

Dott.Massimo Scuffi

Presidente della Commissione tributaria regionale del Veneto

Dir. Osservatorio internazionale dogane ed accise(OIDA)

massimo.scuffi@gmail.com

Senato della Repubblica

Commissioni 2a (Giustizia) e 6a (Finanze e tesoro)

Audizione 5 aprile 2022 in sede di discussione dei disegni di legge congiunti nn. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 sulla riforma della giustizia tributaria

MODERNIZZAZIONE ED EFFICIENTAMENTO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

I disegni di legge in esame sono rivolti non solo a realizzare una riforma radicale dell'ordinamento tributario (che trova attualmente fonte nel Dlgs 545/92)ma interessano -almeno alcuni di essi- la stessa disciplina del processo regolato dal Dlgs 546/92.

Trattero' solo alcuni punti toccati dai testi legislativi.

IL NUOVO GIUDICE TRIBUTARIO : RECLUTAMENTO E FORMAZIONE

Mi pare -innanzitutto -che tutti i progetti abbiano accantonato il "mantenimento conservativo" dell'attuale magistratura onoraria *part time*, in favore di un intervento strutturale incentrato sul modello di un

giudice professionale *full time* con esclusivita' di funzioni assunto per pubblico concorso come prescritto dall'art.97 della Costituzione .

Opzione questa sicuramente preferibile perche' l'affidabilita' di una giurisdizione transita dalla professionalita' di chi e' chiamato a giudicare e dunque dalla sua specializzazione tecnico /scientifica che e' connotato strettamente legato al modello del giusto processo .

Un giudice preparato ed aggiornato contribuisce infatti alla certezza del diritto e garantisce l'applicazione della legge in maniera chiara e coerente.

La "esclusivita'" della funzione contribuisce poi a consolidare la preparazione del giudice ,essendo difficile coniugare un esercizio *part time* con la competenza necessaria per affrontare -con risposte certe e coerenti -le problematiche variegate e complesse del delicato settore fiscale che richiedono -per la difficulta' delle dispute -tempi ed approfondimenti che mal si conciliano con l'esercizio congiunto di altre professioni o di gravosi compiti in altri settori giurisdizionali.

Se il giudice non e' in grado di dedicare in via continuativa gli sforzi allo svolgimento della propria funzione non potra' mai acquisire una conoscenza esaustiva della materia trattata specie se caratterizzata da estrema varieta' e mutevolezza come quella tributaria .

La specializzazione del giudice andra' naturalmente alimentata con sistemi adeguati di formazione dispensati non solo in una fase iniziale (come titolo preparatorio di reclutamento o di avvio iniziale)ma nel corso di tutta la vita professionale attraverso la previsione di un obbligo di formazione continua .

In questo senso va vista con favore la creazione di una "Scuola superiore di formazione della magistratura tributaria (SSFMT)" quale struttura didattica -scientifica permanente con autonomia organizzativa,funzionale e gestionale .

Va ancora segnalato che la professionalita' e specializzazione del magistrato dovra' trovar supporto - non solo nella concentrazione delle funzioni giudiziarie e nella continuita' della formazione - ma anche

nell'aggiornamento tecnologico posto che la giustizia tributaria si svolge ormai in buona parte *on line* e dunque coerentemente tra le materie di esame dei futuri concorsi e' stata inserita anche "l'informatica giuridica con particolare riferimento all'organizzazione del ptt."

Il giudice moderno deve essere non solo preparato sul piano scientifico ma anche perfettamente aduso alle tecnologie digitali che concorrono all'efficienza e velocizzazione della giustizia.

LA DISCIPLINA TRANSITORIA :IL SUBENTRO

Il vero problema da risolvere -comunque- non e' la creazione di un nuovo modello di giudice di carriera (che comunque portera' ad un impegno finanziario notevole stante la necessaria equiparazione del trattamento retributivo e previdenziale a quello delle altre magistrature)ma la sorte dei giudici di varia estrazione professionale che tuttora operano *part time* nelle Commissioni tributarie .

Le soluzioni prospettate nei progetti di legge sono variegate .

