

Termina così, con una nota molto amara, il discorso del Cav.  
Franco Antonio Pinardi

Segretario generale CUGIT

*-”Quindi la fase riformatoria non può dirsi totalmente esaurita.*

***Chissà se in questo Paese prima o poi prevarrà il diritto alla Giustizia o se continueremo a perpetrare, silenti e rassegnati, gli interessi delle lobbie a cui evidentemente interessa una Giustizia che lo scorso anno ha trattato cause per quasi 34 miliardi di euro, di cui circa 22 miliardi in Provinciale e altri 12 in Regionale”.***

## **PROCESSO TRIBUTARIO NOVITA' E CRITICITA'**

Autorità, gentili Signore e signori qui convenuti, oggi sarebbe potuto essere un grande giorno per celebrare l'affermazione della Giustizia tributaria, dei suoi Giudici e, conseguentemente, di un processo, appunto quello tributario, che ricordo essere, o almeno dovrebbe, punto di riferimento e garanzia certa per il contribuente e l'impresa avverso gli errori del fisco. Andiamo quindi ad esaminare le modifiche su cui, finalmente, è intervenuto il legislatore modificando e integrando il D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992.

L'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la revisione del processo del contenzioso tributario, attualmente disciplinato dal decreto 31 dicembre 1992, n. 546.

**In attuazione della suddetta delega, il Governo giovedì 24 settembre 2015 ha definitivamente approvato il Decreto Legislativo n.156, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55.**

Il presente decreto legislativo, intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processual-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1992 ed in un sistema normativo caratterizzato da una

continua evoluzione di alcuni istituti dell'ordinamento tributario generata anche dalle diverse riforme che hanno interessato la maggior parte dei tributi.

Si ritiene preliminarmente opportuno riportare alcuni dati statistici estrapolati dalla relazione annuale sullo stato del processo tributario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che consentono di avere la dimensione dello stato attuale di tale contenzioso sul territorio nazionale.

In primo luogo, il numero dei ricorsi pendenti nei due gradi di giudizio di merito si è progressivamente ridotto, passando da circa 2,4 milioni nel 1996 a circa 570 mila rilevati nell'anno 2014.

I ricorsi presentati nell'anno 2014 presso le Commissioni tributarie riguardano controversie il cui valore ammonta a più di 30 miliardi di euro. In particolare, il valore dei ricorsi di primo grado presentati nel 2014 ammonta ad oltre 17 miliardi di euro; circa il 70% di tali ricorsi ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,5 miliardi di euro). Rispetto ai dati registrati nel 2011 il numero dei ricorsi presentati nel 2014 ha subito una contrazione di circa il 30%. Tale riduzione è stata generata anche dalla introduzione dell'istituto della mediazione di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546/96, che ha riguardato i soli atti posti in essere dall'Agenzia delle entrate con valore non superiore ai 20.000 euro.

Nel giudizio di secondo grado, il valore degli appelli presentati nel 2014 ammonta a circa 13 miliardi di euro; di questi circa il 54% ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,186 miliardi di euro).

Circa il 56% dei ricorsi instaurati in primo grado presentano un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato e nei due gradi di giudizio le relative spese risultano compensate per oltre il 70% dei casi. L'istituto della conciliazione in primo grado si attesta a circa l'1% delle definizioni complessive (n. 2.238).

La durata media del processo tributario per il primo grado di giudizio è di circa 2 anni e 8 mesi, mentre nel secondo grado è di circa 2 anni.

Il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale processo tributario è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

**In ogni caso, nella fase istruttoria, il difensore continua ad avere dei limiti nell'esercizio del proprio mandato perché non può utilizzare alcuni importanti istituti processuali (testimonianza e giuramento) per cui è auspicabile che tali limiti siano cancellati in un prossimo futuro.**

La Corte di Cassazione, ultimamente, ha cercato di attenuare questa limitazione per dare così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione nonché per garantire il principio della parità delle armi processuali e l'effettività del diritto di difesa, con le seguenti sentenze ed ordinanze:

- Sezione Sesta, ordinanza n. 5018 del 12/03/2015;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 7707 del 27 marzo 2013;
- Sezione Tributaria, sentenze n. 9876 del 05 maggio 2011 e n. 27314 del 23 dicembre 2014, che hanno persino ritenuto la dichiarazione di parte come valida prova presuntiva, purchè ricorrano i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

**L'intervento normativo, volto a superare le predette criticità, si è mosso prevalentemente sulle seguenti principali direttrici, così come è stato chiarito e precisato nella relazione governativa oggetto di analisi e commento nel presente intervento:**

- 1. l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso;**
- 2. l'estensione della tutela cautelare al processo tributario;**
- 3. l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;**
- 4. l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie;**
- 5. il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio.**

Riguardo al punto 1), si è esteso il reclamo finalizzato alla mediazione (art. 17- bis del decreto) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore (finora l'istituto era riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate).

