

# LOCONTE & PARTNERS

Studio Legale e Tributario

Member of  ASLA  
ASSOCIAZIONE STUDI LEGALI ASSOCIATI

[www.loconteandpartners.it](http://www.loconteandpartners.it)

**SENATO DELLA REPUBBLICA**

**VI COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE E TESORO**

**Schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e  
del contenzioso tributario (n. 184)**

**Audizione del Prof. Avv. Stefano Loconte**

Università degli Studi LUM “Jean Monnet”, Casamassima – Bari

Segretario Italian branch S.T.E.P. – Society of Trust and Estate Practitioners

Roma, Palazzo Carpegna

Via degli Staderari, n. 4

22 luglio 2015

## Sommario

1. Premessa.....	3
2. La riforma della disciplina degli interpelli (art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212).....	4
3. L'assistenza tecnica dei contribuenti (art. 12, d.lgs. 546 del 1992) .....	6
3.1. L'innalzamento delle soglie di "autodifesa" .....	7
3.2. L'estensione dei soggetti abilitati alla difesa tecnica .....	8
4. Le spese di giudizio (art. 15, d.lgs. 546 del 1992) .....	10
5. L'istituto del "reclamo-mediazione" (art. 17- <i>bis</i> , d.lgs. 546 del 1992) .....	11
6. Le nuove ipotesi di sospensione del processo (art. 39, d.lgs. 546 del 1992) .....	12
7. La conciliazione "fuori udienza" e "in udienza" (artt. 48 e 48- <i>bis</i> , d.lgs. 546 del 1992) .....	14
8. L'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio (art. 52, d.lgs. 546 del 1992) .....	17
9. Il dimezzamento dei termini per la riassunzione a seguito di rinvio disposto dalla Corte di Cassazione (art. 63, comma 1, d.lgs. 546 del 1992).....	20
10. L'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 69, d.lgs. 546 del 1992).....	21
11. L'esclusione dell'esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile (art. 70, d.lgs. 546 del 1992).....	22
12. Le modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 .....	23
12.1. La previsione di un organo giudicante monocratico.....	23
12.2. La terzietà del organo giudicante .....	25
12.3. Il trattamento economico dei giudici tributari .....	26



## 1. Premessa

Onorevoli Senatori, Vi ringrazio per l'invito a rappresentare le mie osservazioni sullo schema di decreto legislativo n. 184 recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, presentato in Parlamento lo scorso 27 giugno.

Siamo in presenza di una proposta di modifica delle normative in esame intervenuta in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 che ha conferito al Governo una delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita; e invero, con le dovute precisazioni, sembra che tali obiettivi siano stati complessivamente perseguiti.

Esprimo, infatti, un generale apprezzamento, seppure con le dovute specificazioni, per le disposizioni racchiuse in questo schema di decreto legislativo, in cui sono contenute misure finalizzate alla semplificazione, alla razionalizzazione e al riordino delle disposizioni tributarie, che si pongono in continuità con la necessità del superamento della crisi della giustizia tributaria italiana, "urlata" a più riprese dagli addetti ai lavori, attraverso l'adozione di previsioni normative organiche, snelle e facilmente intelleggibili.

In attesa di una futura e auspicabile riscrittura integrale del decreto legislativo 546 del 1992, con la conseguente nascita di un codice del processo tributario e di veri e propri Tribunali tributari, la riforma in esame rappresenta comunque una pietra angolare in questa direzione.

In tal senso, nell'ottica di garantire maggiore effettività a principi immanenti nel nostro ordinamento, quali il diritto di difesa e la certezza del diritto, risulta lodevole lo sforzo profuso nel tentativo di ricondurre sullo stesso piano l'Amministrazione finanziaria e il contribuente; così come la possibilità di richiedere la tutela cautelare anche in grado di appello e in cassazione e di ricorrere allo strumento deflattivo della conciliazione anche nel giudizio di appello; nonché la previsione dell'immediata esecutorietà delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie, estesa a tutte le parti in causa (sebbene,



# Loconte & Partners

come analizzerò più approfonditamente nel prosieguo del mio intervento, sottoposta a vincoli legati al superamento di una determinata soglia per le statuizioni favorevoli al contribuente).

Ciò nonostante, mi sia permesso di illustrare alcune criticità emerse dalla lettura dello schema di decreto legislativo in questione, fornendo la mia visione di studioso e operatore della materia tributaria, al fine di avvicinare ancor di più il testo della presente riforma agli obiettivi prefissati dal Legislatore al momento della sua redazione.

## 2. La riforma della disciplina degli interpelli (art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212)

In un'ottica di potenziamento e razionalizzazione della normativa in tema di interpelli e in attuazione dell'art. 6, legge delega 23 del 2014, il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 26 giugno 2015, ha inciso sull'art. 11, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), modificandone la rubrica in "*Diritto di interpellare*" e individuando cinque tipologie di interpelli, di seguito elencate:

Interpello (art. 11)	Oggetto	Tempo massimo di risposta
Ordinatorio (co. 1, lett. a)	Richiesta di un parere, per nulla differente a quello tuttora disciplinato dall'art. 11 dello Statuto del contribuente, qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza sull'interpretazione delle disposizioni tributarie, in relazione alla loro applicazione a casi concreti e personali.	90 giorni
Qualificatorio (co. 1, lett. b)	Richiesta di un parere, di nuova introduzione, qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza non con riferimento alla norma applicabile, ma in ordine alla "corretta qualificazione della fattispecie" concreta.	90 giorni
Probatorio (co. 1, lett. c)	Richiesta di un parere finalizzato a valutare la sussistenza delle condizioni o la idoneità degli elementi probatori, offerti dal contribuente, ai fini dell'adozione di un determinato regime fiscale.	120 giorni
Antiabuso (co. 1, lett. d)	Richiesta di un parere circa la sussistenza o meno della fattispecie di abuso del diritto con riferimento alle operazioni che si intendono realizzare o il parere dell'Amministrazione finanziaria in relazione alle ipotesi di interposizione di persona di cui al comma 3, art. 37, d.p.r. 600 del 1973.	120 giorni
Disapplicativo (co. 2)	Richiesta di un parere in ordine alla sussistenza delle condizioni che legittimano la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive.	120 giorni

# Loconte & Partners

Nel menzionato schema di decreto non è prevista l'obbligatorietà degli interpelli di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d), con conseguente natura non vincolante delle risposte fornite al riguardo. In queste ipotesi è altresì del tutto preclusa l'impugnabilità della risposta negativa.

L'obbligatorietà è, invece, disposta per gli interpelli di cui al comma secondo: anche in tal caso, la risposta non ha carattere vincolante, ben potendo il contribuente, dopo aver necessariamente proposto interpello, discostarsi dal parere reso dall'Ufficio e far valere la propria tesi nella successiva (ed eventuale) sede contenziosa.

