenza n. 58 del 27 febbraio 2009, più volte giustamente criticata.

Inoltre, incorre in errore scusabile il contribuente il cui atto di riassunzione della causa, rinviata dalla Corte di Cassazione al giudice di merito, sia stato rivolto e notificato ad un organo che è divenuto successivamente incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa.

Per il principio di collaborazione tra contribuente e fisco, l'ufficio tributario deve sempre informare il contribuente delle variazioni organizzative che modificano il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario oggetto di contenzioso (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 3559 del 13 febbraio 2009).

Oltretutto, l'ufficio non competente che riceve un'istanza di rimborso è tenuto a trasmettere l'istanza all'ufficio competente, in conformità alle regole di collaborazione (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 4773 del 27 febbraio 2009).

Una volta riequilibrata e potenziata la posizione processuale del contribuente, con l'aggiunta di ulteriori, più efficaci ed incisivi mezzi difensivi, lo stesso avrà finalmente la possibilità di decidere con maggiore serenità e responsabilità, evitando di dover pagare ciò che non è dovuto (art. 53, primo comma, della Costituzione), soprattutto quando deve difendersi in situazioni di inversione dell'onere della prova (per esempio, redditemetro ed indagini bancarie, in Cassazione sentenza n. 19362 del 15 luglio 2008, n. 20268 del 23 luglio 2008 e n. 28795 del 04 dicembre 2008), persino in tema di finanza locale (da ultimo, Cassazione - Sezione Trib., ordinanza n. 12773 del 01 giugno 2009).

Infine, tra le soluzioni alternative al contenzioso per gli eventuali arbitrati e conciliazioni anche in campo fiscale, è auspicabile prevedere l'istituzione di apposite ed autonome **Camere di Conciliazioni Tributarie**, composte da qualificati e competenti magistrati e professionisti, specializzati nel settore tributario, senza alcun collegamento funzionale con le Agenzie Fiscali che hanno notificato gli atti o le cartelle esattoriali impugnati, in modo da poter decidere senza pregiudizi, con assoluta serenità ed imparzialità (art. 60, primo comma, Legge n. 69/2009 cit.), anche in occasione dei giudizi pendenti in grado di appello e di Cassazione, logicamente stabilendo diverse

percentuali di riduzioni delle sanzioni amministrative, con condanna della parte (pubblica o privata) nel caso di irragionevole rifiuto alla transazione proposta dalle suddette Camere di conciliazione.

È inutile lasciare la situazione attuale, dove i giudici tributari, in sede di conciliazione giudiziale (art. 48 D. Lgs. n. 546 cit.), hanno un ruolo prettamente notarile, senza alcuna possibilità di iniziativa e di decisione nel merito.

Infatti, nel nuovo processo civile, la mediazione avverrà davanti ad organismi autonomi e professionali riconosciuti, anche attraverso procedure telematiche.

Per incentivare le forme alternative al ricorso alla giustizia le parti che utilizzano la mediazione avranno agevolazioni fiscali e si promettono tempi brevi.

In un momento storico di grave crisi economica e finanziaria, come l'attuale, la riduzione del peso fiscale, per dare ossigeno alle attività produttive, passa anche dalla futura e necessaria riforma del processo tributario, che potrà dare maggiori garanzie difensive, senza la mortificazione e delusione di dover pagare a tutti i costi somme non dovute, che si potrebbero invece indirizzare proficuamente agli investimenti ed all'occupazione.

È anche questo un tassello della "rivoluzione liberale" promessa più volte a cittadini ed imprese.

Dimenticarlo, sarebbe un errore politico grave, soprattutto in vista della prossima Finanziaria 2010, con il rischio di una ripresa economica ripida e faticosa.