

LE PRINCIPALI CRITICITÀ DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEL PRINCIPIO DEL GIUSTO PROCESSO

di *Fabrizio Amatucci*

1. I principali e più recenti interventi normativi e giurisprudenziali in materia processuale tributaria derivano da una richiesta generalizzata di adeguamento della disciplina giuridica vigente ai principi del giusto processo¹ e dalla necessità di una maggiore chiarezza ed uniformità interpretativa.

Tra le attività che hanno maggiormente contribuito al rafforzamento delle garanzie processuali tributarie, un ruolo preponderante e centrale è svolto infatti dalla giurisprudenza europea (Corte giust. UE e Corte EDU) e da quella della Corte di Cassazione. La corretta interpretazione delle disposizioni che regolano il contenzioso tributario, si fonda su principi fondamentali sanciti a livello costituzionale dagli artt. 24 e 111 Cost., ma anche in ambito sovranazionale europeo, dall'art. 47 della Carta Europea dei diritti fondamentali dell'UE e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, che garantiscono l'effettività del diritto di difesa ed il giusto processo, anche attraverso il potere di disapplicazione da parte del giudice. Tali ultimi principi originariamente non erano applicabili in materia fiscale².

¹F. GALLO, *Verso un «giusto processo» tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, 11-41; E. LA SCALA, *Principi del giusto processo tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 34; A. Poddighe, *Giusto Processo e processo tributario*, Padova, 2010; A. Marcheselli, *Giusto processo e oralità del diritto di difesa nel contenzioso tributario: note a margine di una recente pronuncia della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2007, 333.

²Dopo una prima fase in cui tra le garanzie CEDU non venivano considerate a livello europeo le tutele del cittadino contribuente (caso *Ferrazini* della Corte Europea dei diritti umani del 12 luglio 2001), i principi europei sono stati ritenuti operanti, in ambito tributario senza considerare le distinzioni tra singole giurisdizioni e dunque ne consegue che la loro applicazione prescinde dalla specialità e la specificità del diritto tributario (in ogni caso riconosciuta dalla Corte EDU per la particolarità della materia e conforme ai principi europei) e non è circoscritta alla sola fase processuale, ma comprende anche quella procedimentale in una visione unitaria. L'attività interpretativa giudiziaria di norme e fonti primarie e secondarie operanti in materia tributaria a livello UE, in una prima fase volta essenzialmente all'eliminazione di ogni forma di distorsione alla concorrenza e di ostacoli al funzionamento del mercato interno, ha subito lentamente il condiziona-

L'europeizzazione del diritto ha, progressivamente, investito anche norme non processual-tributarie che inevitabilmente influiscono sul contenzioso tributario³. Principi generali, come quello del contraddittorio endo-procedimentale o del diritto ad essere ascoltati preventivamente e del *ne bis in idem* di origine europea, (art. 41 e 50 Carta dei diritti fondamentali dell'UE), sono stati recepiti dalla nostra giurisprudenza⁴ in quanto riconducibili ai principi costituzionali (artt. 24, 97 e 117) e vengono applicati, anche se con alcune limitazioni, in materia tributaria, pur non essendo state modificate, se non parzialmente, le singole normative nazionali di riferimento. Tali principi condizionano non poco l'attività difensiva e tutti gli strumenti di tutela del contribuente. In altri casi, alcune garanzie fondamentali sancite a livello europeo dalla Carta Europea dei Diritti Fondamentali dell'UE (in particolare dall'art. 47 della Carta Europea dei diritti fondamentali), hanno determinato viceversa, importanti interventi modificativi legislativi processuali, come quelli operanti attraverso la riformulazione degli artt. 52, 62-bis e 69 del d.lgs. n. 546/1992 ad opera del d.lgs. n. 156/2015 in materia di sospensione, da parte del giudice di merito, delle sentenze impugnate e di esecutività di quelle favorevoli al contribuente⁵ che, pur risultando non sufficienti a garantire la piena conformità al principio del giusto processo, previsto contestualmente dal nostro art. 111 Cost., hanno reso tali norme maggiormente compatibili con la parità delle parti. Il recepimento da parte dei Paesi membri UE dei principi della giurisprudenza della Corte di Giustizia che condizionano l'attività delle Commissioni tributarie, come quello della disapplicazione da par-

mento crescente dei principi elaborati dalla Corte EDU (caso *Ravon* n. 18497/03 del 10 giugno 2003 e *Nykanen Finlandia* n. 11828/11 del 20 maggio 2014) in materia di diritti fondamentali come il giusto processo, la parità delle parti ed il diritto ad un ricorso effettivo che permettono di far valere e rendere efficaci i diritti e le libertà CEDU nei Paesi membri. Tali principi hanno assunto un ruolo centrale ai fini della limitazione significativa di sovranità fiscale giurisdizionale nazionale, attraverso la loro efficacia immediata e la diversa metodologia applicativa (o disapplicativa) ispirata all'effettività del diritto di difesa ed alla proporzionalità.

