

SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONE FINANZE E TESORO
AUDIZIONE DEL PROF. CESARE GLENDI
professore emerito dell'Università di Parma

Atto del governo n. 184 (schema del decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario)

Roma, 21 luglio 2015 – Palazzo Carpegna (ore 16)

Sommario:

1. Introduzione.
2. L'abolito accesso all'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile.
3. Il prefigurato ampliamento della c.d. mediazione tributaria.
4. L'impropria attrazione delle direttive del legislatore delegato sulla tutela cautelare.
5. L'equivoca regolamentazione della direttiva sulla immediata esecutività delle sentenze.
6. Altre “stravaganti” criticità procedurali emergenti dallo schema di decreto delegato.
7. Persistenti lacune sul versante ordinamentale.
8. Osservazioni conclusive.

1.Introduzione.

Signori Senatori,

ringrazio il Presidente e Voi tutti, per l'opportunità che viene offerta, non tanto a me quanto all'Università a cui mi onoro di appartenere, di intervenire nell'ambito dell'indagine conoscitiva istituzionalmente svolta a norma dell'art. 1, comma 5, della legge n. 23/2014.

In quest'ambito ritengo debba essere soprattutto messa in luce la necessità di guardare alla legge delega ed alle direttive segnate dall'art. 10 anche in un'ottica di coordinamento con le altre iniziative che sono attualmente all'esame del Senato, tra le quali, in specie, il Disegno di Legge n. 988 che è stato presentato il 1° agosto 2013 dal Senatore prof. Pagliari.

L'avvento del Codice del processo tributario è indispensabile per la stessa sopravvivenza della giurisdizione tributaria, e rappresenterebbe il culmine di una sua evoluzione storica che non ha eguali nel nostro ordinamento.

Non ostante l'importanza acquisita, la giurisdizione tributaria è ancora oggi ancorata, nell'assetto ordinamentale, alla VI disposizione transitoria della nostra Costituzione.

Il riordino della funzione giurisdizionale a livello costituzionale dovrà presto approdare ad una norma, sostitutiva dell'art. 102 Cost., che, ricalcando la formula della Prima Bicamerale, solennemente affermi che “la giurisdizione è esercitata dai giudici civili e penali, amministrativi, tributari e contabili, secondo i rispettivi ordinamenti”.

Affinché ciò avvenga occorre tuttavia che la giurisdizione tributaria arrivi al tavolo delle riforme costituzionali con un proprio “Codice del processo tributario”, al pari di quanto accade per il processo civile e penale e per quello amministrativo.

In questo quadro l'attività di riforma in atto, secondo la delega che è stata data al Governo con la legge n. 23/2014, già dovrebbe esser tale da fornire una sorta di “ponte” tra la disciplina vigente e la prospettiva codicistica, a cui si è fatto cenno.

In difetto, tutto si ridurrebbe ad una legislazione di basso profilo e senza prospettive.

Sulla base di questa premessa e dell'indicata prospettiva non mi resta che esporre, con la massima franchezza, e sottoporre alla Vs. considerazione, le criticità che, a mio sommo avviso, emergono dall'esame dello schema di decreto sul contenzioso, sia sul versante di compatibilità costituzionale e sia nel merito delle scelte operate, a livello di sistema e sul piano dei risultati pratici.

2. L'abolito accesso all'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile.

Ritengo che un grave *vulnus* ai principi costituzionali che riguardano la legislazione delegata si verrebbe a determinare con la riformulazione dell'art. 70 del d. lgs. n. 546/1992, secondo cui, nel testo ancora vigente, “salvo quanto previsto dalle norme previste del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo

esecutivo, la parte che vi ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della commissione tributaria passata in giudicato".

Nel nuovo testo, essendo stata prevista l'abolizione dell'inciso iniziale, l'accesso all'esecuzione forzata tributaria, regolato dal codice di procedura civile, viene precluso, contemplandosi quale unico strumento per dare attuazione al diritto soggettivo del contribuente nascente dalla sentenza esecutiva di condanna dell'amministrazione alla restituzione di quanto indebitamente introitato, il solo giudizio di ottemperanza davanti alla commissione tributaria.