Alla luce dunque del "rinnovato" panorama normativo in materia di interpelli, si ravvisa la necessità di fornire maggiore attuazione a quanto disposto dall'art. 6, comma 6 della legge delega<sup>1</sup>, conferendo una più ampia omogeneità alla disciplina, mediante la riduzione delle tipologie di interpello. Ciò permetterebbe di addivenire ad un'ulteriore semplificazione della procedura e, di conseguenza, ad una maggiore efficienza e fruibilità dello strumento.

Tale riduzione potrebbe avvenire mediante la riunione delle cinque citate fattispecie di interpello in due tipologie:

- la prima, in cui ben potrebbero confluire gli interpelli ordinatori (lett. a), quelli qualificatori (lett. b) e quelli antiabuso (lett. d): di fatto, le procedure per la loro proposizione risultano essere del tutto conformi, eccezion fatta per il termine entro il quale l'Ufficio deve fornire riscontro che, nel caso degli interpelli antielusivi, è di 120 giorni, anziché di 90;

- la seconda andrebbe a comprendere gli interpelli probatori (lett. c) e quelli disapplicativi (comma 2).

In entrambe le ipotesi, sarebbe auspicabile poi una generale riduzione dei tempi di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, prevedendo un unico termine di 90 giorni: l'eccessiva durata del procedimento costituisce, del resto, la principale fonte di disincentivo ad un più proficuo utilizzo degli istituti in oggetto, ancora di più in un mondo economico caratterizzato da tempi di decisione e

---

<sup>1</sup> Che, come noto, dispone: *Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, disposizioni per la revisione generale della disciplina degli interpelli, allo scopo di garantirne una maggiore omogeneità, anche ai fini della tutela giurisdizionale e di una maggiore tempestività nella redazione dei pareri, procedendo in tale contesto all'eliminazione delle forme di interpello obbligatorio nei casi in cui non producano benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'Amministrazione.*



# Loconte & Partners

realizzazione sempre maggiori. D'altronde, se da un lato si condivide la scelta di ridurre i tempi di lavorazione degli interpelli ordinari dai 120 agli attuali 90 giorni, dall'altra non vi è motivo di pensare che le questioni sottoposte all'Erario richiedano una più lunga istruttoria nel caso di istanze a contenuto "probatorio" (120 giorni) rispetto a quelle a contenuto "qualificatorio" (90 giorni).

Inoltre, con riferimento all'art. 4, al fine di evitare che l'eventuale richiesta d'integrazione documentale da parte dell'Amministrazione finanziaria (la quale, condivisibilmente, può essere proposta al massimo una sola volta) possa dilatare eccessivamente i tempi del procedimento, andrebbe previsto che la presentazione della richiesta comporti una mera sospensione dei termini di risposta: gli stessi ricomincerebbero a decorrere, automaticamente, una volta che l'istante abbia fornito la documentazione d'interesse.

Sarebbe, infine, consigliabile coinvolgere attivamente il contribuente nell'*iter* decisionale finalizzato alla soluzione dell'istanza di interpello, valorizzando - anche in questa fase - il "contraddittorio preventivo" che, a seguito della maggioritaria giurisprudenza domestica e comunitaria<sup>2</sup>, è diventato ormai un'imprescindibile modalità operativa dell'accertamento (all'uopo potrebbe essere un utile strumento la Posta Elettronica Certificata).

Ciò impedirebbe all'Amministrazione finanziaria di comunicare "a sorpresa" (magari negli ultimi giorni a sua disposizione) una risposta interlocutoria o addirittura di inammissibilità dell'istanza medesima, che conduca a vanificare integralmente la procedura.

### 3. L'assistenza tecnica dei contribuenti (art. 12, d.lgs. 546 del 1992)

L'art. 10, primo comma, lettera b), n. 3) della legge delega n. 23/2014 ha richiesto al Governo di favorire l' "*incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti*

---

<sup>2</sup> Si rammenta, sullo specifico tema, la Sent. SS.UU. n. 19667/2014, a mente della quale il diritto al contraddittorio costituisce un principio generale da applicare a tutti i procedimenti amministrativi tributari, la cui violazione implica la nullità degli atti di accertamento emanati in violazione dello stesso. Del pari, la Sentenza della Corte di Giustizia UE 3 luglio 2014 nelle **cause riunite C-129/13 e C-130/13**, sostiene a chiare lettere che il diritto del soggetto amministrato ad essere sentito prima della adozione del provvedimento finale, è un principio fondamentale e generale del diritto eurounitario. L'obbligo di rispettare tale diritto incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni e, in caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere ed il dovere di disporre la immediata disapplicazione delle norme interne in contrasto.



[...] *la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente e l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle commissioni tributarie*".

Nel tentativo di dare attuazione a tale direttiva, l'art. 9, comma 1, lett. e) dello schema di decreto modifica integralmente il contenuto dell'articolo 12, d.lgs. 546 del 1992, introducendo previsioni normative che, come di seguito si osserverà, sembrano tuttavia eludere e in parte esorbitare i contenuti della legge delega.

### **3.1. L'innalzamento delle soglie di "autodifesa"**

La disposizione in esame ribadisce la regola generale dell'obbligatorietà dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, salvo i casi di modico valore con riguardo ai quali il nuovo comma 2 del citato articolo eleva da 2.582,28 euro (5.000.000,00 lire) a 3.000,00 euro il limite entro il quale i contribuenti possono stare in giudizio personalmente.

Alcune perplessità si nutrono circa l'aderenza dell'intervento normativo alle richieste della legge delega: seppure questa suggerisca la revisione delle soglie di "autodifesa", non auspica espressamente l'innalzamento a cui si assiste invece alla luce della riscrittura della norma.

Si ritiene che una variazione di così modico valore (poco più di 400,00 euro), oltre a non essere sufficiente a incidere in maniera significativa sull'auspicato *"incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria"*, non sia neppure idonea a tale scopo, proprio per il fatto di essere stata formulata in aumento.

Invero, l'innalzamento della soglia estenderebbe il numero delle controversie che il contribuente potrebbe proporre in giudizio personalmente con minore aggravio di costi ma altrettanto inferiore livello di professionalità.

Deve ricordarsi che la *ratio* della delega fiscale è anche quella di porre un freno all'elevato numero di controversie di modesto valore che affollano le aule delle Commissioni tributarie (il 70% delle quali ha un valore al di sotto dei 20.000,00 euro) e di garantire una maggiore specializzazione sia dei difensori che dei giudici. Ciò premesso, è evidente che l'accesso "facilitato e non qualificato" alla giustizia



tributaria, favorito dall'estensione delle soglie di "autodifesa", non soddisferebbe l'obiettivo della delega, producendo invece il risultato inverso.