³ È stato ritenuto dalla Corte costituzionale nella sent. n. 102/2016, anche se con riguardo alla materia di reati finanziari, nel dichiarare l'inammissibilità della questione di costituzionalità sollevata che, in base alla consolidata giurisprudenza europea, il divieto di *bis in idem* ha carattere processuale, e non sostanziale e che non può negarsi che un siffatto divieto possa *di fatto risolversi in una frustrazione del sistema del doppio binario*. BORIA in *La tutela giurisdizionale dei diritti di matrice fiscale*, in questo volume, riconosce che la tutela dei diritti nel sistema giurisdizionale, costituisce un elemento qualificante anche per la materia fiscale indipendentemente dalla rilevanza diretta delle norme comunitarie sulle posizioni giuridiche dei contribuenti. Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia espandono i propri effetti anche oltre il giudizio cui si riferiscono ed assumono carattere impegnativo rispetto alle giurisdizioni nazionali. Cfr. anche BISOGNO, *Interpretazione e applicazione del diritto europeo da parte del giudice tributario*, in questo volume.

⁴ Con sentenze Cass. nn. 8481/2010 e 8817/2012 è stato riconosciuto che i principi europei ed in particolare quelli posti a tutela dei diritti fondamentali, sono da considerare parte integrante dei principi dell'ordinamento nazionale.

⁵ Su tale tema vedi i contributi di E. SEPE, *La sentenza delle CT* e N. PENNELLA, *L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie* nel presente volume.

te del giudice nazionale di norme incompatibili con il diritto sovranazionale e dell'effettività degli obblighi e divieti previsti dal Trattato UE⁶, hanno determinato, tuttavia, in alcuni casi il superamento dei limiti del giudicato e della definitività degli atti (sentenze *Lucchini* del 18 luglio 2007, causa C-119/05; *Kempter* del 12 febbraio 2008, causa C-2/06 e *Fallimento Olimpiclub* del 3 settembre 2009, causa C-02/08, *Taricco I* dell'8 settembre 2015, causa C-105/14⁷) in presenza di prevalenti interessi sovranazionali ed al fine di garantire il recupero di risorse proprie e la libera concorrenza tra le imprese⁸. La giurisprudenza ha talvolta individuato dei contro limiti sovranazionali per controbilanciare la forza espansiva degli stessi principi di diritto dell'UE, rendendoli conformi ai nostri principi Cost. ed a quelli CEDU, come la proporzionalità ed effettività del contraddittorio (nella sent. *Kamino* del 3 luglio 2014, causa C-129/13) o ai fini del riconoscimento dell'effettività del diritto al rimborso di tributi indebitamente versati (nella sent. *Banca Antoniana* del 15 dicembre 2011, causa C-427/10). In altri casi, sono stati valorizzati quei diritti fondamentali europei che riconoscono e recepiscono i nostri principi costituzionali di legalità, prevedibilità, determinatezza ed irretroattività della legge penale tributaria (come nel caso *MAS MAB* (*Taricco II*), causa C-42/17, del 2017)⁹. Tra i contro limiti fondamentali di origi-

⁶ Cfr. sent. Corte cost. n. 269/2017 e ord. n. 2/2017 che prevedono una limitazione del potere di disapplicazione ai soli atti dotati di efficacia diretta. Deve ritenersi che il potere di disapplicazione da parte del giudice tributario che rileva d'ufficio la questione di incompatibilità, considerata la recente tendenza ormai consolidata degli ordinamenti tributari ad uniformarsi a disposizioni di *soft law* e agli orientamenti giurisprudenziali, andrebbe esercitato a prescindere dall'efficacia diretta delle norme UE, al pari di un provvedimento cautelare nel rispetto dei principi costituzionali ed in relazione al singolo caso e limitatamente a situazioni particolari di violazioni dei principi di proporzionalità e dell'effettività del diritto di difesa del contribuente che dovranno essere di volta in volta verificate e che trovano già un riconoscimento a livello europeo qualora ad es. è arrecato un danno a quest'ultimo. Del tutto eccezionale ed oggetto di attenta ponderazione, dovrebbe risultare il ricorso alla disapplicazione di norme interne qualora esse impediscono il perseguimento di un interesse finanziario sovranazionale. Sul potere di disapplicazione da parte del giudice in materia sanzionatoria cfr. R. ALFANO, *L'art. 8 del dec. lgs. n. 546/1992. La disapplicazione delle sanzioni amministrative*, in questo volume.