Non si discute qui la scelta opzionata.

E' tuttavia palese l'illegittimità costituzionale della via seguita per realizzarla, atteso che una modifica di questa portata, comportante addirittura la parziale abrogazione delle norme del codice di procedura civile, che prevedono la fruibilità dell'esecuzione forzata ivi contenuta (artt. 474 ss. c.p.c.) per tutte le sentenze costituenti titolo esecutivo anche nei confronti della pubblica amministrazione, con la conseguenziale privazione del contribuente di un vero e proprio diritto soggettivo all'accesso alla giustizia ordinaria a seguito di una ottenuta sentenza esecutiva di condanna dell'Amministrazione a restituire quanto indebitamente trattenuto, avrebbe dovuto essere normativamente sancita per le vie ordinarie o su delega del Parlamento, non già tramite un provvedimento delegato deliberato di straforo senza che la legge delega contenga il pur minimo supporto abilitativo in tal senso.

Non solo.

Siffatta modifica urta palesemente con la direttiva propriamente espressa dall'art. 10, comma 1, della stessa legge-delega, che indirizza precisamente il legislatore delegato al "rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente".

L'illegittimità costituzionale della proposta modifica in sede di legislazione delegata non potrebbe dunque risultare più evidente.

A maggior ragione, ove, ancora, si consideri che, avendo il legislatore delegante espressamente previsto, al punto 10, *sub b*), del 1° comma dell'art. 10 della legge n. 23/2014, "l'immediata esecuzione, estesa a tutte le parti in causa, della sentenza delle commissioni tributarie", ampliando quindi, non certo restringendo, la tutela giurisdizionale del contribuente sul versante esecutivo, lo stesso legislatore delegante si era in tal modo impegnato a non introdurre una disciplina limitativa di segno contrario, come quella derivante dalla progettata abolizione dell'accesso del contribuente alla procedura esecutiva nei confronti dell'ente pubblico, secondo le norme del codice di procedura civile, che, tanto meno, quindi può essere legittimamente disposta dal legislatore delegato, tutto ciò costituendo, infatti, non solo un eccesso di delega, ma, più precisamente, una vera e propria violazione della delega stessa, che la nostra Costituzione sicuramente non consente.

3. Il prefigurato ampliamento della c.d. mediazione tributaria.

La legge delega non contiene alcuna delega in tema di mediazione tributaria, in essa difettando anche ogni pur labile aggancio di riferimento in tal senso.

Il legislatore delegato, esorbitando anche qui totalmente dai limiti costituzionalmente assegnatigli, vorrebbe invece intervenire sulla disciplina del reclamo e della mediazione attualmente contenuta nell'art. 17 *bis* del d. lgs. n. 546/1992, apportandovi significative modifiche e addirittura estendendone la portata, ora circoscritta ai soli atti dell'Agenzia delle Entrate, anche agli atti dell'Agenzia delle Dogane e dei monopoli, nonché agli atti dei Comuni, prevedendo, infine, che le nuove disposizioni "si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446".

Si dovrebbe far tesoro della nota pronuncia n. 272/2012 con la quale la Corte costituzionale ebbe a dichiarare costituzionalmente illegittimo, per eccesso di delega, l'art. 5, comma 1, del d. lgs. n. 28/2010 (nonché delle diverse norme che a quello si riferivano) e dell'altrettanto nota sentenza n. 98/2014 pronunciata proprio riguardo alla mediazione tributaria disciplinata dall'art. 17 *bis* del d. lgs. n. 546/1992 e dovuta alla penna dell'attuale Presidente della Repubblica.

Il tentativo di surrettizio (e incostituzionale) allargamento dell'istituto attraverso le improprie vie di una legislazione delegata, carente di ogni potere in merito, appare ancor più ingiustificato ove si consideri che, non

solo la legge delega, come si è detto, non attribuisce al Governo un potere di legiferare in tal modo, ma addirittura l'ampliamento della mediazione si pone generalmente in contrasto con le già evidenziate finalità del "rafforzamento della tutela giurisdizionale", che così verrebbe, invece, fortemente indebolita dall'indiscriminato ritardato accesso al giudizio e alla pronuncia del giudice.