In considerazione della crescente complessità del diritto tributario sostanziale e della specificità del diritto processuale tributario, è auspicabile che le azioni giudiziarie siano sempre precedute e accompagnate da valutazioni tecnico-giuridiche di elevata sensibilità, e ciò a prescindere dal valore della controversia, al fine di favorire un deflazionamento del contenzioso e migliorare la funzionalità della giustizia tributaria.

Alla stregua di quanto avviene nel processo civile, al quale sotto molteplici profili la bozza di riforma tende a ispirarsi e ove la difesa personale è ammessa solo entro il limite di 1.100,00 euro limitatamente alle controversie di competenza del Giudice di Pace (art. 82 c.p.c.), si ritiene sconsigliabile la previsione di un aumento della soglia di "autodifesa" nel processo tributario e certamente dannoso ogni incremento ulteriore e successivo a quello proposto dallo schema di decreto.

### **3.2. L'estensione dei soggetti abilitati alla difesa tecnica**

I commi 3, 5 e 6 del novellato art. 12 elencano le categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie.

Tra di essi, con un intervento normativo che travalica i limiti della legge delega e che rischia di comprometterne l'attuazione, lo schema del decreto introduce per la prima volta anche i dipendenti dei Centri di Assistenza Fiscale (CAF) di cui all'art. 32, d.lgs. 241 del 1997 e delle relative società di servizio, ai quali verrebbe estesa la difesa tributaria a condizione che essi posseggano un diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti o un diploma di ragioneria, nonché l'abilitazione professionale e l'iscrizione in un apposito elenco tenuto presso il Dipartimento delle Finanze.

Il potere di rappresentanza dei dipendenti CAF dinanzi alle Commissioni tributarie trova il suo "limite" nell'esercizio della difesa dei propri assistiti e solo nei contenziosi che scaturiscono dall'attività di assistenza prestata loro.



# Loconte & Partners

In considerazione, tuttavia, dell'elevata eterogeneità dei servizi di assistenza prestati da tali Centri, la norma, come novellanda dalla bozza di decreto, comporterebbe in concreto un intervento massiccio nel processo tributario di una nuova categoria di soggetti, ragionevolmente privi di specifica e sostanziale qualifica a patrocinare in giudizio il contribuente.

L'estensione del novero dei professionisti abilitati alla difesa nei contenziosi tributari suscita non poche perplessità, apparendo non aderente allo spirito della delega fiscale che auspica interventi di riforma volti a garantire l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria anche attraverso una maggiore specializzazione dei giudici.

Se, infatti, all'organo giudicante è richiesta una maggiore qualificazione al fine di offrire un servizio di giustizia sempre più efficiente e di valore, sarebbe un controsenso prevedere che l'accesso al processo tributario e il dialogo con il contribuente si realizzino per il tramite di un soggetto privo della necessaria professionalità e competenza tecnico-giuridica.

Al pari di quanto osservato circa la non opportunità di incrementare il valore della lite ai fini dell'autodifesa, si ritiene sconsigliabile favorire l'accesso al processo tributario ad altre categorie di soggetti (tra cui i dipendenti dei CAF e delle relative società di servizio) che, come sopra evidenziato, potrebbero essere privi concretamente della sensibilità e della preparazione specialistica necessaria ad affrontare un processo tecnico come quello tributario.

Ciò, infatti, condurrebbe solo ad aumentare l'offerta dei servizi professionali e la "concorrenza" in termini di costi, a discapito tuttavia della qualità delle prestazioni.

L'imperativo del Legislatore si ritiene invece debba essere quello di selezionare con estrema cura i soggetti che possono ritenersi qualificati alla difesa tecnica, al fine di garantire la tutela dei diritti del contribuente e sempre maggiore professionalità e dignità al processo tributario.

Dall'analisi dell'attuale formulazione del decreto emerge, inoltre, la necessità di un ulteriore intervento correttivo.

Tra i soggetti abilitati all'assistenza dei contribuenti nella generalità delle controversie la bozza del decreto ha previsto i "*dottori commercialisti e gli esperti contabili*".



Con tale locuzione, il Legislatore della riforma ha incluso per la prima volta nel novero dei soggetti qualificati alla difesa tributaria gli esperti contabili, che però l'ordinamento professionale non legittima alla difesa tecnica e ha, invece, soppresso la categoria dei ragionieri commercialisti e quella dei periti commerciali, attualmente abilitati all'assistenza nel processo, in virtù della vigente versione del d.lgs. 546 del 1992.

Non essendovi alcun espresso e fondato motivo che giustifichi tale modifica, si è indotti a ritenere che possa trattarsi di un mero errore tecnico a cui ci si auspica venga posto rimedio mediante una rettifica normativa che preveda il richiamo ai soli “*soggetti iscritti nella sezione A dell’Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili*”, ai quali la lettera c) dell’art. 1, d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139 riconosce competenza tecnica per l'espletamento delle attività di assistenza e rappresentanza davanti agli organi della giurisdizione tributaria.

#### **4. Le spese di giudizio (art. 15, d.lgs. 546 del 1992)**

La modifica normativa proposta in riferimento all’art. 15, d.lgs. 546 del 1992 sembra non essere aderente con il compito demandato al Legislatore dalla legge delega di indicare “*criteri di maggior rigore nell’applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese del giudizio*”, onde evitare il frequente ricorso alla compensazione delle spese da parte dei giudici.

Desta qualche perplessità, infatti, la soppressione del secondo periodo del comma 1, il quale contiene un espresso rinvio all’art. 92 c.p.c..

Quest’ultima disposizione legislativa permette, infatti, la compensazione delle spese di lite solo in caso di “*soccombenza reciproca, assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti*”. Il testo della suddetta norma è frutto di una modifica intervenuta con il decreto legge 12 settembre 2014, n. 132. Precedentemente, infatti, l’art. 92 c.p.c. prevedeva che il giudice potesse compensare solo nel caso di soccombenza reciproca ovvero se concorrevano altre gravi ed eccezionali ragioni esplicitamente indicate nella motivazione.



# Loconte & Partners

Tale vecchia formulazione è stata ora pedissequamente riportata nell'art. 15, comma 2 del decreto, con il concreto rischio di far tornare *in auge* il comportamento invalso tra i giudici tributari di disporre la compensazione delle spese, soprattutto a favore dell'Amministrazione, nonostante l'obbligo di motivazione.

Sarebbe, pertanto, opportuno che l'art. 15, comma 2 del decreto ricalcasse la più rigorosa formulazione dell'attuale art. 92 c.p.c., in modo tale da lasciare il minor margine possibile di discrezionalità al giudice.

*Ad abundantiam*, si ritiene che la previsione di un capo di sentenza *ad hoc* ed autonomamente impugnabile relativo alle spese processuali potrebbe costituire lo strumento idoneo a porre definitivamente un freno alle compensazioni.