⁷ La Corte di Giustizia UE in tale caso si è pronunciata sulla possibilità del giudice nazionale di disapplicare con effetto retroattivo in base all'art. 325 TFUE par. 1 e 2 che garantisce gli interessi finanziari, la normativa sui termini più brevi di prescrizione dei reati in materia di gravi frodi IVA (c.d. carosello) prevista dal combinato disposto dell'art. 160, ultimo comma, c.p., come modificato dalla legge 5 dicembre 2005, n. 251, e dell'art. 161.

⁸ Ciò è avvenuto in modo particolare in presenza di norme interne agevolative in contrasto con il divieto di aiuti di Stato. Va precisato che, le sentenze Cass., Sez. Un., nn. 1440/2016 e 13676/2014 in taluni casi come quello dell'*overruling* interpretativo, pur condividendo l'effettività del diritto al rimborso, hanno tuttavia successivamente riconosciuto il limite della decadenza in casi di rapporti esauriti in grado di determinare una tutela UE recessiva rispetto alla certezza del diritto.

⁹ Il caso riguardava la disapplicazione delle nostre disposizioni interne (artt. 160 e 161 c.p.) sulla prescrizione dei reati tributari (le frodi carosello IVA) sancita dalla precedente sentenza Ta-

ne europea, quello di proporzionalità è stato condiviso direttamente dalla nostra giurisprudenza¹⁰.

Contemporaneamente, la Corte Suprema di Cassazione, svolge sempre più spesso un'attività integrativa (e non meramente nomofilattica) delle disposizioni fiscali e delle regole processuali tributarie in vigore, che talvolta, risulta particolarmente estensiva, creando non poca incertezza. Si pensi alle presunzioni di origine giurisprudenziale come quelle fondate sulla contabilità parallela, sulla distribuzione di utili per le società a ristretta base azionaria¹¹ o sui requisiti per la sanzionabilità dell'amministratore di fatto, che non trovano precisi riferimenti normativi¹² ed ai casi del riconoscimento della diversa efficacia probatoria che assumono in sede processuale tributaria, le prove acquisite e provenienti da altre giurisdizioni come quella penale in presenza del doppio binario¹³ o ancora,

ricco I del 2015 ed il riconoscimento dell'obbligo di verifica imposto dall'art. 325 TFUE sulla portata effettiva e dissuasiva di tale normativa. È stato chiarito in proposito che il ruolo del giudice nazionale volto anche a garantire un interesse fondamentale come quello finanziario dell'Unione europea, non determina l'obbligo in sede giurisdizionale di disapplicazione di norme interne del codice penale se esse contrastino con il principio di legalità e ciò neanche qualora il rispetto del medesimo servisse a rimediare una situazione di incompatibilità con il diritto dell'Unione. Spetta, infatti, in tali casi al legislatore nazionale adottare le misure necessarie. Tale intervento della Corte di Giustizia ha fortemente ridimensionato il ruolo precedentemente riconosciuto nella sentenza Taricco I, al giudice nazionale ai fini della disapplicazione di norme penali tributarie incompatibili con il diritto UE, nel rispetto del principio della separazione dei poteri, evitando contrasti e sovrapposizioni di competenze e salvaguardando i contro-limiti interni e la sovranità giurisdizionale dei Paesi membri. Cfr. F. AMATUCCI, *I principi riconosciuti dalla sentenza Taricco II e l'effettività del sistema sanzionatorio tributario complessivo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2019, I, p. 39.

¹⁰ Si pensi alla sent. Corte cost., sent. *Robin Hood Tax* n. 10/2015 (in relazione agli effetti temporali della sentenza di illegittimità costituzionale di una norma impositiva che devono essere vagliati alla luce del principio di stretta proporzionalità).

¹¹ Cass. nn. 18640/2008, 17359/2009, 5607/2011, 10793/2016. La Cassazione (nelle sent. nn. 9519/2009, 5581/2015 e 25683/2016, 15824/2016 e 7592/2017) ha ritenuto più volte che, *pur in assenza di previsione di legge, l'imposizione sugli utili che sarebbero percepiti dai soci fondata sulla ristretta compagine societaria, non violi tale divieto, perché nel caso in esame, essa non si fonda sui maggiori redditi societari induttivamente accertati, ma sulla ristrettezza base sociale e familiare*. Cfr. F. AMATUCCI, *Diritto di difesa e presunzioni di distribuzione di utili nelle società di capitali a ristretta base azionaria*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 522, STEVANATO, *La presunzione di distribuzione ai soci del maggior reddito societario*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 1011. MARCHESELLI, *Spetta al contribuente provare la presunzione di distribuzione degli utili di società a ristretta*, in *Giust. trib.*, 2016, p. 33.