A parte la rilevata mancanza di copertura costituzionale, una siffatta normativa viene intrinsecamente a porsi in contraddizione con quanto specificamente previsto dal legislatore delegante circa il rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della "conciliazione" nel processo tributario, anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità", dato che, con la nuova disciplina della conciliazione giudiziale, vengono sostanzialmente meno anche le residue ragioni del mantenimento in vita di un istituto che, dopo l'intervento della Corte costituzionale, appare ormai necessariamente circoscritto e fortemente indebolito anche sul piano di una concreta funzione deflativa.

L'unica modifica che, in sede di legislazione delegata, potrebbe essere legittimamente giustificata sembra quindi debba esser quella della prefigurata eliminazione, nel 1° comma dell'attuale articolo 17 *bis* del d. lgs. n. 546/1992, della frase finale "ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48", proprio perché, con la legge delega, è stata prevista

l'estensione a tutto campo della conciliazione giudiziale, privando quindi di ogni sua ragione d'essere il limite di operatività della stessa in caso di mediazione.

4. L'impropria attrazione delle direttive del legislatore delegato sulla tutela cautelare.

La legge delega in tema di tutela cautelare aveva impartito una direttiva ben circoscritta e chiarissima, prevedendo, al comma 1, lett. b, n. 9, dell'art. 10, "l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario".

Per attuare la volontà del legislatore delegante sarebbe bastato inserire all'art. 61 del d. lgs. n. 546/1992, dopo le parole "nel procedimento d'appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado", l'inciso "ivi compreso l'art. 47", prima dell'ulteriore riserva "se non siano incompatibili con le disposizioni della presente sezione" ed immettendo, inoltre, nell'art. 66 dello stesso d. lgs. analogo inciso, dopo le parole "davanti alla commissione tributaria adita per la revocazione si osservano le norme stabilite per il procedimento davanti ad essa" e prima dell'anche qui formulata riserva "in quanto non derogata da quelle della presente sezione", mentre, per quanto concerne la sospensione cautelare in pendenza del giudizio di cassazione, sarebbe stato sufficiente aggiungere all'art. 62, dopo i primi due commi, un terzo comma di questo tenore: "in pendenza del ricorso per cassazione, attestata dalla cancelleria della Corte, l'istanza di sospensione

dell'esecuzione dell'atto impugnato è proposto davanti al giudice tributario che ha emesso la sentenza impugnata”.

In tal modo si sarebbe in tutta semplicità realizzata la piena volontà del legislatore delegante di uniformare e generalizzare la tutela cautelare nel processo tributario.

Nello schema di decreto-delegato, a parte la pasticciata commistione della disciplina della tutela cautelare con quella relativa alla immediata esecutività della sentenza, di cui si dirà più propriamente in prosieguo, si sono volute introdurre altre disposizioni, che, oltre ad eccedere visibilmente i limiti della delega, appaiono manifestamente inappropriate, sia sul piano di sistema, che a livello concretamente operativo e quanto agli effetti pratici che ne potrebbero derivare.

Nel progettato comma 2 *quater* dell'art. 15 viene detto che “con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase. La pronuncia delle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito”.

La disposizione, come indica la Relazione illustrativa allo Schema di decreto, è tratta dall'art. 57 del c.p.a., che, a sua volta, ricalca, con più o meno avvertite varianti, quella del codice di procedura civile (art. 669 *septies* e art. 669 *octies*, 7° comma, c.p.c.).

Si dà il caso, però, che queste discipline mal si adattano all'assetto disciplinare della tutela cautelare del processo tributario, che ha natura rigorosamente incidentale e non presenta i connotati di autonomia

provvedimentale, che invece caratterizza i provvedimenti cautelari nel processo amministrativo o in quello civile, nei quali, com'è noto, contro il provvedimento che decide sull'istanza cautelare è previsto l'appello o il reclamo, mentre tanto l'uno che l'altro sono espressamente vietati nel processo tributario.

