

*Il Presidente*

Spett.le  
Presidenza Commissione Finanze  
Senato della Repubblica  
ROMA

**Oggetto:** Decreto legislativo di parziale riforma del processo tributario - Art. 10, L. n. 23 del 2014.

**1. Premessa.** In attuazione della delega legislativa ricevuta dal Parlamento, il Governo è intervenuto nel processo tributario con modifiche concernenti i seguenti aspetti:

- **assistenza tecnica** per le controversie di valore non superiore a 3.000 euro, attribuendo ai contribuenti la possibilità di difendersi da soli in Commissione Tributaria;
- **spese di lite** in caso di soccombenza anche in esito alla fase cautelare;
- **risarcimento del danno** per lite temeraria nei confronti della parte soccombente;
- **comunicazioni e notificazioni** per via telematica mediante uso di pec;
- **reclamo e mediazione** con la revisione e l'ampliamento degli Enti impositori interessati dall'Istituto;
- **conciliazione giudiziale** che, oltre ad essere compatibile con il predetto Istituto del reclamo e mediazione, viene rivista distinguendo tra la conciliazione in udienza e la conciliazione fuori udienza ed ammettendola anche in appello;
- **sospensione del processo** nel caso in cui i giudici tributari devono decidere e risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione di altra causa;
- **fase cautelare** oltre alla liquidazione delle spese della specifica fase, si prevede che il dispositivo dell'ordinanza cautelare "deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza". Tale previsione è limitata al primo grado di giudizio;
- **tutele cautelare ammessa** nei giudizi d'impugnazione per tutte le parti in causa e quindi anche nel giudizio di appello e nei casi di ricorso per Cassazione;
- **ricorso per saltum** introdotto ex novo per impugnare, direttamente con ricorso per cassazione su accordo delle parti, la sentenza della C.T.P.;

- **giudizio di rinvio** si riduce a 6 mesi il termine per la riassunzione;
- **esecuzione provvisoria** prevista per le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente emesse dalle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali;
- **giudizio di ottemperanza** quale unico rimedio in caso di mancata esecuzione della sentenza di condanna;
- **ulteriori modifiche al D.Lgs n. 545 del 1992** recante la disciplina dell'Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione. In particolare assume rilievo la previsione di introdurre Sezioni specializzate in relazione a questioni controverse da individuarsi con provvedimento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

**2. Osservazioni e proposte.** L'intervento normativo in esame realizza un indubbio miglioramento del processo tributario, dando concreta risoluzione a problematiche già da tempo sollevate da UNCAT, anche nel corso di precedenti audizioni tenutesi presso il Senato e la Camera dei Deputati.

Tanto affermato di seguito si avanzano alcune osservazioni per sopperire a possibili profili di criticità e/o di completezza del provvedimento in oggetto:

- a. quanto alle *spese di lite* della fase cautelare, andrebbe chiarito se l'ordinanza cautelare costituisce immediatamente titolo esecutivo per il recupero delle somme liquidate. Al riguardo, se è vero che la norma prevede che *"la pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito"*, lasciando intendere una immediata efficacia esecutiva, sarebbe in ogni caso opportuna una maggiore chiarezza e precisione della norma che dovrebbe espressamente prevedere l'immediata esecutività dell'ordinanza. Sul punto, dunque, la disposizione potrebbe essere così modificata:

*"L'ordinanza è immediatamente esecutiva e conserva la propria efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito"*.

Sempre in materia di spese di lite, andrebbe poi previsto che, in caso di cessata materia del contendere, il giudice debba in ogni caso valutare la soccombenza virtuale al fine di liquidare le spese sopportate dal contribuente per esercitare il proprio diritto di difesa;

- b. quanto alle *comunicazioni e notificazioni*, desta perplessità e non poche preoccupazioni la previsione che in caso di mancata indicazione della pec o mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni *"sono esclusivamente seguite mediante deposito in segreteria della Commissione Tributaria"*. Sul punto,

infatti, la “*sanzione*” prevista dalla disposizione sembra non tener conto adeguatamente dell’esigenze di tutela del contribuente e della rilevanza delle comunicazioni in relazione al decorso di termini essenziali per il compimento di attività processuali. Sotto tale profilo, la previsione viola certamente il principio di collaborazione e buona fede tra cittadini (nella specie, contribuenti e professionisti abilitati alla difesa) e amministrazione pubblica. Sarebbe dunque auspicabile la soppressione del comma, o quantomeno la previsione di obblighi informativi in caso di impossibilità di procedere alla notifica a mezzo pec;