¹² Cass. nn. 28331/2018; Sez. V, n. 5924/2017; Sez. V, nn. 19716/2013, 123334/2019.

¹³ Cfr. Cass. 28 ottobre 2015, n. 21966 ove è stata riconosciuta, nonostante l'inoperatività dell'efficacia vincolante del giudicato penale da parte del giudice tributario, che esso può essere considerato quell'elemento probante avente valore di prova critica. Con successiva sent. n. 48585/2016 si afferma che l'assoluzione dell'imputato per il reato di cui all'art. 10-bis del d.lgs. n. 74/2000 con la formula "perché il fatto non sussiste", in ragione del mancato raggiungimento della soglia di punibilità elevata a seguito del d.lgs. n. 158/2015, significa che è stata accertata l'insussistenza del fatto e che sia stata raggiunta una soglia pari o superiore a quella prevista per la realizzazione del reato; ne consegue che solo rispetto a tale fatto, ai sensi dell'art. 652 c.p.c., la sentenza penale irre-

all'individuazione degli atti impugnabili, ai casi di litisconsorzio ed al riconoscimento dei limiti esterni della giurisdizione tributaria. Tali orientamenti giurisprudenziali, rendono spesso complessa ed incerta l'attività difensiva processuale che non trova più riscontro in specifici riferimenti legislativi.

2. Tra le maggiori criticità che caratterizzano il sistema processuale tributario e che hanno impegnato dottrina e giurisprudenza, vi è di certo la difficile individuazione di una chiara linea di demarcazione in grado di contraddistinguere tale giurisdizione speciale. Frequenti sono gli interventi normativi volti a contenere la tendenza ad un notevole ampliamento delle controversie oggetto di esame da parte del giudice tributario ed a favorire allo stesso tempo, una maggiore certezza ed omogeneità della giurisdizione tributaria, evitando rischi di snaturamento della stessa¹⁴. Un importante tentativo di definizione si è verificato, dapprima ad opera dell'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, che ha modificato la prima parte dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, includendo i tributi di ogni genere e specie compreso quelli locali e, in un secondo momento, con legge n. 248/2005 attraverso l'estensione della nozione di tributi di ogni genere e specie, aggiungendo l'inciso "comunque denominati" ove è stata prevista, contestualmente, una elencazione casistica per tipologia di alcuni canoni e tariffe. È stata inoltre successivamente attribuita alla giurisdizione tributaria, la materia catastale considerata sino ad allora avente solo indirettamente valenza tributaria. Con il d.l. n. 156/2015, si è provveduto poi ad includere tra le controversie da devolvere alle Commissioni Tributarie, quelle aventi ad oggetto *il Contributo per il servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, (non più irrogate da uffici finanziari), gli interessi ed ogni altro accessorio (art. 2, c. 1 d.lgs. 546/92)* precedentemente escluse, avendo valenza solo indirettamente tributaria. Anche l'estensione alla complessa materia doganale, ha contraddistinto la fase di ampliamento e di definizione delle competenze del giudice tributario¹⁵. La stessa giurisprudenza e parte della

vocabile di assoluzione, pronunciata in sede dibattimentale, ha efficacia di giudicato nel procedimento tributario.

¹⁴ In considerazione dell'assetto pluralistico del potere giudiziario attualmente positivizzato e senza dimenticare che alle Commissioni tributarie è costituzionalmente assicurato il "diritto di esistere", il riconoscimento costituzionale della giurisdizione speciale e le sue ragioni sono rinvenibili nella sent. 23 aprile 1998, n. 144 della Corte Costituzionale che ha individuato un limite alla giurisdizione speciale, purché non si snaturino le materie attribuite al giudice speciale. Il tema è approfondito da DE VITA, *Il rilievo delle questioni di giurisdizione e competenza e la loro decisione*, in questo volume.

¹⁵ La materia doganale è entrata nella giurisdizione tributaria grazie alla natura tributaria di dazi e accise, ma più chiaramente a seguito della modifica dell'art. 10 del d.lgs. n. 546/1992 che è avvenuta con d.lgs. n. 156/2015 e che prevede che sono parti del processo tributario le agenzie delle dogane e dei monopoli. Non va dimenticato che la materia doganale è regolamentata interamente dalla normativa UE (complessa e diversa proceduralmente da quella tributaria), creando problemi di coordinamento (ad es. in materia di riscossione frazionata ex art 68, d.lgs. n.

dottrina hanno iniziato, a seguito di tali ultimi interventi, a considerare, nell'individuazione di una più chiara linea di demarcazione della giurisdizione tributaria, la natura del rapporto, delle situazioni giuridiche e gli interessi garantiti oggetto del giudizio tributario¹⁶, più che la natura delle singole prestazioni patrimoniali oggetto delle controversie.

