

CONTENZIOSO TRIBUTARIO E PROCESSO TRIBUTARIO – COMMENTARIO BREVE A SEGUITO DELLE MODIFICHE INTRODOTTE CON LA LEGGE N.130 DEL 2022

di Grazia Corradini *

Sommario: 1: Il contenzioso tributario. Modi e termini della presentazione del ricorso. 2: Sospensione dell'atto impugnato. 3: Istruzione e discussione della causa. I limiti probatori. 4: Il diritto applicato nel processo tributario. Il primato del diritto europeo. 5: Il giudizio nel caso di accertamenti presuntivi. 6: Il processo tributario telematico. 7: Il giudizio di appello e di cassazione. 8: Le spese.

Allegato 1: fac - simile di ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado. 2: fac -simile di ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado 3: fac -simile di ricorso per cassazione.

INTRODUZIONE

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA – LA QUINTA GIURISDIZIONE.

La giurisdizione tributaria rientra tra le giurisdizioni speciali ed è organizzata in **Corti di Giustizia Tributaria di primo e di secondo grado** (D. Lgs n. 545 e n. 546 del 1992 **come modificati dall'art. 1, comma 1, lett. a) e dall'art. 4, comma 1, lett. a) delle Legge 31 agosto 2022, n. 130**). Si tratta della nuova denominazione assunta, a partire da settembre 2022, dalle ex Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali.

* Grazia Corradini - Presidente Giunta Regionale Sardegna Associazione Magistrati Tributarî – Garante del contribuente della Regione Sardegna e responsabile per la Regione Sardegna del progetto Fisco e Legalità del Ministero dell'Istruzione per conto dell'Associazione magistrati tributarî

Viene denominata la Quinta Giurisdizione perché si aggiunge, per la materia tributaria, alle altre quattro giurisdizioni e cioè a quella ordinaria (Tribunali, Corti d'Appello e Corte di Cassazione), amministrativa (TAR e Consiglio di Stato), militare (Tribunale e Corte d'Appello Militare) e contabile (Corte dei Conti).

Le Corti di Giustizia Tributaria di primo grado sono istituite, al momento, presso ciascun capoluogo di provincia, e suddivise in Sezioni secondo la tabella stabilita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro della Giustizia.

Le Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado sono istituite presso ciascun capoluogo di Regione.

Sono **oggetto** di giurisdizione tributaria:

1. tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio (art. 2, comma 1, D. Lgs. n° 546/92);
2. le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale (art. 2, comma 2, D. Lgs. n° 546/92), le controversie attinenti all'imposta o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni (art. 2, comma 2, D. Lgs. n° 546/92);
3. in via incidentale, ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella giurisdizione del giudice tributario, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio (art. 2, comma 2, D. Lgs. n° 546/92).

Sono escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973 n° 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto.

Sono **parti nel processo** dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria: il ricorrente, che è di regola il contribuente; l'ufficio dell'Agenzia delle entrate o dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al D. Lgs. 30 luglio 1999 n° 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione e i soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n° 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto.

L'art. 12 D. Lgs. n° 546/92 dispone l'obbligo dell'**assistenza in giudizio di un difensore abilitato**, per le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione, dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/1997. L'obbligo non sussiste per le controversie il cui valore non sia maggiore di tremila euro, calcolato sulla base dell'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni.

Possono essere abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali: gli avvocati, i commercialisti (iscritti nella sezione A del relativo albo), i consulenti del lavoro; se iscritti nell'elenco tenuto a cura del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ed in possesso degli ulteriori requisiti richiesti per ciascuna categoria, a titolo esemplificativo: gli impiegati delle carriere dirigenziali; gli ufficiali e ispettori della guardia di finanza; i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate dal CNEL e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate; i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi, limitatamente alle controversie dei propri assistiti, se scaturite da adempimenti per i quali i CAF hanno prestato assistenza. L'elenco di cui sopra è tenuto secondo le modalità stabilite nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 5 agosto 2019, sentito il Ministero della giustizia, congiuntamente alla determinazione delle ipotesi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione, anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense; se iscritti nei relativi albi professionali, e per le controversie concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo di una particella e la consistenza, il classamento delle unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale: gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti industriali, i dottori agronomi e forestali, gli agrotecnici, i periti agrari; se iscritti nel relativo albo e per le controversie relative ai tributi doganali: gli spedizionieri doganali.

I soggetti di cui sopra possono stare in giudizio personalmente limitatamente alle controversie rientranti nell'ambito della loro attività.

La **competenza territoriale delle Corti di Giustizia Tributaria** è stabilita dall'art. 4, D. Lgs. n° 546/92, riformato ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. b, del D. Lgs. n° 156/2015, a seguito della sentenza n° 44/2016 (GU n° 10 del 9/3/2016), con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità della precedente formulazione del comma 1. Ai fini dell'individuazione della Corte di Giustizia Tributaria competente, la pronuncia ha stabilito che, per le controversie promosse nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/97, rileva non la sede di questi ma, rispettivamente, la sede dell'ente locale concedente e dell'ente locale impositore, Attualmente dunque la competenza per territorio è così individuata: per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n° 446/97, sono competenti le Corti nella cui circoscrizione i primi hanno la sede; per le controversie proposte nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, sono competenti le Corti nella cui circoscrizione hanno sede, non le articolazioni medesime, ma l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Quanto alla **competenza per materia**, l'art. 4, comma 1 lett. b) della Legge 31 agosto 2022, n. 130, ha previsto per i ricorsi notificati a decorrere dal 1° gennaio 2023 che le Corti di giustizia tributaria di primo grado decidono, in composizione monocratica, tutte le controversie di valore fino a 3.000,00 euro, escluse quelle di valore indeterminabile (art. 4-bis del D. Lgs. n. 546/92). Per valore della lite, si intende quello al netto delle sanzioni ed interessi (v. art. 12, comma 2 D. Lgs. n. 546/92) e si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita. E' però nel frattempo già stata introdotta, con il Decreto legge n. 13 del 24 febbraio 2023, ("Disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e del Piano nazionale degli investimenti complementari al PNRR, nonché per l'attuazione delle politiche di coesione e della politica agricola comune" recanti disposizioni urgenti per l'attuazione del PNRR, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 47 del 24 febbraio 2023), una nuova modifica legislativa al dichiarato fine di accelerazione e semplificazione delle procedure in materia di giustizia, anche per quanto

riguarda crisi di impresa e giustizia tributaria. In tale ambito la competenza del giudice tributario monocratico è stata estesa alle liti fino a 5mila euro (non più 3mila euro), per quanto riguarda i ricorsi notificati dal 1° luglio 2023 (L'art. 40, secondo comma, del DL, in particolare, interviene a modificare l'articolo 4-bis, comma 1, primo periodo, del Decreto legislativo n. 546/1992, appunto sulla competenza del giudice monocratico, attraverso la sostituzione delle parole "3.000 euro" con le seguenti "5.000 euro" e prevedendo espressamente che la previsione si applichi ai **ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2023**).

Si ricorda che prima di tale data le competenze del giudice monocratico erano definite esclusivamente dall'art. 70, comma 10 *bis*, D. Lgs. n° 546/1992, ovvero nelle ipotesi di: pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro; pagamento delle spese di giudizio. Tutte le altre controversie sono decise in sede collegiale.

GLI ORGANI DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA.

L'attuale ordinamento della giustizia tributaria italiana è il risultato di scelte di politica giudiziaria che, storicamente, hanno visto l'alternarsi di due opposte visioni del modello di tutela da approntare ai diritti dei contribuenti: da un lato una visione caratterizzata dal prevalere degli interessi fiscali dello Stato-amministrazione, dall'altro una visione più orientata a garantire una effettiva tutela del contribuente.

La maggior parte delle ricostruzioni storiche distingue quattro periodi caratterizzati, ciascuno, da incisivi interventi legislativi: il periodo che inizia con l'unità d'Italia, il ventennio fascista, il periodo repubblicano del dopoguerra con il lento attuarsi della Costituzione e da ultimo la riforma del 1992 (con i successivi interventi di completamento del nuovo sistema).