## 5. L'istituto del "reclamo-mediazione" (art. 17-bis, d.lgs. 546 del 1992)

In via preliminare, deve osservarsi che la legge delega non reca alcun riferimento alla mediazione tributaria. Ciò nonostante, il Legislatore delegato, eccedendo dai poteri costituzionalmente riconosciutigli, modifica l'art. 17-bis, d.lgs. 546 del 1992 attraverso l'estensione dell'istituto del reclamo-mediazione agli atti emessi da tutti gli enti impositori, compresi quelli locali, nonché l'Agente per la riscossione, nel caso in cui si contestino vizi o irregolarità del relativo operato (art. 9, comma 1, lett l) dello schema di decreto).

Tale scelta desta tuttavia non poche perplessità. E invero, non solo si ravvisa un'ipotesi di eccesso di delega, giacché il Governo è sfornito di qualsivoglia potere di intervento in tal senso, ma altresì l'ampliamento della mediazione si pone addirittura in contrasto con lo spirito della legge delega, ovverosia quello di rafforzare la tutela giurisdizionale e di deflazionare il contenzioso.

Al riguardo, si pensi che l'estensione dell'ambito applicativo del reclamo-mediazione a tutti gli enti impositori indistintamente, in particolare a quelli locali, alla luce della carenza di risorse sia umane che economiche in cui versa la maggior parte di questi, rischia di compromettere l'efficacia dell'istituto della mediazione, con inevitabili rallentamenti nell'accesso alla giustizia tributaria.



Incidentalmente, sarebbe possibile sostenere che lo scopo della legge delega sarebbe più agevolmente perseguibile aumentando il valore della controversia mediabile, tramite l'innalzamento della soglia da 20.000,00 euro a 50.000,00 euro, al fine di incrementare la percentuale di contenziosi potenzialmente definibili in via anticipata.

Tale possibilità, tuttavia, si scontra con la mancanza di terzietà del "mediatore" di cui *infra*.

Infatti, non si condivide l'assenza nella bozza della previsione di un "organo terzo" che decida sul reclamo, in quanto, come si legge nella relazione illustrativa, nel settore tributario tale istituto "*appare essere più espressione dell'esercizio di un potere di autotutela dello stesso ente impositore che va stimolato e incoraggiato*".

Occorre considerare che la mediazione deve rappresentare uno strumento di deflazione del contenzioso ulteriore rispetto a quelli già previsti e non una riproposizione di questi.

E invero, all'Amministrazione è già stata riconosciuta la possibilità di correggere eventuali errori tramite l'autotutela e sarebbe, pertanto, ultroneo apprestare uno strumento analogo.

Si ritiene, infine, che l'individuazione di un "mediatore terzo" sia sempre garanzia di autonomia, imparzialità e terzietà.

## **6. Le nuove ipotesi di sospensione del processo (art. 39, d.lgs. 546 del 1992)**

Completamente estranea al perimetro della legge delega è la novellata disciplina sulla sospensione del processo.

Lo schema di decreto legislativo introduce, infatti, accanto alla disposizione di cui all'art. 39, d.lgs. 546 del 1992 relativa alla sospensione del processo nelle ipotesi di presentazione di querela di falso e di questione pregiudiziale relativa allo stato e capacità delle persone, diversa dalla capacità di agire, altre due ipotesi di sospensione, disciplinate dai commi 1-*bis* e 1-*ter*.

Nello specifico, l'art. 39 comma 1-*bis*, introdotto dallo schema di decreto legislativo in esame, prevede 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*".



## Loconte & Partners

Al riguardo, si evidenzia che la norma usa genericamente la locuzione “*Commissione tributaria*”, laddove sarebbe stato più corretto indicare, in base alla fase in cui si realizza l’evento presupposto alla sospensione, “*Il Presidente della Commissione tributaria*” ovvero “*Il Presidente di Sezione nel caso di esame preliminare del ricorso*”.

Tale disposizione, oltre che esorbitante rispetto alle direttive della legge delega, riproduce sostanzialmente il contenuto dell’art. 295 c.p.c. disciplinante la sospensione pregiudiziale, limitandone l’applicazione ai rapporti “interni”, cioè a controversie rientranti nella giurisdizione tributaria.

Tuttavia, a tale previsione può attribuirsi “il merito” di aver posto fine all’annosa diatriba sulla applicabilità nel processo tributario della sospensione pregiudiziale di cui all’art. 295 c.p.c., sebbene l’inserimento nel d.lgs. 546 del 1992 di tale ipotesi di sospensione – avversata anche da una giurisprudenza costante della Corte Costituzionale – potrebbe pregiudicare la “ragionevole durata del processo” garantita dall’art. 111 della Costituzione.

Altrettanto estranea alla legge delega è l’introduzione del comma 1-ter dell’art. 39, d.lgs. 546 del 1992 il quale prevede una nuova ipotesi di sospensione impropria, in virtù della quale “*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*”.

Ad ogni modo, in forza di tale “innesto” normativo, sarebbe opportuno l’inserimento, nel caso di sospensione per avvenuta instaurazione di una procedura amichevole, di una norma che legittimi la sospensione della riscossione per l’intera durata della procedura amichevole, analogamente a quella già oggi prevista per la Convenzione 90/436/CEE relativa all’eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate del 23 luglio 1990 (la cd. Convenzione Arbitrale Europea). La previsione della sospensione della riscossione, unitamente a quella del procedimento, dovrebbe in tal modo incentivare l’Amministrazione finanziaria italiana ad accelerare la conclusione delle suddette procedure amichevoli.



In sostanza, un intervento sull'art. 39, d.lgs. 546 del 1992 permetterebbe una riscrittura più organica e completa dell'intera fattispecie, specificando, ad esempio, il ruolo svolto dal giudice chiamato a decidere se concedere o meno la sospensione.

Da un'interpretazione strettamente letterale della norma (*“il processo è sospeso quando è presentata querela di falso [...]”*), sembrerebbe, infatti, che il processo si sospenda *de plano* in caso di pendenza di querela di falso, laddove, invece, il giudice è chiamato a operare un accertamento di pertinenza e di rilevanza del documento tacciato di falsità ai fini della decisione, nonché di rituale proposizione della querela di falso. La norma, pertanto, potrebbe essere modificata specificando che *“Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o in via incidentale, salvo che il giudice la ritenga manifestamente irrilevante per la decisione”*.

Sempre nell'ottica di una maggiore completezza nella disciplina normativa, con riferimento alla presentazione della querela di falso in via incidentale, sarebbe auspicabile che la disposizione legislativa specificasse il termine che il giudice tributario deve concedere per la formalizzazione della querela davanti al tribunale civile.