Suggerirei solo di non disperdere le professionalita' acquisite mantenendo provvisoriamente in ruolo nelle qualifiche rivestite i giudici gia' in servizio che non intendano optare per la esclusivita' delle funzioni (sottoponendoli in questo caso ad un "concorso riservato" solo per titoli ove abbiano il possesso dei requisiti di legge) con subentro per scorrimento dei giudici vincitori di concorso nei posti via via lasciati scoperti dai primi (per dimissioni,pensionamento,decadenza etc.)al fine di colmare con cadenza annuale le vacanze di organico.

Penso che all'inizio si assistera' alla coesistenza delle due figure di giudici che dovranno sempre peraltro giudicare in composizione collegiale (appello)salva la istituzione di un giudice monocratico (in I° grado) per le liti di minor valore(in ispecie quelle dove non e' prescritta l'assistenza tecnica)e le controversie di facile predeterminazione seriale(catastali e giudizi di ottemperanza)

LA GIURISDIZIONE DI LEGITTIMITA' : L'ISTITUZIONE EX LEGE

Una giurisdizione unitaria presuppone che l'organismo di vertice non sia "generalizzato" ma -a modello del *Bundesfinanzhof* tedesco – tratti solo la materia fiscale come autonomo organo di raccordo finale istituito *ex lege* con propria dotazione di organico , sezioni tematiche interne , camere congiunte per garantire l'unita' e la coerenza degli indirizzi giurisprudenziali risolvendo i contrasti insorti tra le sezioni e le questioni di massima importanza .

Naturalmente nell'attuale momento storico -stante l'enorme arretrato da smaltire- si dovra' contestualmente provvedere ad un rafforzamento dell'organico esistente (magari con applicazione "straordinaria" di giudici delle Commissioni tributarie regionali opportunamente selezionati per titoli) e/o alla eventuale introduzione di efficaci "strumenti deflattivi" quali meccanismi di estinzione dei processi pendenti da un certo numero di anni ove manchi una istanza di trattazione ovvero forme di definizione agevolata delle liti entro un predeterminato ammontare (e con restituzione del versato per renderle piu' appetibili).

Per evitare -infine- l'aggravarsi delle sopravvenienze -potrebbero essere introdotti "filtri di accesso" piu' incisivi sulla falsariga del *leave* anglosassone (*permission of appeal*)o della *zalassung* tedesca ,cioe' l'autorizzazione preventiva a ricorrere in Cassazione in presenza del c.d "interesse cassazionale" rilasciata o negata dal giudice *a quo* e revisionabile dal giudice *ad quem*.

Quanto meno -per contribuire allo sfoltimento delle liti partendo dal merito-si potrebbe cominciare ad estendere al rito tributario l'art.348 bis cpc che consente al giudice di appello di dichiarare in prima battuta l'inammissibilita' dell'impugnazione quando non abbia ragionevole probabilita' di accoglimento.

LA MEDIAZIONE:LA FORMA DELEGATA

Non sembra al momento opportuno intervenire sul collaudato meccanismo della mediazione-reclamo (art.17 bis Dlgs 546/92)che- ancorche' gestito dall'Amministrazione finanziaria(e dunque della stessa parte titolare della pretesa fiscale)ha dato buoni risultati nella prevenzione delle liti.

Andrebbe piuttosto potenziato l'istituto nella forma "delegata" con creazione di un "centro di mediazione"quale organo collegiale non giurisdizionale(costituito da un giudice tributario cessato dal servizio in funzione di Presidente ,da un incaricato dell'Agenzia fiscale ,da un avvocato tributarista o dottore commercialista) affidatario delle composizione della controversia fiscale quando il giudice suggerisca alle parti di farvi ricorso ravvisando motivi di transigibilita' (art.5 Dlgs 28/2010)

Sarebbe utile ,in ogni caso,estendere la proposta conciliativa del giudice ex art.185 bis cpc anche al giudizio di cassazione.