Partendo ancora più a monte e cioè dal periodo pre-unitario, il modello adottato in Italia era stato quello francese rivoluzionario e post-rivoluzionario. Per quanto la Rivoluzione francese avesse eretto a cardine del sistema politico il principio della separazione dei poteri, di fatto il modello adottato già nel 1790 in Francia (legge di organizzazione giudiziaria del 16-24 agosto 1790) attribuiva all'amministrazione attiva la gestione del contenzioso tributario con l'eccezione dei tributi indiretti che rimasero di competenza dei tribunali ordinari. Con la successiva riforma della Costituzione dell'Anno VIII furono istituiti i Consigli di Prefettura, competenti in tema di lavori pubblici, beni del demanio nazionale, viabilità e tributi diretti con possibilità di ricorso in appello al Consiglio di Stato. Ai giudici ordinari rimasero ugualmente i tributi indiretti.

Fu questo quindi il modello francese che venne introdotto nell'Italia preunitaria con il terzo Statuto costituzionale del 5 giugno 1805 e i decreti 9 maggio e 8 giugno dello stesso anno: vennero istituiti anche nell'Italia preunitaria i Consigli di Prefettura dipartimentali con competenza su "1) le difficoltà che nascono fra i contribuenti per la esecuzione dei regolamenti censuari; 2) le difficoltà che insorgessero fra l'amministrazione e gli appaltatori delle pubbliche opere in fatto di esecuzione dei loro contratti; 3) i ricorsi dei particolari che reclamassero contro i danni che loro

venissero dagli appaltatori; 4) le domande e le controversie concernenti l'indennità dovuta ai particolari a motivo dei fondi occupati, o scavati per la costruzione delle strade, canali ed altre pubbliche opere; 5) le domande presentate dai comuni e dagli stabilimenti di pubblica beneficenza ed istruzione per essere autorizzati a stare in giudizio" (art. 9, decreto 8 giugno 1805). Per l'Appello venne costituito il Consiglio di Stato.

Nella sostanza, ed in estrema sintesi, il sistema francese, vigente sino al 1815, si fondava sulla distinzione per natura del tributo: ai giudici speciali (che facevano parte dell'amministrazione attiva pur con una embrionale distinzione operata con la creazione dei Consigli di Prefettura) i tributi diretti, ai giudici ordinari i tributi indiretti. Anche negli stati preunitari dove, per scelte politiche, più forte fu il rigetto dell'esperienza francese, si finiva perciò pur sempre con l'approdare ad un identico dualismo tra giudici speciali e giudice ordinario che alla fine ricalcava il modello francese, in quanto si attribuiva ai giudici speciali la competenza in tema di imposte dirette e ai giudici ordinari la competenza in tema di imposte indirette.

Significativa in questo contesto fu l'evoluzione normativa del Regno di Sardegna. Dopo una prima fase in cui la competenza sulle imposte fu progressivamente devoluta a vari organi amministrativi (soprattutto gli intendenti di finanza, poi in vario modo riformati, in contrapposizione con la Camera dei Conti) fino alla totale esautorazione nel 1847 del giudice ordinario da ogni competenza tributaria, dallo Statuto Albertino in poi, in conseguenza dell'affermarsi di una nuova concezione del contribuente come cittadino e non più come suddito, si affacciarono progetti di legge opposti, alcuni destinati a sopprimere tutti i giudici del contenzioso e attribuire le controversie riguardanti i diritti all'autorità giudiziaria, altri più moderati che puntavano a ridurre la competenza dei giudici del contenzioso attribuendo solo alcune materie ai giudici ordinari. Proprio alla vigilia dell'unificazione italiana del 1861 il Regno di Sardegna creò i nuovi Consigli di governo in primo grado e il Consiglio di stato in appello, ai quali venivano attribuite le controversie relative alle imposte dirette mentre ai tribunali del circondario venivano affidate le controversie relative alla maggior parte dei tributi indiretti. Non passava quindi il disegno più radicale di eliminare i giudici del contenzioso ed affidare tutta la materia tributaria ai giudici ordinari, ma riprendeva vigore di fatto il modello napoleonico del 1799 introdotto in Italia nel 1805 che manteneva le imposte dirette ad una giurisdizione speciale e quella ordinaria ai giudici ordinari.

Lo stato unitario nacque ereditando il modello francese di inizio secolo: ciò, del resto, è pienamente comprensibile sia perché quel modello era appena stato fatto proprio dal Regno di Sardegna, la cui influenza sulla costruzione del nuovo stato unitario è ben nota, sia perché il contesto politico era caratterizzato dalla vicinanza al sistema politico francese con il cui accordo era stato avviato il processo di unificazione attraverso la seconda guerra di indipendenza.

Le prime leggi dello stato unitario confermarono il doppio ordine di tutela giudice ordinario-organismi del contenzioso mantenendo ancora una volta all'autorità giudiziaria ordinaria la competenza in materia di imposte indirette (salva la possibilità di ricorrere in via amministrativa prima di proporre l'azione giudiziaria) e riservando agli organi speciali, di natura amministrativa, le imposte dirette.

L'intervento legislativo più rilevante, che sposò tale filosofia, fu quello sull'imposta di ricchezza mobile del 14 luglio 1864, n. 1830 che istituì il doppio ordine di commissioni tributarie. Tali organi, anche se esteriormente assomigliavano alle odierne commissioni tributarie, erano indubbiamente organi amministrativi, per di più preposti all'accertamento delle imposte piuttosto che alla risoluzione del contenzioso. E contro i loro provvedimenti non era possibile il ricorso all'autorità giudiziaria (possibilità di ricorso che verrà introdotta un anno dopo, e per la prima volta, solo nella legge sui fabbricati del 26 gennaio 1865, n. 2136).

In questo contesto post-unitario intervenne la legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E la quale introdusse una chiara rottura con i principi di tradizione francese recuperando i principi già propri della Costituzione belga del 1831. Tali principi furono elaborati in un contesto di rivolta politica contro il sistema che l'occupazione francese durante il periodo napoleonico aveva lasciato in eredità anche dopo la Restaurazione. Ciò che veniva contestato era il progressivo affermarsi di un sistema di privilegi illiberali che elideva i diritti di libertà del cittadino e non forniva mezzi di tutela contro l'amministrazione e il risultato di tale rivolta fu, sul piano giudiziario, il netto prevalere del ruolo del giudice ordinario visto come garanzia dei diritti di tutti.

Non è un caso che, quasi 120 anni dopo, in Italia si affermeranno principi simili nell'ambito dei lavori per la redazione della Costituzione italiana: la sfiducia verso i giudici speciali, che nella Costituzione è netta e conclamata, rappresenta la declinazione tecnica della reazione alla dittatura fascista che aveva usato la giustizia come strumento di lotta politica, per cui ai giudici speciali viene opposto un sistema affidato totalmente al giudice ordinario che garantisce una autonomia e indipendenza sia da interessi economici forti (di pochi) che dallo strapotere del potere politico.

La rottura del 1865, operata attraverso una legge ordinaria ancora oggi in vigore, si basa proprio sulla introduzione della giurisdizione unica del giudice ordinario e la abolizione del contenzioso amministrativo ossia dei tribunali speciali del contenzioso. I lavori parlamentari testimoniano che anche per il contenzioso tributario vi era una precisa volontà di attribuire all'autorità giudiziaria la cognizione sulla totalità delle imposte, senza più alcuna distinzione tra imposte dirette ed indirette. L'art. 1 è inequivocabile sul punto: "i tribunali speciali investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile quanto in materia penale, sono aboliti, e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge".