Le maggiori difficoltà nell'attività di identificazione di criteri di delimitazione della giurisdizione tributaria (o limiti esterni) nel rispetto dell'unitarietà e razionalizzazione delle controversie attribuite ai giudici tributari, derivano indubbiamente dal collegamento, sempre più frequente, di queste ultime con analoghe vicende che sono oggetto di esame da parte di altre giurisdizioni come quella penale, civile, (in particolare del giudice dell'esecuzione e fallimentare)¹⁷ ed europea. Tuttavia, la fissazione di più precisi limiti esterni della giurisdizione tributaria, è stata oggetto di accesi dibattiti e contrasti a livello giurisprudenziale e dottrinale. In particolare ciò è accaduto con riguardo agli atti dell'esecuzione forzata successivi alla riscossione coattiva in presenza di fatti estintivi del credito tributario ed a quelli di pignoramento non preceduti da atti prodromici (cartella esattoriale o intimazione di pagamento), nonostante quanto stabilito dall'art. 2, d.lgs. n. 546/1992 seconda parte, a seguito di alcuni orientamenti (Cass., Sez. Un., n. 13913/2017¹⁸ ribaditi nelle sent. Cass. n. 12608/2018 e Sez. Un., n. 16334/2019 n. 30765/2018) e della recente declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 57, d.p.r. n. 602/1973¹⁹ avvenuta con sent. Corte cost. n. 114/2018.

546/1992). Cfr. in proposito il contributo di SCUFFI, *Diritto doganale dell'UE profili procedurali*, in questo volume.

¹⁶ Cfr. ordinanze Corte cost n. 395/2007, nn. 427, 94, 35 e 34/2006, Cass. n. 9246/2015. Cfr. GLENDI, *Impugnabile davanti al giudice tributario l'atto di pignoramento*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2017, p. 762.

¹⁷ Cfr. DI NOSSE, *Rapporti tra processo tributario e procedure concorsuali*, in questo volume, ove viene esaminata la più recente evoluzione giurisprudenziale anche in materia di giurisdizione in casi di atti dell'esecuzione forzata derivanti da riscossione e le vicende estintive di crediti tributari.

¹⁸ Il d.lgs. n. 546/1992, art. 2, comma 1, secondo periodo, individua il discrimine tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria nella "notificazione della cartella di pagamento" (ovvero, a seconda dei casi, dell'avviso di cui al d.p.r. n. 602/1973, art. 50, dell'avviso cosiddetto "impoesattivo" o dell'intimazione di pagamento): prima di tale notifica, la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al giudice ordinario. *La disposizione richiede dunque, per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria)*. Ne deriva secondo il più recente orientamento delle Sez. Un. Cass., che l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto da notificazione e dunque per nullità "derivata" dell'atto espropriativo (sulla riconducibilità di siffatta impugnazione all'opposizione di cui all'art. 617 c.p.c., *ex plurimis*, Cass. n. 252/2008), è devoluta ai sensi dell'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546/1992, alla cognizione del giudice tributario, proprio perché si situa (beninteso, secondo la deduzione difensiva del contribuente) prima della notificazione in discorso.

¹⁹ Tale norma, impedendo l'opposizione agli atti esecutivi ed all'esecuzione, creava infatti un vuoto di tutela in casi di mancata notifica della cartella (pignoramento c.d. a sorpresa) che aveva portato a considerare in tali casi, giustificata la giurisdizione tributaria.

In tali ultimi casi è stata riconosciuta la giurisdizione del giudice tributario in luogo di quella del giudice dell'esecuzione. L'incertezza derivante da tali contrasti, può generare rischi di inammissibilità dei ricorsi²⁰ per difetto di giurisdizione superabili solo attraverso la *translatio iudicii* la cui applicazione risulta tuttavia spesso limitata.

L'ampliamento della giurisdizione tributaria ha determinato l'esigenza di una revisione anche dei limiti interni (atti e parti processuali). La nascita di Agenzia Entrate Riscossione quale nuovo soggetto e nuova parte processuale in luogo di Equitalia dal 1° luglio 2017 e di ulteriori nuove parti processuali (come l'Ag. delle Dogane e l'Ag. del territorio), ha generato l'estensione progressiva degli atti impugnabili, includendo tra questi gli estratti ruolo, dinieghi autotutela, i fermi amministrativi e le intimazioni di pagamento. Risulterebbe necessario un intervento normativo di razionalizzazione e l'elaborazione di criteri guida più precisi per il superamento della tassatività dell'elenco previsto dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, e per chiarire meglio la portata della lett. i) e del comma 3 che riconoscono un'ampia sfera residuale che può portare il Giudice e le parti a travalicare anche i limiti esterni della giurisdizione tributaria.