Prevedere in quest'ultimo un'autonoma pronuncia sulle spese, contro la quale, oltretutto, non è neppure contemplato un gravame (in tal modo violando l'art. 111 Cost.), tanto più perché viene ad esse espressamente riconosciuta una efficacia oltre il grado salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito (e perché no nelle sentenze in rito?), oltre a costituire, come già si è detto, un vistoso eccesso di delega, e oltre a porsi in netta contraddizione con le caratteristiche d'incidentalità e d'inautonomia che connotano le preservate disposizioni del rimedio cautelare secondo l'art. 47 del d. lgs. n. 546/1992, sortirebbe effetti devastanti a livello pratico e ordinamentale, risolvendosi, al contempo, in una odiosa mutilazione di tutela per i contribuenti (anche qui in aperto contrasto con l'indicato obiettivo del rafforzamento della tutela giurisdizionale cautelare nella legge delega) e in un clamoroso *boomerang* per l'ente impositore (che si troverebbe ben presto gravato di spese in tutti i casi di accoglimento, più che probabile, dell'istanza cautelare, dato anche il limitatissimo spazio consentito dalle nuove norme alla compensazione delle spese), con sensibili maggiori aggravii per il giudice tributario, onerati così di una pronuncia aggiuntiva, sulle spese del giudizio cautelare, senza neppure la pur minima consolazione di vedersi almeno

riconosciuto un qualche pur modesto compenso, tuttora negato, invece, *de lege lata*, per questo tipo di pronunce.

Altra, fortemente inappropriata, disposizione riguarda la prospettata aggiunta all'art. 47 d. lgs. n. 546/1992 di un comma 8 *bis*, in base al quale, “durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009”.

Anche qui l'eccesso di delega è palese.

Non solo la disposizione non ha nulla a che vedere con l'uniformazione e generalizzazione della tutela cautelare nel processo tributario, ma trattasi addirittura di norma sostanziale, non processuale, che avrebbe dovuto se mai essere inserita nell'ambito della disciplina dell'accertamento o della riscossione, non certo in quella riservata alla regolamentazione del processo.

A parte ciò, non pare che nel redigere questa disposizione si sia avuto cura di leggere attentamente l'art. 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009, del quale, peraltro, proprio in altra parte della riforma in corso, è prevista la sostituzione.

In tale decreto si parla, infatti, di un interesse in ragione del 3,50% annuale, per le somme dovute, ad es., per la rinuncia all'impugnazione dell'accertamento, l'accertamento con adesione e per la conciliazione giudiziale, e di un interesse del 2,50% semestrale per altre ipotesi, come quelle relative al pagamento entro i termini d'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta di successione ed ipocatastali, mentre nello stesso D.M. è previsto che, in caso di sospensione amministrativa, gli

interessi siano del 4,50% annuale. Di fronte a questa varietà di misure, il riferimento che viene ora prefigurato nel comma 8 *bis* dell'art. 47 d. lgs. n. 546/1992 ingenererebbe soltanto una grande incertezza, idonea ad alimentare, assurdamente, anziché contenere, il contenzioso al riguardo.

5. L'equivoca regolamentazione della direttiva sulla immediata esecutività delle sentenze.

La direttiva contenuta al n. 10 dell'art. 10, comma 1, lettera b), della legge delega era, fra tutte, quella, forse, meglio tecnicamente espressa e, certamente, di più forte impatto innovativo, prevedendo, infatti, la “immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie”.

La lettura dell'art. 9 dello Schema di decreto legislativo, nella parte in cui dispone la sostituzione degli artt. 52 e 69 del d. lgs. n. 546/1992, introducendovi altresì l'art. 62 *bis*, riguardante specificamente il “provvedimento sull'esecuzione provvisoria delle sentenze impugnate per cassazione”, induce a ritenere che da parte di chi ha provveduto alla redazione di siffatte disposizioni non si sia tenuto conto dell'effettiva portata e dei limiti della delega, incorrendo in un vero e proprio equivoco concettuale suscettibile di generare conseguenze catastrofiche sulla gestione del processo che ne occupa.