Tale norma era riferibile quindi anche al contenzioso tributario. E il riparto tra giudice ordinario ed autorità amministrative si basa sul criterio della situazione giuridica coinvolta (che nella legge viene definito con la distinzione tra diritti civili o politici e "affare altro" e che la successiva elaborazione dottrinale e giurisprudenziale individuerà nella distinzione tra diritti soggettivi e interessi legittimi). Ma già in tale legge i principi declamati all'art. 1 incontrano dei limiti per non dire una sostanziale smentita. Ed invero l'art. 6, oltre ad escludere dalla giurisdizione del giudice ordinario la materia catastale, introduceva un limite per il contribuente (e quindi per la effettività della tutela giurisdizionale) in tema di imposte dirette ribadendo il principio del "solve e repete" (che solo con pronuncia di illegittimità della Corte Costituzionale nel 1968 verrà abolito). Ma

soprattutto l'art. 12, che permetteva il mantenimento delle Commissioni tributarie, appena istituite, finiva di fatto con il ribadire l'esistenza di un doppio ordine di gestione del contenzioso per di più senza alcuna norma che definisse il rapporto tra i due ordini di tutela.

Con gli interventi legislativi successivi il legislatore favorirà nettamente la competenza delle Commissioni Tributarie rispetto al giudice ordinario, prima creando un doppio binario di tutela con obbligo di preventivo ricorso alle Commissioni Tributarie, e poi ampliando ripetutamente la loro competenza sottraendo tali competenze al giudice ordinario.

Il legislatore dell'epoca fascista proseguì e completò l'opera già avviata alla fine dell'Ottocento: dapprima sottrasse alla giurisdizione ordinaria l'imposta complementare sul reddito (1925) e le imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (1936), nonché le controversie derivanti dall'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie e poi mise mano al riordino delle Commissioni Tributarie e del processo tributario.

La riforma del 1936 e 1937 introdusse nel processo tributario degli istituti processuali, propri del processo civile, che aumentarono la tutela dei diritti delle parti: ma è su un altro piano che si esplicitò il controllo dello stato fascista su ogni forma di amministrazione della giustizia, poiché, con il riordino delle Commissioni Tributarie, l'intero sistema della giustizia amministrativa, che già era poco distinguibile dall'amministrazione attiva, venne attratto prepotentemente nell'orbita dell'amministrazione finanziaria che diventò competente per il reclutamento dei giudici tributari: era infatti l'Intendente di Finanza a scegliere il presidente, il vicepresidente, i membri effettivi e supplenti nelle commissioni distrettuali e il Ministro delle Finanze in quelle provinciali. Senza contare che il rappresentante dell'ufficio tributario poteva assistere alla votazione e alla discussione in camera di consiglio. Ed a tale giudice tributario, che in camera di consiglio decideva assieme al rappresentante dell'ufficio finanziario, vennero trasferite la maggior parte delle competenze ancora proprie del giudice ordinario svuotando così tale giurisdizione da quasi ogni competenza in materia fiscale.

Le Commissioni Tributarie, come emerse dalla riforma del 1936, divennero quindi uno dei vari esempi di giudice speciale che il legislatore costituente aveva ben in mente quando vietò, in Costituzione, l'istituzione di nuovi giudici speciali e dispose, con la VI disposizione transitoria, la revisione, entro cinque anni, delle giurisdizioni speciali esistenti. E non a caso questo giudice speciale finisce ripetutamente sotto la lente di ingrandimento della Corte Costituzionale.

Deve essere segnalato l'affinamento progressivo che la giurisprudenza costituzionale ha operato in tema di compatibilità con la Costituzione dei giudici speciali preesistenti alla Costituzione stessa. Per ciò che riguarda specificamente le Commissioni Tributarie, la Corte Costituzionale, mutando un iniziale orientamento e ponendosi in contrasto con la Cassazione che ne sosteneva la natura giurisdizionale, ne statuí la natura amministrativa, soprattutto in applicazione dell'art. 113 Cost., determinando la necessità di un intervento legislativo di revisione delle Commissioni

stesse. Ed è in questo contesto che prende avvio il dibattito legislativo che si conclude con la riforma del 1972, un intervento obbligato a fronte della presa di posizione della Corte Costituzionale.

La riforma del 1972 modifica l'articolazione del processo tributario istituendo tre gradi di giudizio, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, davanti alla Commissione Tributaria Centrale, oppure di fronte alla Corte d'Appello. Viene quindi reintrodotta la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria seppur in terzo grado: e per rafforzare l'indipendenza dei giudici vengono modificati sia il rito che il sistema di nomina dei giudici che passa ai Presidenti di Tribunale e di Corte d'Appello.

Di fatto venne varato un sistema misto, in cui la Commissione Tributaria assumeva un ruolo centrale anche se non ancora esclusivo in materia di tributi e il giudice ordinario assumeva un ruolo nella fase impugnatoria a cui poteva seguire, all'esito del terzo grado di giudizio, il ricorso in Cassazione ex art. 360 cpc.

In conseguenza di tale riforma la Corte Costituzionale mutò orientamento riconoscendo il carattere giurisdizionale che le Commissioni Tributarie avevano assunto dopo la riforma. A tale riconoscimento non era estraneo il rientro in gioco della giurisdizione ordinaria seppur in fase di impugnazione: come non erano estranee le modifiche nella designazione dei giudici e quindi l'avvio di un processo con cui il giudice tributario si rendeva autonomo dall'amministrazione finanziaria.

Anche l'introduzione di un rito tributario autonomo e tendenzialmente applicabile all'intero contenzioso fiscale favorì la qualificazione giurisdizionale della natura di tali Commissioni: ed invero da un lato venivano individuate le materie proprie del contenzioso tributario e dall'altro gli atti impugnabili, così stabilendo regole più certe nella gestione del procedimento e nel riparto di giurisdizione con l'autorità giudiziaria ordinaria che pure rimaneva competente per numerosi tributi disciplinati da leggi speciali.

Pur con tutti i limiti procedurali evidenziati dalla dottrina e pur considerando la esclusione di molti tributi dalla competenza delle commissioni tributarie in quanto regolati da norme speciali, con questa normativa si pongono le basi per rendere quello che resta un giudice speciale, autonomo dalla amministrazione attiva.

I successivi interventi legislativi hanno ulteriormente ridisegnato la composizione delle Commissioni e la disciplina del processo tributario portando a compimento le scelte di politica giudiziaria che la legislazione del 1972 aveva iniziato ad affermare.

Va sottolineato che la riforma del 1992 è caratterizzata da due scelte di fondo che, di fatto, sono anche due rinunce: a) da un lato si opta per il mantenimento di organi autonomi dalla giurisdizione (così rinunciando alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari); b) dall'altro si conferma la natura onoraria e part-time del giudice tributario, così rinunciando alla creazione di giudici speciali professionali.

In altri termini: leggendo sinotticamente gli interventi legislativi del 1992, del 2001, del 2005 e del 2006 si assiste ad un ampliamento della giurisdizione tributaria a tutti i tributi per cui si può parlare di una giurisdizione “generale” delle Commissioni Tributarie. Ciò però avviene a scapito della giurisdizione ordinaria rinunciando alla possibilità di creare delle sezioni specializzate presso i giudici ordinari. Proprio tale natura di giurisdizione generale e la rinuncia ad ogni collegamento con la giustizia ordinaria, ha reso necessaria l’istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), in grado di garantire l’autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni. Si spezza così ogni legame con l’amministrazione finanziaria nella nomina dei giudici.

Anche sotto il profilo del rito, e quindi dell’effettività della tutela, si introducono regole che rendono efficace l’azione di tali Commissioni Tributarie e quindi realistica la tutela dei diritti del contribuente. Si assiste invero ad una regolamentazione dell’iter giudiziale attraverso una sostanziale semplificazione e modellizzazione del processo sul rito ordinario civile: due gradi di giudizio di merito (il primo presso le Commissioni Tributarie Provinciali ed il secondo presso le Commissioni Tributarie Regionali) con abolizione della Commissione Centrale e ricorribilità in Cassazione per motivi di legittimità.

Vengono poi introdotti istituti già propri del giudizio civile che completano gli strumenti a tutela del contribuente: dall’obbligo di assistenza tecnica dello stesso, al regime delle spese, al procedimento cautelare incidentale, al giudizio di ottemperanza.

