

COMMISSIONI RIUNITE FINANZE E GIUSTIZIA DEL SENATO DELLA
REPUBBLICA

Audizione dell'Unione Nazionale delle Camere Avvocati Tributaristi
Roma 22 Giugno 2022

GIUSTIZIA TRIBUTARIA
DISEGNO DI LEGGE N. 2636/2022

SEDE AMMINISTRATIVA: 00186 Roma Via Del Banco di Santo Spirito n. 42

Indirizzo Pec: uncat@pec.it

PRESIDENZA: Studio Legale Tributario Avv. Antonio Damascelli 70122 Bari Via Putignani n. 210

Tel. 080 5248385 Fax 080 5243068 E-Mail avv.antoniodamascelli@uncat.it

SEGRETERIA: Studio Legale Tributario Avv. Massimo Ferrante 73100 Lecce Via Fabio Filzi n. 22

Tel. 0832 242504 Fax 0832 253421 E. Mail avv.massimoferrante@uncat.it

1. Il disegno di legge n. 2636 taglia il traguardo al quale Uncat ha sempre guardato, nella prospettiva costituzionale del giusto processo ribadita nella relativa analisi tecnico-normativa: *“istituzione di una magistratura autonoma e specializzata che assicuri la terzietà e l’indipendenza mediante la professionalizzazione del magistrato tributario”*.

Uncat ritiene che questa esigenza di sistema, omologa alle altre giurisdizioni, debba prevalere su altre considerazioni e riserve provenienti da più parti, le quali impingono su questioni di merito non univocamente concludenti e, perciò, discutibili.

Vale a dire che, a fronte di conclamati indici di speditezza dell’attuale processo e della maturata esperienza dei componenti del collegio, indici di carattere sovrastrutturale, si impone, all’opposto, di valorizzare il dato strutturale e, per converso, la necessità di giustificare, dagli oppositori, il *“non sense”* della riforma. Perché, infatti, il contribuente non dovrebbe avere diritto ad un giudice a tempo pieno, professionale, che acceda alla giurisdizione finalmente mediante un concorso pubblico, così come accade nelle giurisdizioni ordinaria, amministrativa, contabile, militare?

Osterebbe, si assume sostanzialmente, la specialità del diritto tributario, che resterebbe affidato nella sua declinazione ermeneutica all’inesperienza dei nuovi vincitori di concorso.

Argomento bolso, non solo perché nel disegno di legge è prevista una fase transitoria che assicura agli attuali giudici tributari onorari di completare l’incarico, sia pure fino al limite dei 70 anni di età, così assicurando quella integrazione di esperienze attuali e nuove, argomento di richiamo degli oppositori della riforma, ma anche perché l’inesperienza dei nuovi vincitori di concorso non è poi così diversa da quella che caratterizza lo status dei vincitori di concorso nelle altre giurisdizioni e rispetto alla quale nessuno si è mai scandalizzato.

Quindi, l’accesso alla magistratura tributaria mercè pubblico concorso costituisce il punto di arrivo di un percorso che Uncat ha sempre predicato e trasformato in un corpo organico normativo a partire dal Congresso nazionale forense del 2018, ricevendosi l’approvazione unanime per acclamazione da parte della platea degli

avvocati convenuti in quell'assise, e successivamente proseguito nella sessione straordinaria del 2019 nonché nelle precedenti audizioni innanzi a codesto Consesso. Al fine di non disperdere questo risultato, è adesso necessario che la riserva dell'accesso al concorso ai possessori della laurea magistrale in giurisprudenza non venga inquinata dall'allargamento ad altri titoli, a pena dello snaturamento della funzione dello ius dicere, come è propria degli altri ordinamenti processuali interni. L'ulteriore ragione della riserva dell'accesso al concorso ai laureati in giurisprudenza risiede nella interrelazione tra funzioni magistratuali di merito e funzioni di legittimità, cioè nella introducenda previsione di un "ascensore" che consenta ai nuovi magistrati tributari di ascendere alla magistratura di vertice. La mancanza, da parte dei conditores, della previsione di questa possibilità, diremmo del diritto, di "salita" non si giustifica nella misura in cui l'acquisizione del titolo di magistrato tributario vincitore di concorso, sia pur fuori dall'ambito della giurisdizione ordinaria, e l'esistenza de facto di una sezione tributaria (la V) in seno alla Suprema Corte, rende naturale il passaggio dalle funzioni di merito a quelle di legittimità.