3. La conformità del processo tributario al principio del giusto processo e in particolare all'effettività dei diritti ed alla parità delle parti, non può prescindere da una revisione del sistema probatorio tributario attualmente ancora limitato e circoscritto alle singole fasi (accertamento, riscossione contenzioso). Nonostante la frequente e costante attività interpretativa giurisprudenziale precedentemente esaminata ed in particolare quella svolta dalla Corte Giustizia e della Corte EDU in materia di riconoscimento ed attribuzione di efficacia probatoria alla documentazione extracontabile ed a quella proveniente da altre giurisdizioni come le testimonianze e le dichiarazioni di terzi in sede processuale, le principali norme di riferimento (artt. 7 del d.lgs. n. 546/1992 e 32, d.p.r. n. 600/1973), sono rimaste invariate e non sono state inserite tra quelle oggetto di modifica da nessuna delle attuali proposte di riforma del processo esistenti. L'utilizzabilità in sede processuale di nuovi e più adeguati elementi probatori, indiziari o presuntivi acquisiti in fase procedimentale, sia a favore della A.F., che del contribuente (prove te-

²⁰ Le regola generale, in presenza di fatti estintivi del credito tributario, a seguito della declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 57, cit., dovrebbe essere quella di distinguere ove possibile, se il termine del potere di agire in via esecutiva da parte dell' A.E – Riscossione sia spirato o meno prima o dopo la notificazione della cartella (come confermato dalla Cass., Sez. Un., n. 34447/2019) La *translatio iudicii* da parte del Giudice dell'esecuzione, che è il giudice naturale in presenza di pignoramenti o atti successivi alla cartella esattoriale, dovrebbe consentire il rispetto delle competenze e verificarsi ad es. in presenza di casi di valutazioni particolari di norme speciali tributarie come quelle riguardanti i vizi di notifica ex art. 60, d.p.r. n. 600/1973 (ispirata al 137 ss. c.p.c.). Cfr. CANTILLO, *La nuova remissione in termini nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2010, 9191. Sul tema dei vizi di inammissibilità in generale si rinvia a M. DEL BENE-TRAPANESE, *L'inammissibilità nel processo tributario*, in questo volume.

stimoniali e dichiarazioni di terzi, contabilità parallela e documentazione rilevante in sede penale), andrebbe riconsiderata dal legislatore alla luce della proporzionalità e nel rispetto dell'effettività del diritto di difesa e della parità tra le parti.

A tal proposito fondamentale potrebbe risultare la previsione di un giudice istruttore in grado di stabilire preventivamente l'opportunità di consentire un'attività integrativa probatoria nel limite dei fatti dedotti dalle parti e la definizione di un chiaro criterio di ripartizione dell'onere probatorio, soprattutto in presenza di accertamenti presuntivi, che si colleghi e coordini con quanto stabilito in fase procedimentale²¹. Le normative che prevedono preclusioni e restrizioni in materia probatoria procedimentale e processuale tributaria, dovrebbero essere riformulate, tenendo conto dell'esigenza di tutela anticipata, che si manifesta sempre più spesso attraverso l'introduzione di una serie di istituti c.d. deflattivi volti a ridurre i contenziosi innanzi alla Commissioni Tributarie²² ed ispirati ad un nuovo rapporto collaborativo preventivo, fondato sulla fiducia reciproca e sulla *tax compliance* secondo quanto previsto a livello internazionale²³. Risultano pertanto limitati e non in grado di assicurare una tutela effettiva, interventi privi di una visione unitaria volti ad eliminare restrizioni probatorie solo in fase processuale e non coordinati con quella procedimentale. L'attuazione dell'effettività e della proporzionalità che rappresentano corollari del Giusto processo tributario, richiede una individuazione precisa degli strumenti probatori, basata sulla gravità del pregiudizio delle restrizioni e delle preclusioni e fondata su di una maggiore interconnessione tra fase di difesa durante il contraddittorio con l'A.F. e quella probatoria processuale.

²¹ F.P. SCHIAVONE, *I poteri istruttori del giudice tributario*; A.R. CIARCIA, *Prove, indizi e presunzioni*, in questo volume.

²² C. FONTANA, *La deflazione del contenzioso*, F. RUSSO, *La natura delle conciliazione giudiziale*, in questo volume. In altri ordinamenti come quello spagnolo, esistono sistemi di filtro amministrativo come i procedimenti di revisione. Cfr. GUTIERREZ BENGOCHEA, *El procedimiento de revision en el derecho tributario*, in questo volume.