Ma la scelta di estromettere del tutto la giurisdizione ordinaria da tale sistema aveva condotto a scegliere la strada dei giudici part-time e non specializzati: scelta che a fronte della complessità che la materia tributaria ha via via assunto, risulta essere un prezzo elevato pagato per realizzare comunque un giudice speciale separato da quello ordinario.

Ma ciò che esce dalla porta, rientra sovente dalla finestra: perché l’incarico di giudice tributario è stato comunque possibile (e praticato) dai giudici ordinari che quindi partecipano all’attività delle Commissioni Tributarie “in aggiunta” alla attività giudiziaria propria di altra giurisdizione e perché la necessità di un giudizio di Cassazione, in una materia che richiede forse più di ogni altra una nomofilachia nazionale, ha finito con il coinvolgere la giurisdizione ordinaria, dal punto di vista quantitativo oltre che qualitativo, forse ben più di quanto si potesse prevedere.

Nel 2020 – 2022 si è assistito ad un ampio dibattito sul futuro della giurisdizione tributaria attraverso i progetti di riforma presentati nelle precedenti legislature che, pur nella differenza di soluzioni proposte, hanno preso atto di quello che era stato il limite principale della riforma del 1992: il non aver previsto la creazione di giudici professionali dediti alla materia tributaria.

Tale scelta poteva orientarsi verso la costituzione (come proponevano alcuni disegni di legge) di una quinta giurisdizione, ovvero poteva seguire la strada della creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari (soluzione, tra l'altro, ritenuta da alcuni molto più conforme al dettato costituzionale).

Il dibattito politico sulla riforma ha subito una brusca accelerazione nel 2022, allorché la riforma della giustizia tributaria è stata inserita nel “pacchetto” con riguardo al quale l'Italia ha ottenuto dalla Commissione Europea i fondi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

Come spesso capita ogni soluzione ha i suoi pro e contro: se da un lato l'accorpamento della giustizia tributaria alla giustizia ordinaria o amministrativa avrebbe finito per sottrarre risorse alle altre giurisdizioni proprio in un momento in cui l'Italia si era impegnata a ridurre i tempi del contenzioso civile e avrebbe comportato un costo notevole per l'ampliamento dell'organico con giudici di carriera, dall'altra si era fatto notare che la giustizia tributaria di merito era la più rapida (i ritardi c'erano ma solo nel giudizio di cassazione poiché i ricorsi in materia tributaria erano e sono circa la metà dell'intero arretrato della cassazione civile) ed aveva dei costi assai modesti in quanto i giudici avevano un rapporto atipico ed erano compensati in modo assai modesto, trattandosi di un “secondo” lavoro.

Si giunge quindi ai nostri giorni ed all'approvazione, in pochissimi giorni, praticamente senza un dibattito parlamentare, con **L. 31 agosto 2022, n. 130, della riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, che, per un verso, interviene sull'assetto ordinamentale, e, per altro verso, tocca taluni istituti del processo tributario, quali la prova testimoniale e la divisione dell'onere della prova che tuttavia già erano stati interessati da incisive pronunce della Corte di Cassazione che avevano determinato un assestamento delle più importanti esigenze di garanzia del contribuente nel processo tributario.**

E' il primo aspetto e cioè quello ordinamentale ad aver sollevato le perplessità più rilevanti, in quanto ai pur lodevoli fini perseguiti si sono accompagnate modalità “esecutive” talvolta al limite del *naïf* quando non direttamente in contrasto con gli obiettivi perseguiti.

Le Commissioni Tributarie risultavano composte in quel momento da circa 2.800 giudici, di cui poco più della metà togati e dunque già incardinati in altre magistrature e per il resto non togati di diversa estrazione, tra cui circa 560 giudici iscritti ad albi professionali (e tra questi 9 tra architetti, agronomi e periti agrari), circa 250 tra dipendenti pubblici e privati, circa 300 pensionati e un centinaio di docenti, di cui la metà di scuola secondaria e la metà universitari. Ad oggi, peraltro, i giudici in servizio sono meno di 2.400, sicché il dato di partenza risulta già adesso assottigliatosi.

Nel passaggio da questo assetto a quello prefigurato “a regime” dal legislatore, si poneva il problema centrale della sorte degli attuali giudici tributari, togati e non, rispetto al quale i disegni di legge di iniziativa parlamentare si dividevano tra chi intendeva fare *tabula rasa* e chi, invece e

più realisticamente, riteneva dovessero essere salvaguardate le professionalità esistenti, con modalità più o meno inclusive, sia pure inquadrando nella nuova “cornice”.

Ebbene, in questo contesto, con la legge 31 agosto 2022, n. 130, la cui approvazione è avvenuta, come si è già detto, in vista della necessità di garantire il conseguimento dei benefici previsti dal PNRR e con lo scopo di migliorare la qualità delle sentenze tributarie di merito e di ridurre il novero dei giudizi di legittimità, il legislatore si è mosso, come risulta dai lavori parlamentari, dalla considerazione di quanto il contenzioso tributario fosse una componente importante dell’arretrato (e delle sopravvenienze) della Corte di cassazione (oltre 50.000 ricorsi pendenti nel 2020 e circa 10.000 nuovi ricorsi ogni anno) e di quanto spesso le decisioni della Cassazione avessero portato, in un numero percentualmente rilevante di casi, all’annullamento delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali. È noto, infatti, che la spinta riformatrice, ispirata dal PNRR, mira a superare le inefficienze del sistema, in specie nei rapporti tra Stato e cittadino, ambito su cui si inserisce il contenzioso tributario che, seppure caratterizzato da una tempistica processuale contenuta nelle fasi di merito, costituisce la componente più significativa dell’arretrato della Cassazione (v. Relazione del 26 gennaio 2023 per l’inaugurazione dell’anno giudiziario 2023 davanti alla Corte di Cassazione).

Il numero dei procedimenti tributari complessivamente pendenti presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado al 30 giugno 2022 era di 267.804 unità e risultava quindi inferiore a quello di 297.598 del 30 giugno 2021 (fonte Ministero dell’Economia e delle Finanze). In termini percentuali la riduzione era del 10,1 %, dato da analizzare nel dettaglio in relazione ai diversi uffici e in riferimento alle nuove iscrizioni e alle definizioni intervenute nel periodo in esame.

Le pendenze delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado avevano registrato un decremento rispettivamente del 10,4% e del 9,5%. La Corte di cassazione aveva registrato una diminuzione delle pendenze in materia tributaria del 10,3% che, peraltro, si era accentuata nella seconda parte del 2022. Per le Corti di giustizia di primo e secondo grado la diminuzione delle pendenze su base annua si spiega però per l’interruzione delle attività di accertamento e riscossione dei tributi da parte degli enti della fiscalità dal 2020 fino al 2021 per effetto della “pandemia” da Covid. Ciò risulta anche dai dati relativi al secondo trimestre del 2022 (aprile-giugno 2022) che, in relazione alla ripresa di tali attività, registra, rispetto al primo semestre dello stesso anno (gennaio - marzo 2022), un lieve incremento delle pendenze (mediamente del 2,24%), maggiormente rilevante nel primo grado di giudizio (+ 6,8%), nonché dal raffronto dei dati relativi ai nuovi ricorsi presentati, rispettivamente, nel secondo trimestre 2021 e nel secondo 2022, che risultano in aumento del 38,63%.

Per la Corte di cassazione, i cui carichi di lavoro avevano registrato, quanto a sopravvenienze, significativi incrementi, la diminuzione delle pendenze va correlata, oltre ad un obiettivo aumento della produttività della Sezione Tributaria, alla conclusione delle procedure di definizione agevolata avviate in forza del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, e successive modifiche, e della legge 4 ottobre 2019, n. 118. Al 31 dicembre

2022 le pendenze della Corte di cassazione in materia tributaria constavano di 44.935 procedimenti, con un ulteriore decremento, rispetto al 30 giugno 2022, del 1,6%.