Se, dunque, come auspicabile, il Parlamento farà proprio questo sbocco interno alla giurisdizione tributaria specialistica e professionale e, de lege lata, introdurrà la "ascesa" in Cassazione, ne deriverebbe un intralcio al sistema non essendo naturalmente consentita la funzione giurisdizionale in apicibus se non ai possessori della laurea in giurisprudenza.

Non senza trascurare l'argomento che la possibilità di ascendere alla Suprema Corte incentiverebbe il concorso nella prospettiva del miglioramento della carriera sotto ogni profilo, scientifico, umano ed economico.

2. Se va, dunque, salutata con favore la professionalizzazione del giudice tributario, per converso l'art. 111 Cost., nel testo in esame, non appare compiuto e toccherà al Parlamento completare l'opera di integrazione della giustizia tributaria nell'alveo costituzionale.

L'art. 111, invocato come il presidio al quale ancorare la richiesta della riforma della giustizia tributaria, è una norma che, come è stato affermato in dottrina, investe l'intero sistema processuale, per riguardare la razionalità della decisione e, se coordinato con gli articoli 24, e 101 della Costituzione, i limiti posti al giudice nella interpretazione della legge. Perciò, sembra a noi corretto dire che la riforma del 1992 è stata sino ad oggi una riforma incompiuta, che oggi finalmente fa un altro

sostanziale passo in avanti ma che si dovrà completare col trasferimento dell'amministrazione della giustizia tributaria ad organo diverso dal MEF, che rimane pur sempre *"il grande fratello"* delle Agenzie fiscali. Di indipendenza della magistratura si potrà compiutamente parlare se sarà assicurato dal Parlamento il passaggio auspicato alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, pur comprendendo le urgenze poste dal PNRR e l'eventuale, straordinaria investitura del MEF per assicurare il varo della riforma nell'immediato.

3. Nel rinnovato quadro istituzionale il legislatore è chiamato a completare il processo di sistemizzazione sul piano ordinamentale processuale ponendosi dalla prospettiva della difesa. La pleora dei difensori contemplati nell'art. 12 del d.lgs. n. 546/92, di varia, eterogenea estrazione professionale, non toccato dall'atto 2636, nella nuova e ontologica trasfigurazione del processo deve essere necessariamente ed utilmente soppressa per attribuire l'assistenza tecnica in via esclusiva all'Avvocatura (alla quale, tra l'altro va mantenuta per ovvie ragioni la riserva di patrocinio innanzi alle magistrature superiori e segnatamente alla Suprema Corte di cassazione) mentre, nell'ottica di un'accentuato utilizzo dei mezzi istruttori da parte dei giudici, a quelle ulteriori categorie professionali normativamente previste dall'art. 12 potranno essere affidati compiti di consulenza tecnica.

C'è una ratio sottesa a questa attribuzione di esclusività che non è corporativa ma organicamente inserita nella riforma.

Ci riferiamo al rinvio pregiudiziale introdotto dall'art. 62 ter per effetto della previsione contenuta nell'art. 2, comma 2 lett. g) del disegno di legge n. 2636.

Il rinvio pregiudiziale per questioni di diritto nella declinazione di cui alle lettere da a) a d) comporta l'assegnazione dal giudice alle parti di un termine per il deposito di memorie.

Se la finalità della nuova norma, come si legge nella Relazione, *"sulla scorta di felici esperienze straniere (e segnatamente dell'ordinamento francese che conosce la saisine pour avis) denominato rinvio pregiudiziale in cassazione,"* è quella di consentire *"al giudice tributario di chiedere alla Corte di legittimità l'enunciazione di un principio di diritto..."* nonché *"di permettere che la Cassazione affermi celermente, prevenendo un probabile contenzioso su una normativa nuova o sulla quale non si è ancora pronunciata la giurisprudenza di legittimità, una interpretazione chiara, capace di fornire indirizzi per il futuro alle Commissioni tributarie, al contribuente e agli uffici dell'amministrazione"*, lo sbocco naturale dell'impianto

processuale non può che essere la limitazione della difesa tecnica all'Avvocatura, unica espressione di una giuristica in grado di affondare le radici nella tradizione sostanziale e processuale del diritto tributario.

Ciò va detto non senza prospettare, di qui entrando nel cuore delle modifiche al d.lgs. 546 recate dall'art. 2 del testo del disegno di legge, qualche valutazione di carattere generale sull'istituto del rinvio pregiudiziale proprio con riferimento alle esperienze territoriali (francesi) cui esso si ispira.