In particolare, con l'estensione del reclamo alle controversie degli enti locali, si spera di ottenere una consistente riduzione del relativo contenzioso.

**Si è ritenuto al momento di lasciare inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio il reclamo, anche in considerazione del fatto che il tetto è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).**

Il reclamo è stato inoltre esteso anche alle controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che, a causa del valore indeterminabile ne sarebbero state escluse, e dal punto di vista soggettivo è stato esteso sia agli Agenti della riscossione (Equitalia) che ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997 (i concessionari della riscossione, per gli enti che non si avvalgono dell'Agente Equitalia).

**Infine, con le modifiche apportate all'articolo 17-bis, anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione; ciò al fine di potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore alla instaurazione del giudizio che in pendenza di causa.**

**La conciliazione è stata estesa anche al giudizio di appello.**

Le relative disposizioni sono state riformulate allo scopo di eliminare dubbi interpretativi e per ricomprendervi espressamente anche i casi di accordi che prevedono pagamenti in favore del contribuente (nelle controversie su rimborsi).

**2) La tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando la giurisprudenza che solo da alcuni anni l'aveva ritenuta pienamente ammissibile, sia della Corte di Cassazione sia della Corte Costituzionale.**

È stato così previsto:

- a) che il contribuente può sempre chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel codice di procedura civile;
- c) che il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un Decreto Ministeriale; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

**3) L'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur**

**sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorchè nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto.**

Si è quindi stabilito quanto segue.

**a) L'esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente.** Per le altre controversie (invero di numero esiguo), quali ad esempio quelle sulla qualifica di ONLUS, ovvero su esenzioni fiscali, sulle rendite catastali ecc., si è mantenuto, invece, il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato.

La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione, all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, deve provvedere d'ufficio al rimborso di quanto versato medio tempore dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006).

**b) L'esecutività della sentenza in favore dell'Amministrazione** avrebbe consentito di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado (attualmente l'art. 68 del decreto prevede che ne diventino esigibili solo i 2/3). Si è, giustamente, lasciato inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68, sul presupposto che l'intenzione del legislatore non fosse quella di aggravare la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*". Tale scelta, inoltre, viene a bilanciare il maggior onere a carico del contribuente per quel che concerne l'esecuzione delle sentenze di rimborso a suo favore.

**c) L'esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente. L'attuazione di tale importante, e del tutto innovativo principio (ad oggi l'esecutività per tali pronunce si realizza solo con il giudicato), ha dovuto tener conto delle peculiarità del giudizio tributario, che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata.**

Ne consegue che mentre per la prima non vi sono di norma problemi di insolvenza, per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto in virtù di una sentenza esecutiva, ma impugnata dall'Amministrazione, il

pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Da ciò la scelta di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia, il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio, con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a **10.000 euro**;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del decreto (qualunque sia l'importo).

In questi casi, pertanto, l'esecutività della sentenza sarà incondizionata.

Ovviamente, il contribuente resterà libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia.

#### **d) Modalità di esecuzione della sentenza.**

**Sempre la peculiarità del processo tributario ha fatto ritenere preferibile la scelta del giudizio di ottemperanza come esclusivo sistema di esecuzione di tutte le sentenze, definitive e non (novità assoluta).**

Si è, pertanto, stabilito che lo strumento previsto dall'art. 70 del decreto sia utilizzabile:

- **per l'esecuzione delle sentenze passate in giudicato;**
- **per l'esecuzione delle sentenze anche solo esecutive;**
- **per ottenere il rimborso delle somme da restituire al contribuente ai sensi dell'art. 68 comma 2.**

**Si è, inoltre, previsto che per i rimborsi fino a 20.000 euro e quelli relativi alle spese di lite la Commissione operi in sede di ottemperanza come giudice monocratico (data la relativa semplicità della esecuzione della sentenza, in cui non è necessaria neppure la garanzia), con ciò attuando parzialmente la delega sul punto.**

La scelta della esclusività del giudizio di ottemperanza come unico strumento per la esecuzione delle sentenze è giustificata:

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria, comunque, un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre, la necessità di una garanzia per le condanne in favore

del contribuente al rimborso di somme superiori a 20.000 euro, avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;

- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente anche con la nomina di un commissario *ad acta* di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese (rinvio ad un mio articolo sull'argomento consultabile sul mio sito);

- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui beni dei soggetti pubblici.