Partendo da tali presupposti, la legge n. 130/2022 è intervenuta su una pluralità di fronti. Sotto un primo profilo, la nuova disciplina ha un preciso impatto ordinamentale. La riforma, oltre a modificare la denominazione dei giudici di primo e secondo grado (ora designati Corte di giustizia di primo grado e Corte di giustizia di secondo grado), ha introdotto un ruolo autonomo e professionale di magistrati tributari, la cui selezione avverrà con concorso, per un organico complessivo di 576 unità tra Corti di primo e secondo grado. Per i nuovi assunti – art. 4-quinquies del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, introdotto dall’art. 1, legge n. 130/2022 – è previsto un tirocinio formativo di almeno 6 mesi (reiterabile per ulteriori 6 mesi) presso le Corti di giustizia tributaria, con partecipazione all’attività giurisdizionale per le controversie rientranti nella rispettiva competenza in composizione collegiale. Oltre alla formazione iniziale, è introdotta (art. 5-bis, d.lgs. n. 545/1992) la previsione di una formazione continua, anche con la frequenza, previa convenzione, di corsi teorico-pratici presso le Università, la cui concreta attuazione è rimessa al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. Ai magistrati tributari – così espressamente definiti dalla legge, con una accentuazione anche terminologica rispetto ai “giudici tributari”, designazione che individua solamente coloro che già facevano parte delle soppresse Commissioni tributarie (art. 1-bis d.lgs. n. 545/1992) – sono poi estese, in quanto compatibili, le disposizioni per il trattamento retributivo (art. 13-bis, d.lgs. n. 545/1992) previste per i magistrati ordinari, nonché le disposizioni sulle incompatibilità (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 545/1992).

Il legislatore è intervenuto anche sulla Corte di cassazione, istituendo (art. 3) una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. Il modello riformatore adottato, dunque, ha mantenuto un sistema “misto”, restando la Corte di cassazione interamente nell’alveo della giurisdizione ordinaria. Tuttavia, viene superata la caratterizzazione degli organi di merito della giustizia tributaria informata sull’attività onoraria con la creazione di una nuova figura di giudice professionale, selezionato per concorso, in costante formazione e con un proprio statuto, omologo a quello previsto per i magistrati ordinari.

Sotto un secondo versante, il legislatore ha innovato e modificato alcuni istituti e strumenti processuali: tra i più significativi vanno annoverati l’istituzione del giudizio monocratico per le controversie di primo grado fino al valore di euro 3.000,00 (art. 4 bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall’art. 4, legge n. 130/2022), nel frattempo portato a 6.000,00 euro, valore che individua una frazione importante – circa la metà – del contenzioso pendente, nonché la possibilità di introdurre, entro certi limiti, la prova testimoniale. Con riguardo a quest’ultimo punto, infatti, il nuovo comma 4 dell’art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede espressamente che la Corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l’accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme della “testimonianza scritta” di cui all’art. 257 bis cod. proc. civ.; nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. Ulteriore istituto processuale investito dalla riforma – di rilievo anche in una prospettiva di deflazione del contenzioso – è la conciliazione giudiziale, che ne esce rafforzata: il nuovo articolo 48-bis.1 del

d.lgs. n. 546/1992 prevede che, per le controversie soggette a reclamo di cui all'art. 17 bis del medesimo decreto, la Corte di giustizia tributaria può formulare, in udienza o fuori udienza, alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, che ha valore di titolo esecutivo, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento, da cui segue la declaratoria dell'estinzione del giudizio. L'intento deflattivo si coglie anche nella relativa disciplina di regolazione delle spese processuali, che sono compensate se la proposta è accolta, mentre, ove sia non accettata senza giustificato motivo, sono incrementate nella misura del 50 per cento (v., in particolare, pag. 33 e seguenti della Relazione del Primo Presidente della Corte di Cassazione di inaugurazione dell'anno giudiziario 2023).

il disegno di legge governativo ha quindi disegnato il seguente assetto ordinamentale: In primo luogo, ha ritenuto doversi procedere alla formazione immediata di uno “zoccolo duro” di magistrati togati mediante opzione per il transito dalla magistratura di appartenenza (ordinaria, amministrativa, contabile, militare) alla nuova magistratura tributaria; In secondo luogo, ha previsto l'assunzione mediante concorso, nell'arco di diversi anni, di nuovi magistrati tributari, per un totale di 576 unità tra giudizio di primo grado e di secondo grado (comprehensive delle indicate 100 unità “transitate”), con una quota di posti da riservare nei concorsi agli attuali giudici tributari non togati in servizio; In terzo luogo, ha previsto il mantenimento in servizio di tutti gli attuali giudici in ruolo, togati e non, anticipando però l'età di cessazione dal servizio da 75 a 70 anni, con effetto immediato (1.1.2023).

Il tutto lasciando invariata la “collocazione” dei giudici, nuovi e vecchi, sotto il MEF.

Senonché, ciascun punto presentava – e presenta tuttora, considerata la scansa incisività dell'intervento sulla parte ordinamentale attuato nel passaggio parlamentare a motivo delle notevoli resistenze ivi incontrate – rilevanti problemi.

Per quanto riguarda il “transito”, esso riguarda come detto magistrati attualmente “in ruolo” nel loro ordinamento di appartenenza, che svolgono già funzione di giudice tributario, cui viene concessa l'opzione per il transito nella nuova magistratura tributaria *«previa individuazione e pubblicazione dell'elenco delle sedi giudiziarie con posti vacanti, prioritariamente presso le commissioni tributarie regionali e di secondo grado»*. Sono emersi sin da subito rilevanti dubbi sulle effettive *chances* di successo di questa previsione, sol che si pensi alle relative conseguenze: (i) sulla progressione di carriera nella magistratura di appartenenza; (ii) sul venir meno del doppio emolumento percepito in relazione al ruolo di giudice tributario, mediamente pari a 20.529 euro annui); (iii) sulla possibilità di diventare giudice di Cassazione, preclusa ai nuovi giudici tributari, salva la possibilità di futura riammissione nella giustizia ordinaria per come prevista dall'art. 211 del R.D. n. 12 del 1941 (“Legge di ordinamento giudiziario”); (iv) sugli incarichi “extra” eventualmente connessi alla magistratura di appartenenza; (v) sulla eventuale nuova destinazione “territoriale”.

La netta impressione era quindi che il numero dei transiti non sarebbe stato raggiunto e così è stato perché le domande di transito sono state, in concreto, a fine interpello, solo 34 e si deve considerare che coloro che hanno manifestato la opzione per il transito hanno la possibilità di rientrare nella magistratura di provenienza.

A ciò deve aggiungersi che: a) per un verso, la legge indirizza questi giudici “prioritariamente” alle Corti di giustizia tributarie di secondo grado, mentre nell’ottica dell’obiettivo di deflazionare il giudizio in Cassazione, sarebbe stato auspicabile che essi venissero destinati “esclusivamente” alle Corti di giustizia tributarie di secondo grado: è noto, infatti, agli addetti ai lavori, che tra i principali vizi delle sentenze di appello dominano le omesse pronunce e le motivazioni apparenti, sicché una maggiore attenzione già alla “completezza” della pronunzia in fatto e in diritto avrebbe indubbiamente contribuito a ridurre il contenzioso di legittimità; b) per altro verso, l’Interpello, volendo tenere conto del diverso parametro delle effettive carenze di organico delle singole sedi, ha persino aggravato la situazione, destinando la maggior parte dei giudici transitati al giudizio di primo grado (70 su 100) anziché al grado di appello; sicché l’obiettivo di rafforzare le sentenze di appello ne esce notevolmente ridimensionato; c) per altro verso ancora, non sono previsti meccanismi che consentano di “reintegrare” tale “quota-100”.