Rinvio pregiudiziale (art.2, comma 2, lett. g)

Diciamo subito che la norma non è nuova nel nostro panorama processuale interno: l'art. 9 comma 1 lett.g) della legge 26.11.2021 n.206 prevede che il giudice di merito possa sottoporre alla Corte di cassazione, con ordinanza previo contraddittorio, una questione di diritto non ancora affrontata dalla Corte. Si tratta di un meccanismo, al pari di quello dell'art. 62 ter, che la dottrina processualcivilistica ha equiparato al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia oppure all'accertamento pregiudiziale sull'efficacia, validità ed interpretazione dei contratti e accordi collettivi (art. 420 c.p.c.) nonché al meccanismo di *saisine* introdotto dal Protocollo 16 alla Cedu, di derivazione dalla procedura di *saisine poue avis* innanzi alle Hautes Juridictions, già nota alla dottrina italiana ma, come ricordato dalla stessa dottrina (Valentina Capasso, ne Riv. Trim. Dir. e Proc. civile, giugno 2022, n.2) scartata dal dibattito che ha portato alla riforma del 2006 per il timore che, nel perseguire un vantaggio futuro e incerto, la riduzione del contenzioso quale conseguenza dell'intervento dell'organo di nomofilachia, si finisse addirittura per aggravare nell'immediato *l'encombement* della Corte di destinazione.

Che l'istituto sia una corsa ad ostacoli è stato riconosciuto, con riferimento ai requisiti del rinvio, dalla stessa Cour de cassation 2030 (dottrina citata), secondo la quale “ *il est tres difficile pour un juge de savoir si la question qu' il souhaite presenter se pose dans beaucoup d'autres affaires. Cette condition devrait etre supprimée. Pou ouvrir davantage cette voie, il convient en outre d'encourager la Cour de cassation à interpréter avec souplesse le critère de “difficultè serieuse”,* così in sostanza limitando alla sola novità della questione il criterio discretivo delle questioni astrattamente ammissibili.

Si ribadisce che, se lo scopo del legislatore è quello rappresentato dalla Relazione, a maggior ragione occorre dotare il dibattito di un sostegno giuridico che sia anche di

ausilio al giudice nell'esposizione e nel disvelamento delle questioni di diritto e questo sostegno ci pare scarsamente garantito dal concorso di figure professionali estranee alla tradizione giuridica forense.

Senza contare, poi, che il Disegno di legge non prevede una partecipazione, nemmeno mediante la presentazione di memorie scritte, delle parti in causa all'udienza in cui verrà enunciato il principio di diritto dalla Corte di Cassazione e ciò contrariamente a quanto previsto dalla succitata legge delega alla riforma del processo civile (art. 1 comma n.9 lett. g) L. n. 206/2021) che riconosce la *“facoltà per le parti di depositare brevi memorie entro un termine assegnato dalla Corte stessa”*. Si tratta di un grave vulnus al diritto di difesa delle parti, considerato che il principio di diritto, enunciato dalla Suprema Corte, per espressa previsione normativa, *“è vincolante per il giudice nel procedimento nel cui ambito è stato disposto il rinvio.”* e, quindi, è risolutivo della controversia tra le parti in causa.

Trattasi anche di una ingiustificabile e irragionevole disparità di trattamento delle parti nel processo tributario rispetto a quello civilistico che sembra (il dubbio appare legittimo) dipendere proprio dalla peculiarità della disciplina che individua i difensori abilitati all'assistenza tecnica nel processo tributario. Questo caso sarebbe la ulteriore conferma che tale disciplina costituisce in via diretta e anche indiretta un danno per i cittadini e che occorre avere il coraggio e la risolutezza di modificarla, dando finalmente, anche sotto questo profilo, alla giurisdizione tributaria dignità pari a quella delle altre giurisdizioni.

Va, infine, rilevata la necessità di garantire espressamente la possibilità delle parti di accedere alla tutela cautelare anche nel periodo di sospensione del processo di merito, disposto a seguito del rinvio pregiudiziale.

Appello *“a critica vincolata”* (art. 2, comma 2 lett. f))

Tra le modifiche della disciplina processuale, va rimarcata, riguardando un gran numero di contenziosi (del valore sino a € 3.000,00), la introduzione dell'appello c.d. *“a critica vincolata”* avverso le sentenze emesse dai giudici tributari monocratici. La disposizione del Disegno di legge riproduce fedelmente quanto stabilito nel processo civile (art. 339, comma 3, c.p.c.) per l'appello avverso le sentenze emesse dal giudice di pace nei giudizi secondo equità (valore sino a euro 1.100,00) che restringe notevolmente i motivi di appello, limitandoli solo alle violazioni di diritto (di norme procedurali, costituzionali e dell'Unione Europea) e dei *“principi*