IL PROCESSO : LA PROVA TESTIMONIALE E LE PRODUZIONI DOCUMENTALI

Sul piano processuale ,il Dlg 546/92 non abbisogna di radicali interventi rappresentando un impianto compiuto modellato sul codice di procedura civile che -dopo gli interventi operati dalla delega fiscale(2014) per consolidare la c.d *parita' delle armi*- non sembra richieda particolari adeguamenti salvo i seguenti correttivi.

A) Divieto di prova testimoniale(art.7 dlgs 546/92).

Il divieto di prova testimoniale andrebbe abolito e la prova orale sempre consentita (sia pure sotto il controllo di ammissibilita' e rilevanza da parte del giudice) per parificare il ruolo del processo tributario alle altre giurisdizioni e non pregiudicare il diritto di difesa ogni qualvolta sia impossibile od estremamente oneroso allegare la prova documentale .

I mezzi di prova orale sono ammessi a pieno titolo nel processo amministrativo che ha gli stessi connotati “cartolari” del giudizio tributario e l’apertura alla prova testimoniale (utilizzando se del caso i mezzi della “testimonianza in forma scritta” regolata dell’art.257 bis cpc) garantirebbe il rispetto del principio di effettività e pienezza della tutela giurisdizionale.

Va rammentato che la Corte Europea diritti dell’uomo (caso *Jussila-73053/06*), trattando della celebrazione di un’udienza orale all’interno del processo tributario finlandese (ispirato a spiccata cartolarità come quello italiano) al fine di esperire la prova testimoniale con audizione dei funzionari dell’Amministrazione finanziaria che avevano operato l’accertamento fiscale irrogando le relative sanzioni, evidenziava che l’assenza di pubblica udienza o il divieto di prova testimoniale erano sì compatibili con il principio del giusto processo ma a condizione che da siffatti divieti non ne derivasse un grave pregiudizio alla posizione processuale dell’interessato sul piano probatorio ponendosi, altrimenti, in contrasto con i principi del Trattato di Nizza che ostano a meccanismi che rendano impossibile o eccessivamente gravoso l’esercizio del diritto di difesa.

La Suprema Corte (*Cass.5182/2011*)ha inoltre richiamato il principio per cui, laddove il contribuente dimostri l’incolpevole impossibilità di produrre un documento rilevante ai fini del processo (come in caso di furto/smarrimento), può sempre trovare applicazione la regola generale dell’art. 2724, n. 3 c.c. (che autorizza il ricorso alla prova testimoniale) .

Ma quel che piu’ conta, eliminando tale preclusione istruttoria , verrebbe finalmente assegnata piena “autorità” alle decisioni irrevocabili penali che oggi sono lasciate alla libera valutazione del giudice stante le limitazioni probatorie che contrassegnano il rito tributario (art. 654 c.p.p.), essendo noto che il “giudicato” penale non è vincolante nel processo tributario (pur costituendo un indubbio elemento probatorio di fonte privilegiata)

Anche questo intervento servirebbe -dunque-a fornire “pari dignità” al processo tributario rispetto alle altre giurisdizioni .

B) Libera produzione di documenti nuovi in appello (art. 58.2 Dlgs 546/92)

Dovrebbe essere abolita la regola che consente alle parti di produrre liberamente nuovi documenti in appello diversamente da quanto avviene nel procedimento impugnatorio civile dove vige il divieto di nuove produzioni (art. 345.2 cpc).

Questa regola permissiva senza giustificazioni mal si concilia con il principio dispositivo e di ragionevole durata del processo, per cui la produzione documentale in 2° grado dovrebbe sottostare alle limitazioni proprie di ogni altro mezzo di prova e dunque venir ammessa solo ove la produzione del nuovo documento si sia rivelata "impossibile" nel 1° grado o quanto meno "indispensabile".

In definitiva, in entrambi i casi citati, basterebbe espungere dal futuro testo legislativo ogni riferimento ai principi espressi nell'art. 7 e nell'art. 58 Dlgs 546/2 nelle parti di pertinenza, così da consentire l'automatica applicazione della disciplina processuale civilistica (che è poi la disciplina di riferimento generale del processo tributario)