- c. altrettanti dubbi applicativi genera la previsione secondo la quale nella fase cautelare in primo grado il dispositivo dell’ordinanza deve essere “*immediatamente comunicato alle parti in udienza*”. Previsione che peraltro non si rinviene nella disciplina della fase cautelare prevista per i successivi gradi di giudizio. In assenza di chiarimenti nella relazione tecnica di accompagnamento, deve intendersi quindi che l’esito della sospensiva vada comunicato “*immediatamente*” in udienza ovvero direttamente alle parti presenti all’esito della discussione. Se così è, l’accelerazione imposta dal legislatore rischia di compromettere il regolare svolgimento della fase cautelare imponendo sbrigative decisioni “a braccio”, senza alcuna concreta utilità per le parti in causa (considerato che attualmente l’ordinanza cautelare va comunque deliberata all’esito della camera di consiglio ed è per prassi comunicata il giorno successivo alle parti in causa). Si potrebbe quindi valutare l’opportunità di sopprimere tale previsione lasciando invariata l’attuale formulazione normativa;
- d. in merito alla fase cautelare in secondo grado ed a seguito del ricorso per cassazione, non può condividersi la scelta di estendere la possibilità di attivare la procedura cautelare anche all’ente impositore nei casi di sentenza favorevole al contribuente. Tale previsione sarebbe al più plausibile nei soli casi di sentenze di condanna dell’amministrazione finanziaria al rimborso di somme di denaro, che potrebbe generare l’esigenza di avviare attività di recupero in caso di riforma o cassazione della sentenza favorevole al contribuente. Negli altri casi, invece, la misura sembra non solo irragionevole (sia perché già in pendenza del primo grado sussiste la esecutività *ex lege* dell’atto impugnato sia in conseguenza dell’esito favorevole del giudizio, che ha già accertato l’infondatezza o illegittimità della pretesa) ma anche in contrasto con il disposto del successivo articolo 68 che, per l’appunto, vieta la riscossione frazionata del tributo in caso di esito vittorioso del contribuente in primo grado.

Inoltre, andrebbe espressamente prevista la possibilità di attivare la fase cautelare anche a seguito del rinvio operato dalla Suprema Corte di Cassazione, anche in conseguenza dell’introduzione della lett. c-bis) all’art. 68 che legittimerà la riscossione delle somme dovute nella pendenza del giudizio di primo grado;

e. in relazione al *ricorso per saltum* in Cassazione, invece, andrebbe fatta chiarezza su cosa si intende per “*accordo delle parti*”, sui tempi e sulle modalità di formazione dell’*accordo* e, soprattutto, sulla *decorrenza* del termine per impugnare in via ordinaria in attesa della eventuale definizione dell’*accordo* per il ricorso diretto in Cassazione.

**3. Eventuali integrazioni.** Ferma restando l’*apprezzabilità* delle scelte normative introdotte con il decreto in esame al fine di un miglioramento del processo tributario, si evidenziano alcune integrazioni rivolte a realizzare concretamente i principi del giusto processo costituzionalmente garantito e a dare al processo tributario la stessa dignità e professionalità degli altri riti.

A tale scopo, in merito alla assistenza del contribuente nel processo al fine di meglio tutelare il contribuente, UNCAT - senza per questo voler perseguire logiche di “*lobby*” - insiste nell’esprimere la propria contrarietà all’allargamento della difesa a categorie che non presentano corsi di studio adeguati.

Andrebbe altresì rivisto l’ordinamento della giustizia tributaria, garantendo una maggiore efficienza e professionalità delle Commissioni tributarie attraverso l’istituzione di un giudice togato a tempo pieno, eventualmente anche in composizione monocratica per i giudizi di minor valore, nonché la programmazione di corsi di perfezionamento e di preparazione specifica in materia tributaria. Ciò per garantire, con una maggiore parità di trattamento delle parti in causa, la terzietà del giudice e la sua indipendenza.

In tale prospettiva è anche auspicato l’intervento, a costo zero, del cambiamento del nome della C.T.P. e della C.T.R. in Tribunale Tributario e Corte di Appello Tributaria.

Quanto agli aspetti più propriamente processuali, UNCAT segnala le seguenti proposte di intervento normativo:

- introdurre nel processo tributario una specifica disciplina della *traslatio iudicii*, semmai adottando la stessa formulazione e procedura prevista dall’art. 59, L. n. 69 del 2009, già applicabile al processo tributario;
- introdurre il principio che i poteri istruttori delle commissioni tributarie non possono in alcun caso superare decadenze e preclusioni maturate a carico delle parti;
- revisionare il sistema delle prove utilizzabili dal contribuente nel processo tributario con l’introduzione espressa della “*prova testimoniale scritta*”, analogamente a quanto previsto in altre giurisdizioni e del principio di pari dignità delle parti in causa;
- introdurre il principio che l’estratto del ruolo costituisce atto impugnabile direttamente dal contribuente, specie nei casi di maturata decadenza o prescrizione del credito tributario;

- prevedere la vigilanza del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria e dei Presidenti delle Commissioni sul rispetto del termine di 30 giorni previsto per il deposito delle sentenze emesse;
- introdurre il principio che la mancata costituzione della parte resistente nel termine di 60 giorni dalla notifica del ricorso preclude la possibilità di produrre documenti nuovi o ulteriori rispetto a quelli posti a fondamento della motivazione dell'atto impugnato;
- attribuire alla Commissione tributaria provinciale il potere di autorizzare la riscossione provvisoria a seguito della notifica dell'accertamento, così come previsto per l'adozione di misure cautelari a seguito del p.v. di constatazione.

Da ultimo, in relazione ad un nuovo orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione che va profilandosi in contrasto alle precedenti pronunce e alla consolidata prassi amministrativa instaurata sulla base della vigente normativa, si **auspica vivamente** l'introduzione di una disposizione di interpretazione autentica che preveda la cumulabilità del termine di sospensione di 90 giorni, previsto per la procedura di accertamento con adesione, con il termine di sospensione feriale.

**4. Conclusioni.** Nel confermare la disponibilità di Uncat per l'eventuale approfondimento dei temi sopra trattati, si auspica che le osservazioni e le proposte formulate con spirito di effettiva volontà di collaborazione con le Istituzioni in adempimento dei propri fini istituzionali, possano trovare la giusta attenzione.

Roma li, 10 luglio 2015

Avv. Bruno Lo Giudice