Forse, se l’obiettivo era di avere sin da subito uno “zoccolo duro” di magistrati a tempo pieno, avrebbe dovuto destare maggiore attenzione ed approfondimento, anche in relazione alla compatibilità con l’art. 106 Cost., la disposizione del ddl Misiani che prevedeva la possibilità che a questo “zoccolo duro” concorressero giudici non togati di lunga anzianità previo concorso per soli titoli, previsione pertanto destinata ad una cerchia non particolarmente estesa di soggetti di lunga esperienza e con prospettive temporali di mantenimento in ruolo tutto sommato limitate; mentre ai non togati è stata riservata solo una quota di posti su un concorso con caratteristiche certamente più adatte a giovani chiusi in casa a studiare, che a giudici aventi un’età media di circa 60 anni.

Per quanto riguarda l’organico “a regime” indicato nel ddl in 576 unità – compresi, come detto, i 100 magistrati destinati al transito – esso è rimasto invariato a seguito del passaggio parlamentare e non pare vi siano ripensamenti legislativi sul punto.

Come emerge dalla relazione tecnica, il numero dell’organico a regime è stato determinato partendo dal dato di circa 215.000 definizioni annue, calcolato sulla media del triennio 2017-2019, e sulla base dell’assunto secondo cui ciascun giudice dovrebbe decidere annualmente 374 sentenze. Si tratta di un numero di sentenze all’evidenza abnorme, aggravato dalla circostanza che esso è stato ottenuto semplicemente riproporzionando la “produttività” in relazione al tempo medio attualmente dedicato da ciascun magistrato “onorario”, al tempo che dovrebbe adesso dedicare alla funzione un magistrato a tempo pieno, utilizzando a tal fine un coefficiente pari a 4,5. Il che significa che l’assunto di base è che il tempo dedicato a “singola sentenza” dai nuovi giudici sia lo stesso dei “vecchi” giudici, in piena antitesi con l’esigenza di *qualità* insita nella scelta di un giudice a “tempo pieno”, che vorrebbe al contrario che a ciascuna sentenza venga dedicato un tempo maggiore. Il numero di sentenze “di partenza” è peraltro

ampiamente sottostimato alla luce dell'avvenuto rafforzamento ed accelerazione dalla fase cautelare che impone di decidere sull'istanza cautelare in tempi brevissimi e separatamente dal merito.

Al cospetto dell'importante riforma approvata, i problemi di organico appena evidenziati potrebbero apparire tutto sommato secondari. Ma poiché la qualità della giustizia e le esigenze di tutela del contribuente non possono prescindere da un organico di giudici adeguato anche in termini quantitativi, è da auspicare che il legislatore possa rimediare quanto prima a questo palese difetto di "progettazione" normativa. Resta in ogni caso l'impressione di un testo particolarmente punitivo nei confronti dei giudici non togati.

E' da segnalare che il legislatore si è reso subito conto della fallacia delle sue previsioni tanto che con il decreto Milleproroghe del dicembre 2022 ha già prorogato di un anno la età di "fuoriuscita" anticipata dei giudici prevista al 31.12.2022.

Il problema "ordinamentale" più rilevante riguarda, tuttavia, la perdurante collocazione dei giudici nel MEF, come detto non toccata dal ddl governativo e sopravvissuta anche al passaggio parlamentare. E' un tema che, come abbiamo visto sopra, risale al lontano 1800 e che il legislatore ha voluto ignorare senza porsi neppure la questione della autonomia e della indipendenza dei giudici tributari.

Già con riferimento al previgente assetto normativo erano stati versati fiumi di inchiostro per stigmatizzare l'assenza di una piena indipendenza dei giudici dal MEF e non è un caso che tutti i disegni di legge di riforma di iniziativa parlamentare convergessero univocamente nel collocare i nuovi giudici sotto la Presidenza del Consiglio dei Ministri, con parole anche particolarmente dure.

La Commissione della Cananea aveva invece ritenuto che *«le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della giustizia o la Presidenza del Consiglio dei Ministri (...) non appaiono conclusive»*, senza tuttavia neanche fare cenno al motivo.

Rispetto al passato, peraltro, la situazione è diventata ancor più grave, perché i nuovi giudici, così come i togati che già transiteranno alla magistratura tributaria per effetto dell'interpello, diventeranno direttamente *dipendenti* del MEF. Sicché, in ultima analisi, il contribuente si troverà ad essere giudicato da un dipendente di un Ente che, con la sua tipica controparte rappresentata dall'Agenzia delle entrate, stipula una convenzione in cui il raggiungimento degli obiettivi viene misurato anche in funzione del gettito ottenuto; gettito che dipende, a sua volta, anche dall'esito degli atti impositivi emanati dall'Agenzia delle entrate sulla cui legittimità e fondatezza quel giudice deve pronunziarsi.

La scelta di una magistratura professionale ed indipendente, una volta "scartata" l'idea di incardinarla in altre magistrature indipendenti (come detto, soprattutto quella contabile e quella ordinaria), non poteva che essere perseguita mediante l'attribuzione del potere di organizzazione e gestione dei giudici tributari alla Presidenza del Consiglio dei ministri. E a tal fine è stata anche rilevata la "coerenza" con l'attuale regolamentazione del procedimento disciplinare nei confronti dei giudici tributari, laddove attribuisce al Presidente del Consiglio dei ministri la promozione dell'azione

disciplinare, oltre che al Presidente della Corte di Giustizia tributaria di II grado, essendo pertanto significativo che essa non sia attribuita al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Quel che il Parlamento è riuscito ad ottenere nella fase parlamentare è stato solo un rafforzamento del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria sotto il profilo sia della sua autonomia contabile che disciplinare-ispettivo, e per tale via, indirettamente, la l'“indipendenza” dei giudici. Ma ciò non pare ancora in grado di superare ciò che autorevole dottrina ha definito essere «una modalità governativa, condizionata dall'impronta amministrativa che continuerà a non conoscere “cancellerie” ma segreterie e neppure recluterà i propri giudici togati del futuro in autonomia dal Mef».

La recente notissima ordinanza della Corte di giustizia di primo grado di Venezia che ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale accende in ogni caso nuovamente un potente faro sulla questione, sollecitando il legislatore ad una rinnovata e profonda riflessione.

Altra questione riguarda il mancato accesso dei nuovi giudici tributari alla Corte di cassazione. Non ha infatti trovato accoglimento la proposta di una delle due diverse “anime” della Commissione della Cananea volta ad istituire una sezione specializzata in Cassazione cui assegnare giudici tributari provenienti dal grado di appello tributario, previa valutazione di idoneità del CSM. È invece prevalsa la tesi secondo cui dall'art. 106 Cost. emerga come l'unica ipotesi di integrazione dei collegi di Cassazione con dei giudici che non facciano parte della giurisdizione ordinaria sia quella della nomina per “meriti insigni”.

Occorre peraltro ribadire il cambio di denominazione, di portata storica, da “Commissioni tributarie” in “Corti di giustizia tributarie”. Si tratta di una denominazione finalmente consona ad un organo giurisdizionale, sebbene – come rilevato in precedenza – al mutamento della denominazione non corrisponda il pieno superamento della loro impronta amministrativa.

IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

1. MODI E TERMINI DI PRESENTAZIONE DEL RICORSO

Il Processo tributario è un processo eminentemente “cartolare” e cioè “scritto” sia nella fase della discussione che nella fase della probatoria. La presenza delle parti è eccezionale, ma eccezionale è anche la presenza dei difensori che devono chiedere espressamente la discussione pubblica (se prevista per quella tipologia di ricorso). La regola del processo civile scritto è comunque in linea con le procedure europee poiché garantisce una

maggior celerità anche se non si può certamente ritenere che il processo italiano sia veloce. Peraltro il processo tributario è, fra i processi civili italiani, nei gradi di merito, mediamente il più veloce, mentre ha tempi lunghissimi nella fase del giudizio di cassazione a causa delle pendenze “anomale” di ricorsi in materia tributaria davanti ai giudici di cassazione considerato che quasi la metà di tutti i ricorsi di legittimità in materia civile interessano la materia tributaria. Si tratta di una situazione risalente nel tempo e di difficile risoluzione nonostante tutti i continui “condoni” o “definizione liti” o “rottamazioni” che dir si voglia, che i diversi Governi italiani che si sono succeduti nel tempo hanno emanato anche al dichiarato fine della deflazione del contenzioso tributario, senza tuttavia portare a risultati rilevanti in termini di riduzione del contenzioso in Cassazione. Nel 2022 l’Italia ha emanato tutta una serie di decreti legislativi per accelerare i tempi della giustizia (troppo lunghi rispetto alla media europea), essendo stato ciò richiesto dagli Organismi Europei al fine di concedere i Fondi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. Si tratta della cd. “Riforma Cartabia” (dal nome del Ministro della Giustizia del tempo della riforma), peraltro molto criticata e che si teme che non sarà particolarmente efficace per la riduzione della durata dei processi se non a discapito della qualità dei giudizi e delle sentenze. Ciò anche perché non vi sono stati investimenti economici efficaci e in Italia il contenzioso è più alto della media europea mentre il numero dei giudici è percentualmente fra i più bassi e non è mai stato risolto il problema dei giudici onorari (che cioè non sono magistrati di carriera) ai quali viene attribuita una parte del contenzioso di minore valore e importanza. E anche tutto il contenzioso tributario di merito, assai rilevante per numeri e valori, fino alla riforma del 2022, è stato sempre attribuito a giudici onorari, compresi giudici di carriera “prestati” alla giustizia tributaria per un secondo lavoro e che al momento attuale sono circa la metà del corpo dei giudici tributari.

Il giudizio tributario è introdotto con ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado (art. 18, D. Lgs. n° 546/92).

Il ricorso può essere proposto avverso (art. 19, D. Lgs. n° 546/92): l'avviso di accertamento del tributo; l'avviso di liquidazione del tributo; il provvedimento che irroga le sanzioni; il ruolo e la cartella di pagamento; l'avviso di mora; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni; il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni; gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; il diniego o la revoca di agevolazioni tributarie o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Corti di Giustizia Tributaria.

Reclamo e mediazione: Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. La procedura di reclamo/mediazione deve essere conclusa, a pena di improcedibilità del ricorso, entro il termine di novanta giorni dalla data di notifica di quest'ultimo (art. 17 bis, D. Lgs. n° 546/92). L'istituto del reclamo/mediazione si applica agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n° 300 e dagli Enti locali (art. 9, D. Lgs. 156/2015). Si applica inoltre, in quanto compatibile, anche agli atti emessi dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/97. L'istituto non si applica alle controversie di valore indeterminabile (ad eccezione di quelle in materia catastale, di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo) e alle controversie di cui all'art. 47 bis, relative al recupero degli aiuti di Stato.

L'istanza di reclamo/mediazione, se non diversamente specificato nell'atto impugnato, va inoltrata alla Direzione dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e, più in generale, all'ente che ha emanato l'atto o ha omesso quello richiesto. La proposizione deve essere effettuata entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto da impugnare, o novanta giorni dal rifiuto tacito dell'atto richiesto. La descritta procedura amministrativa, volta alla composizione della lite, **costituisce condizione di procedibilità del ricorso**, che diviene esperibile decorsi i novanta giorni fissati per la conclusione della stessa. Da tale termine riprendono a decorrere i trenta giorni per la costituzione in giudizio davanti alla Corte di Giustizia Tributaria e, in quella sede, all'atto del deposito del fascicolo di parte, andrà allegato il pagamento del contributo unificato. E' espressamente prevista l'applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali (dal 1 al 31 agosto).

In seguito all' esame istruttorio dell'istanza di reclamo/mediazione, l'ente interessato può: ritenere la proposta di mediazione completa nell'ammontare della pretesa e, per l'effetto accogliere l'istanza del ricorrente, invitando quest'ultimo a sottoscrivere l'accordo di mediazione senza formalità; ritenere non accoglibile il reclamo in tutto o in parte; in tal caso la procedura può concludersi con un provvedimento motivato espresso di rigetto ovvero con un silenzio-rifiuto che si perfeziona decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo. Nell'ipotesi di provvedimento espresso di diniego o di accoglimento parziale, il ricorrente può accettare la decisione della controparte oppure decidere di costituirsi in giudizio dinanzi al giudice tributario. **La costituzione in giudizio deve avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsti per la definizione della procedura di reclamo-mediazione**, anche se il provvedimento di rigetto del reclamo-mediazione è notificato al contribuente prima dei predetti 90 giorni.

Con l'introduzione del comma 9 bis dell'art. 17 bis D. Lgs. n. 546/92 ad opera dell'art. 4 comma 1 lett. e) della legge 130/2022, a partire dai ricorsi notificati il 16 settembre 2022, nelle ipotesi di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5 del citato l'art. 17-bis, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio.

Per quanto riguarda la proposizione del ricorso avverso il ruolo e la cartella di pagamento si segnala il nuovo comma 4-bis dell'art. 12, D.p.r. n. 602/1973, introdotto nell'ordinamento con l'art. 3-bis del decreto-legge n. 146/2021 (cd. decreto fiscale) convertito con L. 17 dicembre 2021, n. 215, il quale ha stabilito **la non impugnabilità dell'estratto di ruolo** nonché alcuni limiti all'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento. In particolare, la novella legislativa dispone al primo periodo la non impugnabilità dell'estratto di ruolo (ovvero il documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento). Il secondo periodo, invece, chiarisce che il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per: la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50; la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici previa verifica di questi ultimi dell'adempimento all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo superiore a cinquemila euro (articolo 48-bis del medesimo decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602); la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

Il ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado deve contenere l'indicazione (art 18, D. Lgs. n° 546/1992 e art. 14, comma 3 bis, D.P.R. n° 115/2002:

1. della Corte cui è diretto;
2. del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
3. dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;
4. dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
5. dei motivi;

Il ricorso deve indicare il valore della lite e contenere la procura a un difensore o a un soggetto abilitato all'assistenza tecnica (obbligatoria quando il valore della controversia supera 3.000,00 euro a partire dal 1° gennaio 2016, con l'obbligo anche di indicare la categoria di appartenenza del difensore ai sensi dell'articolo 12 del medesimo D. Lgs. n° 546/92, che consenta al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa professionale). Il difensore, o il ricorrente in caso di valore della controversia inferiore a euro 3.000,00, deve sottoscrivere sia l'originale sia le copie destinate alle controparti.

Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto. In caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, può essere proposto dopo novanta giorni dalla domanda di restituzione (art. 21, D. Lgs. n° 546/92). **La notifica del ricorso all'ente impositore da parte del ricorrente deve avvenire a mezzo pec** (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92) **secondo le disposizioni contenute nel processo tributario telematico (PTT)** dettate dal D. M. 23/12/2013 n° 163 e dai successivi decreti attuativi. L'indicazione dell'indirizzo PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti. La notifica del ricorso a mezzo PEC è diventata obbligatoria dal 1° luglio 2019 a seguito delle modifiche dell'articolo 16-bis del D. Lgs. n° 546/92 apportate con il D.L. n° 119/2018, convertito nella legge 17 dicembre 2018, n° 136. L'obbligo della notifica del ricorso a mezzo PEC non sussiste per i soggetti che non si avvalgono della difesa tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro. In tale ipotesi le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92. Le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92 anche nei casi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte e qualora l'indirizzo PEC non sia rinvenibile nei pubblici elenchi e infine nell'ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. n° 546/92). In tale ipotesi, le notificazioni si possono fare a mezzo ufficiale giudiziario secondo le norme degli articoli 137 c.p.c e seguenti (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 2) o con spedizione postale, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, all'ente impositore che ha emanato l'atto o mediante consegna diretta da parte del ricorrente all'ufficio impositore (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 39).