²³ La logica su cui si fonda la *cooperative compliance*, quale strumento innovativo per attuare le politiche fiscali antielusive e rivoluzionare i rapporti tra amministrazioni finanziari e imprese, senza incidere eccessivamente sulle libertà dei iniziativa economica delle imprese, è ravvisabile nella partecipazione collaborativa preventiva e volontaria da parte di alcuni soggetti o tipologie di contribuenti, anche se può determinare maggiori costi ed oneri amministrativi in quanto si basa su controlli interni aziendali che presuppongono propri schemi di gestione dei rischi fiscali. La procedura di adempimento collaborativo, dovrebbe inoltre essere concepita in modo da resistere ad eccezioni di incostituzionalità ai sensi dell'art. 23 e a quelle poste dall'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in quanto l'attività di cooperazione rafforzata in fase di contraddittorio, può determinare un superamento delle disposizioni normative (soprattutto procedimentali e sanzionatorie) e richiederebbe una serie di deroghe espresse o modifiche al sistema di preclusioni probatorie come quelle esistenti nel nostro ordinamento di tipo temporale in fase procedimentale con ripercussioni in fase processuale (ad es. art. 32, d.p.r. n. 600/1973 ove si prevedono termini di 15 o 30 gg. per le richieste preventive di dati e notizie ai fini dell'accertamento) e una rafforzamento della disciplina in generale che garantisca maggiormente le imprese, assicurando la certezza del diritto. Cfr. STRIANESE, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in questo volume.

Da ultimo, non poche problematiche di compatibilità con la ragionevole durata dal processo, con l'efficienza ed economicità della giustizia tributaria e con l'effettività dei diritti ed il diritto ad un equo processo, derivano dalla complessità del processo con pluralità di parti (art. 14 del d.lgs. n. 546/1992) e dalla mancata integrazione del contraddittorio²⁴. Il rischio che può derivare da un mancato coordinamento di identici autonomi contenziosi paralleli, consiste nell'allungamento eccessivo dei tempi del processo tributario, a causa di rinvii per integrazione del contraddittorio (artt. 59 e 63 del d.lgs. n. 546/1992) ai gradi di giudizio precedenti. Ciò è ancora più evidente in caso di impossibilità materiale del *simultaneus processus* nei giudizi riguardanti ad es. soci e società²⁵. Particolarmente necessaria risulterebbe la riforma della disciplina del litisconsorzio, insieme ad un coordinamento con le fattispecie diverse, talvolta alternative²⁶, di sospensione del giudizio collegato per pregiudizialità sancite dall'art. 39 del d.lgs. n. 546/1992 ampliato attraverso le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156/2015.

4. Alla luce di quanto esaminato, sembra evidente che il recepimento diretto ed indiretto dei più recenti orientamenti giurisprudenziali che oramai rappresentano sempre più dei parametri fondamentali in grado di definire ed ampliare il contenuto delle regole processuali tributarie, richiederebbe maggiore attenzione ed un'attività di coordinamento da parte del nostro legislatore, oltre ad un maggior rispetto della separazione dei poteri e delle funzioni legislativa, amministrativa e giurisdizionale. Ciò dovrebbe far riflettere sulle linee guida ispiratrici di una riforma generale tanto auspicata e più radicale del processo tributario, attualmente limitata ad aspetti organizzativi, se pur rilevanti come quelli della professionalizzazione dei giudici tributari e dell'accesso alla magistratura tributaria o della terzietà ed imparzialità del giudice. Certamente una riforma del processo tributario alla luce di principio del giusto processo, anche se deve tenere conto preliminarmente di una revisione del sistema di reclutamento e dell'autonomia del giudice tributario²⁷, non può trascurare alcuni aspetti meramente processua-

²⁴ Cfr. Cass., n. 3830/2010. Cfr. BELLÉ, *Il processo tributario con pluralità di parti*, Torino, 2002; BENINCASA, *Il litisconsorzio necessario nel processo tributario*, in questo volume.

²⁵ Ciò accade nel caso frequente in cui i vari giudizi vengono instaurati inizialmente tempi diversi, in quanto gli atti impugnati non sono notificati contestualmente e pendono in gradi di giudizio diversi.

²⁶ Si pensi al caso della presunzione di distribuzione di utili da parte di società a ristretta base azionaria.