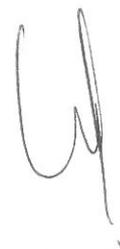
Ugualmente dicasi per l'ipotesi della sanzione di nullità degli atti compiuti in presenza di sospensione processuale. Difatti, sebbene per consolidata opinione giurisprudenziale e dottrinale, questi sono nulli, tranne quelli finalizzati alla tutela cautelare, sarebbe preferibile un'espressa codificazione in tal senso.

## **7. La conciliazione “fuori udienza” e “in udienza” (artt. 48 e 48-bis, d.lgs. 546 del 1992)**

Lo schema di decreto legislativo apporta profonde modifiche alla disciplina vigente della conciliazione, riscrivendo l'art. 48 e introducendo gli articoli 48-bis e 48-ter, in modo da razionalizzare l'istituto fornendone, al contempo, una disciplina più organica rispetto a quella attuale.

Innanzitutto, si considera pregevole la scelta di introdurre due distinte forme di conciliazione, ossia quella fuori udienza (art. 48) e in udienza (art. 48-bis).

Nel primo caso, le parti allorchè abbiano raggiunto un accordo, possono presentare *“istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori?”* per la definizione della lite e, a seconda che questa sia parziale o totale, la Commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere o ordinanza che,



## Loconte & Partners

dichiarando la cessazione parziale, dispone per l'ulteriore trattazione della causa. Ove la conciliazione avvenga prima della fissazione dell'udienza di trattazione, provvede il Presidente di sezione con decreto.

Nell'ipotesi di conciliazione "in udienza", invece, ciascuna parte può presentare istanza di conciliazione totale o parziale fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza di trattazione e la Commissione, valutate le condizioni di ammissibilità, invita il contribuente e l'Ufficio a tentare un accordo. In caso positivo, si redige processo verbale e si dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Desti qualche perplessità l'individuazione del momento in cui la conciliazione si intende perfezionata. E invero, nello schema di decreto il perfezionamento si verifica con la sottoscrizione dell'accordo nella conciliazione fuori udienza o con la redazione del processo verbale nella conciliazione in udienza, laddove, nella disciplina attualmente in vigore, ciò avviene con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo o della prima rata.

Al riguardo, si ritiene preferibile lasciare invariata l'attuale previsione, giacché un' "anticipazione" in tal senso, potrebbe generare un pericoloso incremento dei contenziosi.

Difatti, potrebbe verificarsi la situazione in cui, a seguito del mero raggiungimento dell'accordo, la procedura deflattiva si perfezioni ma, ciò nonostante, nel termine ivi previsto non venga corrisposto quanto pattuito. In tale eventualità, ai sensi del nuovo art. 48-ter, il competente Ufficio provvederà all'iscrizione a ruolo delle residue somme e delle sanzioni da applicarsi, con l'attivazione di un ulteriore procedimento che potrebbe "sfociare" anche in un eventuale contenzioso.

Del resto, anche gli altri istituti deflattivi del contenzioso tributario, tra cui il procedimento di accertamento con adesione (art. 9, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) e, anche dopo l'intervento normativo in esame, il procedimento di mediazione tributaria (cfr. il "nuovo" art. 17-bis, comma 6), individuano il momento di perfezionamento della definizione agevolata del rapporto tributario nella data del versamento dell'intero importo dovuto o della prima rata.



Si accoglie positivamente, invece, la scelta di ampliare il limite temporale entro cui è possibile conciliare la lite, proprio in un'ottica deflattiva del contenzioso e al fine di perseguire un più proficuo contraddittorio tra amministrazione e contribuente.

Difatti, la disciplina attualmente in vigore fissa come limite invalicabile la prima udienza di trattazione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale, mentre in base al nuovo art. 48-ter, la conciliazione delle parti può avvenire sia in primo che in secondo grado, anche se l'intesa matura fuori udienza.

In tale ottica, appare, pertanto, pregevole anche l'eliminazione nel comma 1 dell'attuale art. 17-bis, d.lgs. 546 del 1992, della locuzione conclusiva "*ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48*".

Infatti, alla luce dell'estensione dell'ambito applicativo della conciliazione giudiziale, la previsione di tale limite in caso di mediazione sarebbe ingiustificata.

Occorre altresì evidenziare che, nell'ultima versione del testo approvata in prima lettura dal Consiglio dei Ministri, è stato eliminato il comma 5 dell'art. 48, il quale consentiva la conciliazione "*anche in pendenza del giudizio in cassazione*".

Alla luce della *ratio* sottesa alla riforma dell'istituto e nello spirito della legge delega, si ritiene auspicabile un reinserimento di tale disposizione, modulandone però la portata in funzione della natura peculiare del giudizio innanzi alla Suprema Corte. In tale sede, pertanto, dovrebbe escludersi il tentativo di conciliazione ad iniziativa dei o davanti ai giudici ma dovrebbe intervenire un accordo delle parti raggiunto autonomamente nel corso del giudizio, il quale comporterebbe l'estinzione per cessazione della materia del contendere.

Da ultimo, appare altresì condivisibile la scelta di diversificare il sistema sanzionatorio, a seconda che l'accordo si raggiunga nel giudizio di primo o di secondo grado, nei quali le sanzioni saranno pari rispettivamente al 40% o al 50% del minimo, eventualmente da aumentare se la conciliazione avviene in Cassazione.

Al riguardo, si segnala tuttavia la necessità di inserire nello schema di decreto una specifica previsione sanzionatoria anche per la conciliazione extragiudiziale, al fine di evitare ingiustificate iniquità a seconda che l'accordo si raggiunga in udienza o al di fuori.



## 8. L'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio (art. 52, d.lgs. 546 del 1992)

Lo schema di decreto legislativo ha esteso la tutela cautelare fino ad oggi prevista dall'art. 47, d.lgs. 546 del 1992, solo in relazione al primo grado di giudizio, anche a quelli successivi, in pendenza di appello e di ricorso per cassazione, sostituendo l'attuale art. 52, d.lgs. 546 del 1992 e, contestualmente, introducendo l'art. 62-*bis*.

In forza di tali modifiche, si prevede, pertanto, che: a) il contribuente può chiedere la sospensione dell'atto impugnato, in presenza di un danno grave e irreparabile, anche in pendenza del giudizio di appello e di cassazione; b) entrambe le parti possono chiedere la sospensione dell'efficacia esecutiva e dell'esecuzione della sentenza, sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto dal codice di procedura civile.

L'intervento normativo riprende le indicazioni della legge delega che all'art. 10, comma 1, lett. b, n. 9 ha previsto *“l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare nel processo tributario”*.

Ma se così è, allora, per garantire uniformità all'intero sistema, si dovrebbe intervenire modificando anche l'art. 68, comma 1, lett. c *bis*, sempre introdotto ad opera dello schema di decreto legislativo, il quale legittima la riscossione delle somme dovute in pendenza del giudizio di primo grado, disponendo, appunto, che il tributo dovrà essere pagato *“per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione”*.