**Si è deciso, infine, che lo strumento dell'ottemperanza, sia di sentenza definitiva che solo esecutiva, può essere utilizzato anche nei confronti degli Agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446/1997, stante la natura pubblica dell'Agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari (privati).**

**4) Per quanto concerne la revisione delle soglie di valore delle controversie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente, si è previsto l'innalzamento da 2.582,28 euro a 3.000 euro; si è, inoltre, ampliata la categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica inserendo anche i dipendenti dei CAF per le controversie che scaturiscono da adempimenti posti in essere dagli stessi centri di assistenza fiscale.**

**5) Si è poi rafforzato il principio in base al quale le spese di lite seguono sempre la soccombenza, introducendo l'obbligo per il giudice tributario di attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c., come modificato dalla legge 10 novembre 2014, n. 162; il suddetto principio è esteso anche alla fase cautelare in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio.**

**6) Come detto in precedenza, il legislatore con la presente novella non ha ritenuto di inserire la testimonianza, anche se la Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000 e la Corte di Cassazione – Sezione VI – con l'ordinanza n. 5018 del 12 marzo 2015 hanno ritenuto la possibilità di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il valore proprio degli elementi indiziari.**

**Appunto per questo è auspicabile che quanto prima sia ammessa la testimonianza ed il giuramento nel processo tributario.**

**Infatti, nell'attuale sistema processuale tributario, nonostante una timida apertura giurisprudenziale, non può certo ritenersi raggiunta una assoluta parità tra le parti processuali pubbliche e private .**

**Invero, occorre ricordare che, “mentre l'amministrazione finanziaria è fornita di poteri sanzionatori nei confronti dei terzi ai quali rivolgere richieste di <<dati, notizie e chiarimenti>> (che, se contenuti in un processo verbale, godono degli effetti probatori attribuiti agli atti pubblici dall'art. 2700 del codice civile), analoghi poteri non spettano al privato, il quale dovrà sperare nella buona volontà del terzo a sottoscrivere una dichiarazione concernente fatti a lui favorevoli” (in tal senso, giustamente, Prof. Avv. Colli Vignarelli, in Bollettino Tributario n. 8/2015, pagg. 565-568).**

**Ecco perché, de iure condendo, è auspicabile un ripensamento sul tema, considerato che per il contribuente potrebbe essere l'unica prova valida a sua disposizione, soprattutto in particolari circostanze.**

#### **DISPOSIZIONI TRANSITORIE.**

**Le disposizioni del presente decreto sono entrate in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016, ad eccezione delle disposizioni sulla immediata esecutività delle sentenze che entrano in vigore dal 1° giugno 2016.**

**Le nuove disposizioni si applicano a tutti i giudizi pendenti alla data dello 01/01/2016, non essendo stata, giustamente, ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi.**

**Infatti, un tale sistema avrebbe creato un nuovo rito che, coesistendo con il vecchio rito per le cause anteriori, avrebbe sicuramente generato pericolose confusioni ed incertezze.**

**Appunto per questo, l'attuale novella processuale è applicabile anche per i vecchi giudizi tuttora pendenti, indipendentemente da quando sono iniziati.**

**Infine, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i procedimenti giurisdizionali pendenti al 31 dicembre 2014 dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale proseguono innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio.**



## **CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE.**

**E' da accogliere con favore questa parziale riforma del processo tributario dopo oltre venti anni dalla precedente.**

**In ogni caso, il processo di riforma deve continuare nel senso di consentire la testimonianza ed il giuramento nella fase istruttoria, per non limitare e penalizzare il diritto di difesa e, soprattutto, deve continuare per il riordino generale di tutta la struttura delle Commissioni tributarie che, per il principio di terzietà tassativamente previsto dalla legge delega e dall'art. 111 della Costituzione, non solo devono cambiare il nome in Tribunali tributari e Corti di Appello tributarie ma, in ogni caso, non devono più dipendere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa, ma dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici tributari a tempo pieno, specializzati e soprattutto ben pagati (non come oggi a 25 euro lordi a sentenza depositata!), non essendo sufficienti le sezioni specializzate per materia (nuovo art. 6, comma 1, D.lgs. n. 545 del 31/12/1992).**

**Quindi la fase riformatoria non può dirsi totalmente esaurita. Chissà se in questo Paese prima o poi prevarrà il diritto alla Giustizia o se continueremo a perpetrare, silenti e rassegnati, gli interessi delle lobbie a cui evidentemente interessa una Giustizia che lo scorso anno ha trattato cause per quasi 34 miliardi di euro, di cui circa 22 miliardi in Provinciale e altri 12 in Regionale. Nel frattempo, prima di accomiatami, desidero segnalarvi il nostro Presidente Roberto Rustichelli sta approntando un ricorso all'Alta Corte UE per il riconoscimento dei diritti previdenziali e pensionistici in favore del giudici tributari**

**Cav. Franco Antonio Pinardi**

**Segretario generale**

**Confederazione Giudici Tributari CUGIT**

**Confederazione Giudici di Pace CGdP**

**Presidente del Tribunale Arbitrale**

**per l'Impresa il Lavoro e lo Sport**