Già in oggi, di regola, tutte le sentenze dei giudici tributari sono immediatamente esecutive.

Sol che, in deroga a questo principio, l'esecutorietà delle sentenze *pro fisco*, trova un limite nella disciplina (sostanziale) della riscossione frazionata, mentre, nelle sentenze contenenti condanna al rimborso, la loro esecuzione mediante accesso al giudizio di ottemperanza è stata sinora espressamente postergata al passaggio in giudicato della sentenza stessa (art. 70, 1° comma, ult. Parte, del d. lgs. n. 54671992).

Per dare corretta attuazione alla direttiva della legge-delega, che intendeva per l'appunto eliminare questo squilibrato trattamento tra contribuente e Fisco, si sarebbe dunque potuto (e dovuto) disporre che anche l'accesso all'ottemperanza delle sentenze di condanna alla restituzione di somme indebitamente introitate dall'ente impositore possa aver luogo ancor prima del passaggio in giudicato della sentenza, e così dopo la sentenza di primo o di secondo grado, magari graduando l'entità dei rimborsi e, in ogni caso, apprestando un adeguato sistema di successivi recuperi per evitare provvisorie restituzioni con forti rischi di recuperi in caso di possibili diversi esiti delle impugnazioni a favore dell'ente impositore.

Per rimediare alla situazione di squilibrio precedente occorreva dunque anticipare l'esecutività delle sentenze di condanna al rimborso e basta.

Introducendo, invece, la provvisoria esecuzione delle sentenze di annullamento degli atti impugnati, non solo non si è rimediato alla situazione di squilibrio precedente, ma la si è addirittura aggravata, in netto contrasto con le direttive del legislatore delegante, per di più attraverso un congegno (quello appunto della sospensione provvisoria

giudizialmente ottenibile avverso le sentenze di annullamento degli atti impugnati), che si sovrappone al meccanismo di riscossione frazionata di tali sentenze così come normativamente predefinita in ragione degli esiti dei vari gradi, dando vita ad un groviglio pressoché inestricabile di criticità operative, non solo per i contribuenti, ma anche per i giudici e, soprattutto, per l'ente impositore, che resta pur sempre onerato di dare attuazione alle pronunce del giudice tributario con atti esecutivi suoi propri, ovviamente impugnabili, non essendo infatti le sentenze di annullamento idonee a costituire titoli esecutivi come tali direttamente attivabili nei confronti dei contribuenti stessi.

Di ciò, forse lo stesso legislatore delegato si è reso conto, avendo, infatti, avvertito la necessità di specificare che “il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile”, in tal modo, peraltro, impropriamente accostando istituti diversissimi, nei presupposti, quanto a natura giuridica, e per gli effetti, quali, per l'appunto, sono, e restano, la tutela cautelare in fase di gravame a fronte degli atti impositivi e la sospensione provvisoria dell'esecuzione delle sentenze, inopportuna e accomunandoli, invece, persino nell'estensione ad entrambi della statuita applicazione dell'art. 47, comma 8 *bis*, in punto spese, duplicando, così, le criticità al riguardo già in precedenza evidenziate.

Va segnalata ancora la “straordinaria” disposizione che in appello (art. 52, comma 7) e in caso di riassunzione della causa dopo la pronuncia di

cassazione con rinvio dalla Suprema Corte favorevole al contribuente “consente la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado”.

La norma, nella sua generalità e astrattezza, appare però addirittura tale da risultare del tutto insensata.

Si pensi, ad es., al caso di un giudizio nel quale, in primo grado, sia stata concessa la sospensione cautelare e sia stato annullato l'atto impugnato, ma la sentenza, sia poi stata riformata in appello, mediante pronuncia di annullamento della Corte di Cassazione, con rinvio, al primo o al secondo grado.