Con riferimento alla tutela cautelare nel corso del giudizio di primo grado, perplessità suscita anche l'inciso aggiunto nell'art. 47, d.lgs. 546 del 1992, secondo cui *“il dispositivo dell'ordinanza deve essere immediatamente comunicato alle parti in udienza”*.

Una simile specificazione, infatti, non si rinviene nella fase cautelare prevista per i successivi gradi di giudizio, ma principalmente rischia di essere di dubbia utilità pratica, dal momento che di regola il dispositivo dei provvedimenti cautelari viene comunicato alle parti in tempi molto ristretti, o addirittura controproducente per il contribuente, potendo dar luogo a decisioni sommarie e sbrigative cagionate da



uno scarso approfondimento della documentazione prodotta a sostegno della richiesta di sospensione cautelare.

Sarebbe, dunque, consigliabile espungere dal testo tale disposizione e lasciare invariata l'attuale formulazione della norma.

Diversamente, si potrebbe inserire un preciso lasso temporale tra la data di deposito dell'istanza di sospensione e quella di fissazione dell'udienza per la relativa trattazione, al fine di evitare che possano trascorrere infruttuosamente mesi tra l'una e l'altra fase.

In tal modo, infatti, si vanificherebbe lo spirito della norma che è quello di consentire al contribuente di evitare il verificarsi di un danno economico grave e irreparabile.

Lo schema del decreto ha inserito anche il comma 8-*bis* il quale, nel chiaro intento di favorire l'Erario, statuisce che, durante il periodo di sospensione cautelare, si applicano gli interessi al tasso di cui all'articolo 6 del decreto ministeriale 21 maggio 2009.

Anche tale disposizione, non avendo natura processuale, sembrerebbe eccedere i confini della legge delega.

Tra l'altro, si rileva che la misura degli interessi per ritardato pagamento di cui all'art. 6, d.m. 21 maggio 2009 non è uniforme, essendo essa individuata nella misura del 3,50% annuale in relazione ad alcune ipotesi (come per la rinuncia all'impugnazione dell'accertamento, per l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale) e nella misura del 2,50% in relazione ad altre (come, per esempio, per le somme dovute per il pagamento entro il termine per l'impugnazione dell'avviso di liquidazione dell'imposta sulle successioni e delle imposte ipotecarie e catastali).

Tale disposizione potrebbe pertanto generare alcuni dubbi applicativi in ordine alla misura in cui gli interessi debbano essere applicati.

Si rileva, inoltre, che tale norma difetta di coordinamento con l'art. 4, d.m. 21 maggio 2009 il quale richiede, nel caso di sospensione amministrativa della riscossione di cui all'art. 39, d.p.r. 602 del 1973, la debenza degli interessi nella misura del 4,50% annuale.



## Loconte & Partners

In ottemperanza al dettato dalla legge delega, sarebbe auspicabile un'uniformazione della disciplina, in considerazione della medesima funzione svolta dalla sospensione amministrativa e da quella giudiziale della riscossione. Invero, l'inserimento di differenti percentuali di interessi potrebbe creare una disparità di trattamento nei contribuenti, a seconda che si avvalgano dell'una piuttosto che dell'altra forma di sospensione cautelare della riscossione, in violazione dell'art. 3 della Costituzione.

E' stata confermata, d'altra parte, la disciplina dell'attuale art. 47, d.lgs. 546 del 1992.

Sarebbe consigliabile, tuttavia, una maggiore specificazione della nozione di "*gravità e dell'irreparabilità del danno*", che spesso è stata oggetto di differenti interpretazioni da parte dei collegi giudicanti, con il conseguente rischio per il contribuente di vedersi rigettata l'istanza cautelare.

La possibilità di far fronte al debito rateizzandolo - che non equivale a riconoscimento del medesimo - si rivela, infatti, spesso, motivo di mancato accoglimento dell'istanza di sospensione anche in presenza di atti impugnati del tutto illegittimi e infondati.

Ciò potrebbe vanificare lo spirito della norma che impone la sospensione dell'atto impugnato quando vi sia il fondato e concreto pericolo che la riscossione possa cagionare al contribuente un pregiudizio patrimoniale irreversibile e irrisarcibile in considerazione della sua personale condizione economica.

Sarebbe, pertanto, auspicabile l'eliminazione dal testo del requisito della irreparabilità del danno, di dubbia identificazione, e il mantenimento della sola gravità del danno, più facile da provare per il contribuente in relazione alle proprie attuali condizioni economiche.

Da ultimo, un accenno merita la disciplina delle spese relativamente alla fase cautelare, come contenuta nell'art. 15, comma 2-*quater*, il quale prevede che "*con l'ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase*".

Tale disposizione non solo non aderisce alla *ratio* della delega, ma risulta anche inconferente rispetto alla disciplina del processo tributario ove, a differenza di quanto avviene in quello amministrativo e civile, la tutela cautelare ha carattere meramente incidentale.



Proprio in ragione di tale natura, non si condivide neppure la previsione di cui al medesimo comma dell'art. 15, secondo cui *“La pronuncia sulle spese conserva efficacia anche dopo il provvedimento che definisce il giudizio, salvo diversa statuizione espressa nella sentenza di merito”*.

## **9. Il dimezzamento dei termini per la riassunzione a seguito di rinvio disposto dalla Corte di Cassazione (art. 63, comma 1, d.lgs. 546 del 1992)**

Il legislatore delegato è intervenuto a modificare l'art. 63, comma 1, d.lgs. 546 del 1992, con l'art. 9, lett. b) dello schema di decreto legislativo, riducendo da un anno a sei mesi il termine perentorio entro cui la causa deve essere riassunta a seguito di rinvio operato dalla Corte di Cassazione, a pena di estinzione del giudizio e conseguente definitività dell'atto impugnato.

Tale disposizione suscita perplessità, in quanto il legislatore delegato è andato oltre il perimetro delimitativo della legge delega 23 del 2014, violando l'art. 76 della Costituzione, secondo cui *“l'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi e soltanto per tempo limitato e per oggetti definiti”*.

Tale norma, pertanto, dovrebbe essere eliminata dallo schema di decreto legislativo.

Del resto, già all'indomani dell'emanazione della l. 69 del 2009, che aveva modificato l'art. 392 c.p.c., riducendo da un anno a tre mesi il termine per la riassunzione del giudizio a seguito di rinvio operato dalla Corte di Cassazione, tale termine trimestrale si riteneva non applicabile anche al processo tributario in virtù del carattere di specialità proprio dell'art. 63, d.lgs. 546 del 1992, che, invece, prevedeva il termine di riassunzione annuale (A.E., Circ. 17/E del 2010).