regolatori della materia”, intendendosi, per questi ultimi (secondo la dottrina e la giurisprudenza formatasi con riferimento alla disciplina del giudice di pace), solo le norme sostanziali di principio e non anche quelle di dettaglio. E’ esclusa qualsiasi possibilità di far valere direttamente, come avviene secondo l’ordinaria disciplina dell’appello, la ingiustizia della sentenza, sollevando questioni riguardanti errori nella valutazione delle prove o comunque nella ricostruzione dei fatti, commessi dal giudice di primo grado. Ebbene va osservato che in campo civilistico la funzione svolta dalla disciplina dell’appello “a critica vincolata” è quella di delimitare il potere di decidere secondo equità (e cioè prescindendo dal diritto), attribuito, dall’art. 113, comma 2, del c.p.c., al giudice di pace, individuando nelle norme sostanziali di dettaglio il perimetro entro il quale il giudice può liberamente esercitare il suo potere equitativo senza incorrere in una violazione di legge rilevante ai fini dell’appello. La stessa funzione, invece, non può essere svolta nel processo tributario, dove il disegno di legge non ha previsto l’attribuzione di analogo potere al giudice monocratico, il quale, conseguentemente, sarebbe comunque tenuto a decidere secondo diritto (ai sensi dell’art. 113, primo comma, c.p.c.), sebbene una sua eventuale violazione di norma sostanziale di dettaglio non potrebbe formare oggetto di motivo di appello. Si può ben capire, quindi, come questa disposizione limitativa dell’appello, nell’assetto definito dal disegno di legge, sia priva di un senso compiuto. Senza contare poi che la disposizione in esame si pone in evidente contrasto con il principio di eguaglianza (art. 3 cost.), in relazione al diritto di difesa della parte soccombente (art. 24 cost.). Si ha, infatti, una irragionevole disparità di trattamento determinata esclusivamente dal valore della causa. E’ sufficiente che l’atto impugnato abbia un valore superiore ai 3.000,00 euro (anche di un centesimo) per consentire alla parte soccombente in primo grado di poter esercitare, senza alcun limite, il proprio diritto di difesa in sede di appello e ciò diversamente dal più sfortunato contribuente che ha ricevuto la notifica di un atto impositivo avente ad oggetto la medesima questione di diritto ma di valore pari ai 3.000,00 euro. L’auspicio, dunque, è che in sede parlamentare questa norma venga stralciata.

Prova testimoniale (art. 2, comma 2 lett. b))

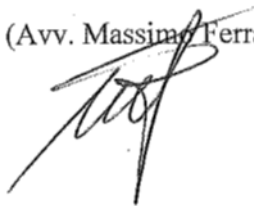
E’ da salutare con favore la previsione normativa che introduce, finalmente, la prova testimoniale. La norma, tuttavia, risente della diffidenza che il legislatore ha sempre avuto nei confronti dell’utilizzazione di questo mezzo istruttorio e di tutte le prove

costituende nell'ambito del processo tributario. Difatti, prevede due presupposti di ammissibilità che andrebbero ad aggiungersi a quelli ordinari previsti in materia civilistica. Il primo è che sia *“assolutamente necessario ai fini della decisione”*. Ebbene, trattasi di un presupposto alquanto discutibile, atteso che un mezzo di prova o è necessario o non è necessario ai fini della decisione e, se è necessario, non può non essere ammesso. Insomma l'avverbio *“assolutamente”* è fuori posto e, oltretutto, particolarmente insidioso poiché, essendo una evidente richiesta al giudice di una maggiore severità nella valutazione sulla ammissibilità della prova, apre inediti margini valutativi tutti da scoprire. Il secondo presupposto prevede che *“la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso”*. Questa disposizione non sembra potersi basare su una giustificazione diversa da quella di voler limitare l'accesso alla prova testimoniale. Infatti, non vi è alcuna valida giustificazione, sotto il profilo della ricerca della verità processuale, che porti ad escludere la ricostruzione dei presupposti di fatto su cui si fonda la pretesa impositiva, mediante la prova testimoniale, allorchè la pretesa non si basi su alcuno degli atti indicati dalla norma. Pleonastica, poi, appare la specificazione che *“la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”*. E' chiaro, infatti, che tali circostanze, ai sensi dell'art. 2700 c.c. possono essere superate solo dalla querela. Anche in questo caso l'auspicio è che vengano eliminate le suddette limitazioni all'utilizzo della prova orale.

Roma, 20 giugno 2022

Il Segretario generale Uncat

(Avv. Massimo Ferrante)



Il Presidente Uncat

(Avv. Antonio Damascelli)