Come si può normativamente disporre la riscossione delle somme esigibili nella pendenza del giudizio di primo grado?

Lo squilibrio tra contribuente ed ente impositore, che la legge delega impone al legislatore delegato di eliminare, viene qui a riprodursi in termini tali da urtare, non solo con l'art. 76, per evidente abuso di delega, ma anche con l'art. 111 della Costituzione.

Si segnala, in ultimo, il sorprendente inserimento del comma 10 *bis* nell'art. 70 del d. lgs. n. 546/1992, secondo cui, “per il pagamento di somme dell'importo fino a diecimila euro e comunque per le spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla commissione in composizione monocratica”.

Come dire, per qualunque ottemperanza di somme indebitamente introitate nei limiti di diecimila euro, e per ogni ottemperanza specificamente riguardante le spese, ancorché, in ipotesi, milionarie,

giudicherà, in buona sostanza senza controllo (essendo unicamente prevista la singolare forma di ricorso per cassazione di cui al comma 10), un solo (fortunato?) componente singolo della commissione provinciale o regionale competente.

Si ha contezza di che cosa ciò possa significare, soprattutto in danno dell'Amministrazione?

6. Altre “stravaganti” criticità procedurali emergenti dallo schema di decreto delegato.

Nel variegato panorama delle modifiche o sostituzioni apportate al d. lgs. n. 546/1992 spicca, per la totale estraneità alle direttive della legge-delega, quella relativa all'art. 39, dove, in aggiunta a quanto previsto nel 1° comma, secondo cui la sospensione è ammessa solo in caso di querela di falso o per questioni sullo stato delle persone, che non riguardano la mera capacità di agire, è stato inserito un comma 1 *bis*, nel quale si dice che “la commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa”, nonché un comma 1 *ter*, ove si precisa che “il processo tributario è altresì sospeso, su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia ovvero nel caso in cui sia iniziata una procedura amichevole ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni

in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/463/CEE del 23 luglio 1990”.

Entrambe le aggiunte sono del tutto estranee alla legge-delega, oltre che inutili e controproducenti.

Quella contenuta nel comma 1 *ter* è, in realtà, un caso di c.d. sospensione impropria, che non ha nulla a che vedere con la sospensione per pregiudizialità.

Quella aggiunta con il comma 1 *bis* si risolve nella mera ripetizione dell'art. 295 del codice di procedura civile e ciò costituisce la riprova che prima e senza questa prospettata integrazione, la norma non era applicabile.

Non sono peraltro spiegate le ragioni di questa forzatura della delega, che, oltretutto, può solo dar luogo a perniciose protrazioni della pendenza dei processi, in aperto contrasto con la prescrizione costituzionale di contenere al massimo la loro durata (art. 111, comma 02, parte seconda, Cost.), danneggiando il contribuente che aspira ragionevolmente alla decisione ed anche l'ente impositore (che vede allontanata la possibilità di recuperi), favorendo soltanto le parti con intenti dilatori e giudici che non amano avvalersi della *cognitio incidentalis* (consacrata nell'art. 2, comma 3, del d. lgs. n. 546/1992) preferendo sospendere tutto in attesa che altri provveda al loro posto.

Del pari ingiustificata si appalesa la disposta soppressione, nell'art. 49, comma 1, delle parole “escluso l'art. 337” del c.p.c., nel cui secondo comma si prevede che “quando l'autorità di una sentenza è invocata in

un diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata”.

Assai discutibili appaiono altresì gli ampliamenti operati sull'art. 12 del d. lgs. n. 546/1992.

La già pletorica schiera di difensori abilitati all'assistenza tecnica, viene ulteriormente incrementata, con l'estensione ad altri soggetti (come i dipendenti dei CAF) del tutto privi di una reale idoneità allo svolgimento di una funzione che richiede sempre maggiori competenze tecniche. Scompaiono, per contro, i ragionieri e i periti contabili, mentre si parla di esperti contabili, mostrando così una totale ignoranza dell'assetto ordinamentale di queste categorie di soggetti, che, assieme agli avvocati e a pochi altri sono effettivamente in grado di svolgere competentemente il ruolo di difensori tributari.