Dallo schema di decreto non si rinviene, invece, alcuna modifica con riferimento ai termini relativi alla differente ipotesi di riassunzione del giudizio a seguito di sospensione/interruzione del processo.

Sarebbe, invece, consigliabile un intervento in tal senso al fine di garantire maggiore organicità e uniformità all'intera disciplina, in virtù del fatto che le ipotesi di interruzione nel processo civile e in quello tributario sono identiche e che in quest'ultimo è stata codificata, ad opera dello schema di decreto legislativo, l'applicabilità nei rapporti interni dell'art. 283 c.p.c..



## 10. L'esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 69, d.lgs. 546 del 1992)

La direttiva contenuta nel numero 10 dell'art. 10, comma 1, n. 1, lettera b) della legge delega persegue il meritevole scopo di apprestare maggiori tutele ai contribuenti, garantendo *“immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa, delle sentenze delle commissioni tributarie”*.

Ciò nonostante, la sostituzione dell'art. 69, d.lgs. 546 del 1992, come operata dall'art. 9 della bozza di decreto in commento, sembra contrastare con le direttive contenute nella delega.

Infatti, il novellato articolo 69 stabilisce l'immediata esecutività della sentenza di condanna in favore del contribuente prevedendo tuttavia un “temperamento”, rappresentato dalla possibilità di subordinare il pagamento delle somme, ove le stesse siano diverse dalle spese di lite e di importo superiore a 10.000,00 euro, alla prestazione di idonea garanzia, anche tenuto conto della solvibilità del contribuente.

Al riguardo, non si condivide la previsione di una garanzia la quale, oltre a essere estremamente onerosa, rischia altresì di inficiare, neutralizzandolo, l'evocato principio di esecutività.

D'altra parte, le esigenze dell'Amministrazione potrebbero essere adeguatamente soddisfatte con la possibilità, riconosciuta a quest'ultima, di richiedere la sospensione dell'esecutività della statuizione a essa sfavorevole, rimessa alla valutazione del collegio giudicante. In tal modo, si offrirebbe all'Amministrazione uno strumento ulteriore rispetto a quello già esistente di cui dispone il contribuente, in palese violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost..

La violazione di tale principio si ravvisa anche sotto un differente profilo.

E invero, l'esecutività effettiva delle pronunce delle Commissioni tributarie è di fatto subordinata alle condizioni economiche del contribuente; sarebbero, pertanto, svantaggiati proprio quei soggetti che necessitano ancora di più dell'immediata esecutività della sentenza a loro favore ma che, versando in una più gravosa situazione economica, non sono in grado di ottenerla, per la difficoltà di procurarsi un'idonea garanzia.

Infine, si chiede maggiore chiarezza nella formulazione della norma sotto un duplice profilo.



Innanzitutto, non viene specificato su quali criteri una garanzia debba ritenersi “*idonea*” e, in secondo luogo, non si comprende sulla base di quali valutazioni, il giudice possa richiederla, trattandosi di una mera facoltà e non di un obbligo. E invero, l’inciso “*anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell’istante*”, non aiuta a individuare quali possano essere gli elementi che il giudice debba vagliare, oltre a quello “patrimoniale”, al fine di subordinare l’immediata esecutività della statuizione alla prestazione di idonea garanzia da parte del contribuente.

## **11. L’esclusione dell’esecuzione forzata disciplinata dal codice di procedura civile (art. 70, d.lgs. 546 del 1992)**

Mediante lo schema di decreto in esame, l’Esecutivo ha sottoposto a profonda modifica l’articolo 70, d.lgs. 546 del 1992, prevedendo il giudizio di ottemperanza quale unico strumento per l’esecuzione delle sentenze tributarie di condanna a favore del contribuente.

Ciò è avvenuto mediante l’eliminazione dell’inciso di cui al primo comma dell’art. 70: “*salvo quanto previsto dalle norme 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*”.

Si dubita fortemente della legittimità costituzionale della modifica normativa, così come formulata nello schema di decreto.

In primo luogo, infatti, verrebbe riconosciuto esclusivamente il ricorso in ottemperanza quale garanzia al contribuente di effettiva esecuzione dell’efficacia delle sentenze tributarie: ciò andrebbe a confliggere sicuramente col disposto di cui al primo comma dell’art. 10 della legge delega che, al contrario, impone l’individuazione di norme per “il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente”.

Inoltre, qualora si mantenesse l’assetto normativo risultante dallo schema di decreto, si assisterebbe ad un palese eccesso di delega, in quanto la stessa in nessun punto autorizza, neppure implicitamente, la possibilità di abrogare le citate disposizioni processual civilistiche di cui agli artt. 474 e ss. c.p.c. in



relazione alla possibilità di accedere all'esecuzione forzata sulla base di tutte le sentenze costituenti titolo esecutivo anche nei confronti della Pubblica Amministrazione: una modifica di tale portata, infatti, potrebbe essere introdotta solo in forza di legge ordinaria o di delega parlamentare contenente una previsione *ad hoc*.

## 12. Le modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545

Importanti interventi normativi si registrano anche nella disciplina dell'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria e dell'organizzazione degli uffici di collaborazione.

Lo schema di decreto in esame, infatti, riformula il testo in vigore attraverso molteplici modifiche ed integrazioni, alcune delle quali tuttavia non sembrano recepire completamente lo spirito della delega in tema di incremento di funzionalità della giurisdizione tributaria.

Le direttive riguardanti *“la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie”* e *“i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie”* contenute nel comma 1, lett. b), nn. 1 e 6 dell'art. 10 della legge delega, infatti, non trovano alcuna risposta nella bozza in esame, mentre di modesta efficacia appaiono gli interventi normativi proposti in merito alla composizione monocratica dell'organo giudicante ed alla garanzia della sua terzietà.

### 12.1. La previsione di un organo giudicante monocratico

Numerosi interventi auspicati dalla legge delega, l'art. 10, primo comma, lettera b), n. 2) prevede *“l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale”*.

Si condivide la soluzione della prevalente collegialità dell'organo giudicante, scelta dal Legislatore come strumento per garantire una visione multiprofessionale e multidisciplinare del giudice nel processo tributario, caratterizzato da una natura specialistica e da un elevato livello di complessità.

Tuttavia, si ritiene poco incisivo l'intervento normativo contenuto nello schema di decreto che, pur prevedendo l'introduzione del giudice singolo, ne circoscrive l'ambito di operatività al punto tale da perdere di vista la *ratio* della delega.



Nell'attuale formulazione della bozza, il nuovo comma 10-*bis* dell'art. 70, d.lgs. 546 del 1992 prevede che per il pagamento di somme dell'importo fino a 10.000,00 euro e comunque per il pagamento delle spese di giustizia, il ricorso sia deciso dalla Commissione in composizione monocratica.