²⁷ Gli attuali progetti di riforma del processo tributario sottoposti recentemente al Parlamento (2018-2019) (Vitali, Centemero e Martinciglio) sono rappresentati da disegni di legge e proposte di legge riguardanti principalmente modifiche delle norme attualmente in vigore in materia di ordinamento e organizzazione degli organi della giurisdizione tributaria (d.lgs. n. 545/1992). A ciò va aggiunta la delega al governo in materia di semplificazione e codificazione in materia di giustizia tributaria. Le proposte riguardano la ridenominazione delle Commissioni in Tribunali e Corti d'Appello Tributari, la istituzione del giudice monocratico per alcune materie e la riqualificazione

li (come quelli esaminati) spesso più rilevanti e problematici che, a causa di una insufficiente base normativa, provocano un susseguirsi di interventi giurisprudenziali talvolta non univoci tra loro.

Sembra in proposito unanimemente riconosciuta, la necessità che gli organi della giurisdizione tributaria siano Giudici professionali, a tempo pieno, reclutati secondo criteri che garantiscano la loro preparazione, imparzialità, correttezza ed indipendenza dal potere esecutivo, nel pieno rispetto delle norme costituzionali.

Le attuali Commissioni tributarie garantiscono parzialmente professionalità e competenze acquisite, più con l'esperienza, che attraverso adeguate modalità di selezione. Sarebbe certamente preferibile rendere più selettivo il reclutamento dei membri delle Commissioni tributarie ed assicurare la loro formazione permanente, rendendo obbligatorio il possesso di idonei titoli universitari e professionali. Assolutamente rilevante è infatti la garanzia della preparazione giuridica, ma ciò non deve escludere complessivamente quella interdisciplinarietà necessaria in materia tributaria. A livello europeo la Corte EDU, ritiene non incompatibile con la sussistenza di indipendenza e imparzialità la circostanza della assenza di preparazione di alcuni componenti dell'organo giudiziario (Corte EDU, 3 luglio 2012, *Ibrahim Gürkan v Turkey*, § 18). Tuttavia, proprio tale sentenza attribuisce rilevanza alla preparazione tecnica dell'organo giudiziario nel suo complesso. Le formazioni delle Commissioni Tributarie (miste) dovrebbero risultare in linea con tali indicazioni, assicurando una diversa, qualificata e variegata composizione.

La complessità di una revisione delle disposizioni sul processo tributario e non solo di quelle riguardanti gli organi ed il funzionamento della giustizia tributaria, deriva dal fatto che la riforma tanto auspicata, non deve condurre all'elaborazione di norme sempre più dettagliate, che potrebbe addirittura ostacolare il raggiungimento dell'obiettivo di garantire il giusto processo, creando inevitabilmente ulteriori e maggiori disparità di trattamento non giustificate. Allo stesso tempo, una riforma fondata sul recepimento integrale di principi giurisprudenziali e di principi generali (soprattutto se mutuati da altre materie o da altre giurisdizioni e dunque difficilmente adattabili a quella speciale tributaria), accentuerebbe il ruolo predominante svolto dalle Corti superiori e, soprattutto, da quelle sovranazionali, determinando in alcuni casi, una sottrazione eccessiva di sovranità giurisdizionale nazionale in alcuni settori come quello dei tributi armonizzati e degli aiuti di Stato²⁸.

dei componenti delle stesse, al fine di garantire la loro maggiore professionalizzazione e specializzazione. Cfr. i contributi su tema di M. BASILAVECCHIA, *Verso un giudice tributario essenziale efficiente ed equidistante*, e P. SELICATO, *L'attuazione dei principi di autonomia e imparzialità del giudice tributario*, ... in questo volume. La richiesta di cambiamento è basata soprattutto sulla esigenza di un'ancora più certa equidistanza tra le parti in causa, ma concorre con essa l'aspirazione ad una maggiore qualità delle decisioni e soprattutto a vedere impegnati i giudici a tempo pieno.

²⁸ F. AMATUCCI, *Cessione di sovranità fiscale nazionale e potere del giudice tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 2, p. 259.

È opportuna dunque un'attenta ponderazione ed un'attività di adattamento di quanto recepito in contesti e giurisdizioni diverse, che tenga conto di alcune fondamentali linee guida riconducibili ai principi del giusto processo, dell'effettività del diritto difesa e della specialità del giudice tributario. Pienamente condivisibile è in proposito il limite individuato da autorevole dottrina secondo la quale, la spiccata specialità e la specificità della giurisdizione tributaria, deve cessare di essere criterio giustificativo qualora la disciplina processuale, risulti incompatibile con il giusto processo e con l'art. 111 Cost.²⁹.

²⁹F. GALLO, Relazione tenuta al convegno nazionale UNCAT del 18 febbraio 2020 svoltosi a Napoli su *La giurisdizione tributaria dal titolo Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello del giusto processo* in corso di pubblicazione su *Riv. trim. dir. trib.*, 1/2020.