Sul punto è comunque inutile spendere parole.

La dura realtà del processo ha già fatto giustizia di ogni velleitarismo legislativo, emarginando tutti coloro, e sono tanti, che non sono in grado di svolgere i gravosi compiti del difensore tributario.

Infine, per quanto attiene alla nuova disciplina delle spese processuali, le modifiche apportate all'art. 15 del d. lgs. n. 546/1992 appaiono in larga parte fuori delega, dato che la legge n. 123/2014 demandava al legislatore delegato soltanto il compito di indicare “criteri di maggior rigore nell'applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio, con conseguente limitazione del potere discrezionale

del giudice di disporre la compensazione delle spese in casi diversi dalla soccombenza reciproca”.

Con specifico riferimento a questo circoscritto compito il legislatore delegato, per giustificare la compensazione, vorrebbe ora richiedere che “sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate”.

La formula, più o meno parametrata a quanto disposto dall'art. 92, 2° comma, c.p.c., sembra dunque prescindere dalle modifiche apportate a tale disposizione dal d.l. n. 132/2014, convertito con legge n. 162/2014 ed in vigore dall'11 novembre 2014, in cui, più restrittivamente, si richiede una “assoluta” novità della questione trattata e un “mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti”.

A parte questa girandola di parole, tuttora facilmente aggirabile, l'unico modo per garantire in concreto il contenimento delle compensazioni delle spese nei limiti stabiliti dal legislatore può essere prodotto imponendo ai giudici di destinare alla pronuncia sulle spese un apposito “capo di sentenza”, stabilendo espressamente che lo stesso è “autonomamente impugnabile anche in sede di legittimità”.

7. Persistenti lacune sul versante ordinamentale.

Nell'art. 11 dello Schema di decreto sono contenute le modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.

Trattasi di modifiche di modesto rilievo, che non risolvono i gravi problemi organizzativi in cui è tuttora derelitta la magistratura tributaria.

Non trovano risposte le direttive contenute nell'art. 10, comma 1, lett. b, al n. 1 (riguardante “la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie”) e al n. 6 (circa “i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie”).

V'è, per contro, una lunga filastrocca (nel sostituito art. 15 del d. lgs. n. 545/1992) di sanzioni disciplinari, a ritenuto presidio della terzietà dei giudici tributari.

Manca, *ça va sans dire*, qualsiasi disposizione in grado di eliminare la presenza nelle commissioni tributarie di primo o secondo grado, spesso in ruoli apicali, di chi fa parte, al contempo, delle sezioni semplici e delle Sezioni Unite della Suprema Corte, chiamate a giudicare su pronunce delle stesse commissioni alle quali appartengono.

Su questi temi la normativa di governo, in attuazione della delega, dovrebbe essere incentivata a misure più incisive e realisticamente preparatorie di una realmente autonoma e meglio organizzata magistratura tributaria.

8. Osservazioni conclusive.

Dopo le rilevate criticità, che si confida vengano adeguatamente risolte prima della definitiva approvazione, debbono essere riconosciuti i meriti di alcune scelte fatte dal Parlamento con la legge n. 237/2014.

L'affermata necessità della tutela cautelare anche nei giudizi d'impugnazione, in primo luogo.

La rimodulazione e l'ampliamento della conciliazione giudiziale, *in secundis*.

Infine, il riconoscimento, sia pur graduale e opportunamente condizionato da garanzie, della possibilità di accedere al giudizio di ottemperanza ancor prima del passaggio in giudicato delle sentenze di condanna alla restituzione dell'indebito.

Queste positività sono in perfetta sintonia con il progettato Codice del processo tributario, che l'ha più distesamente e compiutamente regolamentate.

Là però si parla, ormai, di tribunali e di corti d'appello tributari. E non si parla più di contenzioso tributario.

In questa prospettiva già fin da ora sommessamente credo occorrerà alacremenente lavorare, in piena sinergia.