L'istituzione del giudice monocratico, seppur lodevole, nei limiti in cui è stata proposta non sembra essere idonea a favorire l'auspicata accelerazione del processo tributario nelle cause minori.

Infatti, ridurre la competenza del giudice singolo alle sole liti di ottemperanza aventi valore inferiore ai 10.000,00 euro ed a quelle relative alle spese processuali, sembra svuotare di efficacia uno strumento che potrebbe invece agevolare significativamente la funzionalità della giurisdizione tributaria, "alleggerendo" i Collegi dall'esame di tutte quelle controversie di lieve entità e comunque non attinenti fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale.

Al giudice monocratico potrebbero essere devolute anche le controversie per le quali non è obbligatoria per il contribuente l'assistenza tecnica nei limiti della nuova formulazione del comma 2 dell'art. 12, d.lgs. 546 del 1992, nonché i contenziosi in materia di contributo unificato per i quali il nuovo comma 2 dell'art. 10 del citato decreto ha previsto che anche le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari stiano in giudizio direttamente.

Inoltre, in considerazione del fatto che il giudizio di ottemperanza implica che il giudice si attenga esclusivamente agli obblighi derivanti espressamente dalla sentenza, sarebbe auspicabile che tutte le controversie instaurate ai sensi dell'art. 70, d.lgs. 546 del 1992, indipendentemente dal valore della lite, fossero sottratte alla cognizione dell'organo giudicante in composizione collegiale per essere trattate dal giudice singolo, da individuarsi preferibilmente all'interno della Sezione che ha pronunciato la sentenza inottemperata.

A corollario di tali previsioni, è altresì auspicabile che il Legislatore individui anche i requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica e regolarizzi le ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicati monocratici o collegiali.



## 12.2. La terzietà dell'organo giudicante

Il primo comma dell'articolo 10 della legge delega prescrive che *“il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante [...]”*.

Nel tentativo di dare attuazione allo spirito della riforma, lo schema di decreto è intervenuto sul fronte delle incompatibilità, circoscrivendo la disposizione contenuta nell'art. 8, d.lgs. 545 del 1992.

Secondo la nuova formulazione della norma in commento, non possono essere componenti delle Commissioni tributarie coloro che svolgono attività di consulenza tributaria non solo direttamente ma anche indirettamente, attraverso forme associative.

Al fine di garantire maggiormente la terzietà dei giudici tributari, ampio spazio è stato dedicato dalla riforma anche alle sanzioni disciplinari, declinate nel sostituito art. 15, d.lgs. 545 del 1992.

Sebbene i tempi non siano probabilmente ancora maturi per la previsione di una figura di giudice tributario "a tempo pieno", si ritiene che tale intervento normativo sia proiettato in questa direzione (verso la quale il Legislatore non può non aspirare – anche in tempi ristretti – al fine di dare massima dignità ed autorevolezza alla Giurisdizione Tributaria).

Tuttavia, nonostante l'esplicito auspicio contenuto nella delega, appare evidente che il tentativo del Legislatore delegato sia di fatto insufficiente a garantire l'effettiva indipendenza dell'esercizio della funzione giudiziaria tributaria.

Non può trascurarsi, invero, che la terzietà dell'organo giudicante è chiaramente compromessa dal fatto che l'assetto organizzativo delle Commissioni è attualmente direttamente dipendente dal Ministero dell'economia e delle finanze, al pari dell'Amministrazione finanziaria, parte necessaria della quasi totalità dei giudizi tributari.

Nella prospettiva di rafforzare concretamente l'indipendenza dell'organo tributario giudicante, sarebbe ipotizzabile collocare i giudici sotto l'egida della Presidenza del Consiglio dei Ministri, in conformità con i poteri e le competenze ad essa già attribuite ai sensi dell'art. 16, d.lgs. 545 del 1992.



In questo modo la “magistratura” tributaria sarebbe libera da ogni controllo e condizionamento, anche implicito, del MEF in grado di compromettere e vincolare tanto le decisioni quanto l'organizzazione amministrativa della struttura giudiziaria.

E' noto, inoltre, che attualmente le posizioni di vertice nelle commissioni tributarie siano talvolta rivestite da componenti della Corte di Cassazione, investiti del giudizio di legittimità relativo alle controversie decise dagli stessi Collegi di merito di appartenenza.

Anche questa evidente “stortura” del sistema della giustizia tributaria rimane sommersa nello schema di decreto che non contiene alcuna previsione volta ad eliminarla a presidio della terzietà dei giudici tributari.

### **12.3. Il trattamento economico dei giudici tributari**

L'art. 10, primo comma, lettera b), n. 6 della legge delega auspica l' *“incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti [...] 6) i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie”*.

Lo schema di decreto risulta tuttavia carente di un vero intervento normativo finalizzato all'adeguamento dei compensi attualmente riconosciuti ai giudici tributari in misura irrisoria ed invariata da lungo corso.

Una razionalizzazione del trattamento economico, infatti, sarebbe coerente con l'impegno profuso e le specializzazioni acquisite dalle Commissioni tributarie.

Oltre ad incentivare la produttività e a conferire maggiore dignità alla figura del giudice, la revisione delle modalità di retribuzione allineerebbe la struttura della giustizia tributaria agli *standard* della magistratura civile, penale, amministrativa e contabile e, più in generale, agli *standard* europei ed internazionali.

Nel dettaglio, sarebbe auspicabile prevedere un compenso fisso annuo, ripartito in quote mensili, ed uno variabile, proporzionato in funzione del valore delle controversie, della composizione monocratica o collegiale dell'organo giudicante, del numero delle liti decise.



## Loconte & Partners

Inoltre, dovrebbe essere riconosciuto ai giudici tributari anche un compenso per la trattazione delle istanze cautelari, attualmente prive di ogni retribuzione economica, neppure simbolico. Tale circostanza offre con chiarezza la misura del problema se si pensa che nel sistema giudiziario tributario circa il 56% dei ricorsi instaurati in primo grado presentano un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato.

In un'ottica prospettica, dunque, sarebbe auspicabile che l'assetto della giustizia tributaria andasse nella direzione di una magistratura togata, altamente specializzata, terza e indipendente dai condizionamenti del MEF. A corollario di tale obiettivo dovrebbe realizzarsi una significativa riduzione delle controversie tributarie, da conseguirsi anche attraverso il potenziamento degli istituti deflattivi del contenzioso, ed un conseguente restringimento numerico della categoria dei giudici tributari, sui quali potrebbero così concentrarsi gli investimenti formativi volti alla specializzazione ed all'aggiornamento nonché quelli finalizzati a garantire un più adeguato trattamento economico dell'organo giudicante.

Con osservanza.

Prof. Avv. Stefano Loconte