All'atto della **costituzione in giudizio** è obbligatorio presentare anche **la nota di iscrizione a ruolo**, in cui sono specificati l'atto impugnato, il valore della controversia, la materia del contendere e la data di notifica del ricorso, insieme con l'indicazione delle parti e del difensore che si

costituisce. L'art. 16 del D. L. n° 119/2018, modificando il comma 3 dell'art. 16 bis del D. Lgs. n° 546/92, ha disposto l'obbligo della costituzione in giudizio in primo e secondo grado con modalità telematica relativamente ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2019. L'obbligo del deposito con modalità telematiche non vale comunque: a) per i soggetti che decidono di non avvalersi dell'assistenza tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro (articolo 16-bis, comma 3-bis del D. Lgs. n° 546/92). Tuttavia, se intendono avvalersi della modalità telematica ai fini della costituzione in giudizio, devono avere un indirizzo di posta elettronica certificata da indicare nel ricorso; b) qualora il giudice, con provvedimento motivato, autorizzi il deposito con modalità diversa da quella telematica. Ne deriva che, in tali casi, il deposito del ricorso notificato può essere effettuato con la trasmissione dello stesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento o direttamente presso la segreteria della Corte adita, entro 30 giorni dalla data di notifica.

Il deposito di eventuali motivi aggiunti o di altra documentazione (art. 24, D. Lgs. n° 546/92) deve avvenire sempre in modalità telematica per i soggetti obbligati, inserendo necessariamente il numero di iscrizione a ruolo.

Al fine di semplificare le attività correlate al PTT, il citato articolo 16 del D.L. n° 119/18 con l'introduzione dell'articolo 25-bis del D. Lgs. n° 546/92 attribuisce il potere di certificazione di conformità sia al difensore del contribuente e sia al difensore e al dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo per la riscossione degli Enti locali, ovvero il potere di attestare la conformità delle copie degli atti e dei documenti in loro possesso in originale o in copia conforme, secondo le modalità previste dal Codice dell'amministrazione digitale.

Analogo potere di certificazione in conformità è riconosciuto anche per gli atti estratti dal fascicolo processuale telematico formato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n° 163. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità, come sopra descritta, equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico. L'estrazione delle copie autentiche dal fascicolo informatico è esonerata dal pagamento dei diritti di copia. Le disposizioni relative alla costituzione in giudizio del ricorrente si applicano anche alla costituzione in giudizio dell'appellante.

Il contenzioso tributario ha un costo per lo Stato che deve fornire giudici, personale amministrativo, locali e tutto quello che serve per organizzare il giudizio. A tal fine è dovuto il contributo unificato - sia che si tratti di un ricorso incidentale, sia che si tratti di un ricorso principale - che ha preso il posto dell'imposta di bollo dal 2011. Tale contributo può avere un'entità diversa in base al valore della controversia: in particolare, è di 30 euro per controversie fino a 2.582 euro e 28 centesimi, è di 60 euro per controversie comprese tra i 2.582 euro e 28 centesimi e i 5.000 euro, è di 120 euro per controversie di cui non possa essere determinato il valore e per quelle comprese tra i 5.000 e i 25.000 euro, è di 250 euro per controversie comprese tra i 25.000 euro e i 75.000 euro, è di 500 euro per controversie comprese tra i 75.000 euro e i 200.000 euro ed è di 1.500 euro per controversie che superano i 200.000 euro.

Proprio per determinare l'importo del contributo unificato, le parti sono tenute a dichiarare il valore della controversia nelle conclusioni del ricorso. Quando si parla di valore della controversia, si fa riferimento all'importo del tributo al netto delle sanzioni eventualmente previste dall'atto impugnato e degli interessi. Nel caso in cui la lite riguardi unicamente l'irrogazione di sanzioni, è la somma di queste a costituire il valore.

La **costituzione in giudizio della parte resistente** può avvenire, entro sessanta giorni dalla avvenuta notifica del ricorso, con il deposito delle controdeduzioni e degli altri documenti offerti in comunicazione, mediante il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT) dettate dal D.M. 23/12/2013, n.° 163. Nelle controdeduzioni sono esposte le proprie difese, le prove di cui intende valersi, le eccezioni processuali o di merito non rilevabili d'ufficio e l'eventuale chiamata in causa di terzi.

2. LA SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO.

Anche se si presenta un ricorso non si è esentati dal versamento degli importi di denaro richiesti con l'atto. Nell'eventualità in cui si tratti di un avviso di accertamento emesso per l'Iva e le imposte dirette, per esempio, devono essere versati gli importi definitivi - se ve ne sono - o un terzo delle imposte contestate, con i relativi interessi. Dopodiché, nel momento in cui il ricorso dovesse essere accolto, si provvederà a un rimborso di ufficio, che includerà anche gli interessi del caso, erogato nei novanta giorni successivi alla data di notifica della sentenza. Se il rimborso non verrà effettuato, il contribuente potrà fare di nuovo riferimento alla Commissione Tributaria Provinciale (ora Corte di Giustizia di primo grado) per chiederne l'ottemperanza, o alla Commissione tributaria regionale (ora Corte di Giustizia di secondo grado) in caso di gradi di giudizio successivi al primo.

Il contribuente ha quindi la possibilità di presentare un'istanza apposita presso la Commissione (ora Corte di Giustizia) Tributaria competente al fine di chiedere la sospensione nel caso in cui ritenga che l'atto stesso sia potenzialmente in grado di provocargli un danno grave ed irreparabile (l'art. 47 del D. Lgs. n° 546/92, come modificato dall'art. 4, comma 1, lett. f) della Legge n. 130/2022 riconosce al ricorrente la possibilità di chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, con istanza inserita nel ricorso o formulata con atto separato, debitamente notificato alle altre parti e depositato in segreteria). La motivazione deve esplicitare le ragioni di fatto e gli elementi di diritto a sostegno della necessità di scongiurare il grave e irreparabile danno che potrebbe derivare dall'immediata esecuzione dell'atto impugnato (periculum in mora), ed una prognosi favorevole dell'esito dell'impugnativa (fumus boni iuris), legittimando dunque il giudice ad accordare la richiesta tutela cautelare.

Dopo la presentazione dell'istanza di sospensione, il presidente della sezione provvederà con decreto alla fissazione dell'udienza per la trattazione nella prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno cinque giorni prima. La Corte, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, si pronuncia nella stessa udienza di trattazione dell'istanza, salvo nei casi di eccezionale urgenza in cui il presidente della sezione, deliberato il merito, dispone con decreto motivato la provvisoria sospensione fino alla pronuncia del Collegio.

La sospensione, ove concessa, può essere totale o parziale e in alcuni casi subordinata alla prestazione di idonea garanzia (cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa).

Per i ricorsi notificati alla data del 16 settembre 2022, a seguito della modifica del citato art. 47 del D. Lgs n. 546/92 ad opera dell'art. 4, comma 1 lett. f) della Legge 130/2022, **la data dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può essere fissata oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza; l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia. La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale"**, ovvero per i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili. La sospensione della riscossione degli importi di cui al primo comma dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 è concessa anche in caso di accoglimento dell'istanza di sospensione ex art. 47 del D. Lgs. n. 546/92.

Dall'emanazione del provvedimento cautelare, la trattazione della controversia deve avvenire non oltre novanta giorni e i suoi effetti cessano dalla data della pubblicazione della sentenza di primo grado. Previa istanza motivata di parte, è altresì ammessa la revoca o la modifica del provvedimento cautelare. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa. Gli effetti, in seguito alla concessione della sospensione, rimangono fino a quando la sentenza di primo grado non viene pubblicata.

3.L'ISTRUZIONE E LA DISCUSSIONE DELLA CAUSA. I LIMITI PROBATORI

Una novità introdotta con la legge n. 130 del 2022 riguarda **l'onere della prova e la “consistenza” della prova medesima.**

Tale novità sancisce innanzitutto con chiarezza ciò che la dottrina ha da tempo affermato e cioè che nel processo tributario, con l'eccezione dei giudizi di rimborso, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa – nella nuova disposizione indicata con l'espressione «*violazioni contestate con l'atto impugnato*» – spetta sempre al Fisco, perché è esso che fa valere una pretesa in giudizio.

Questo principio viene adesso incorporato in una regola di giudizio specificamente “tributaria” riguardante, appunto, il “come” il giudice tributario debba risolvere la controversia nel caso in cui la parte onerata non abbia raggiunto la prova dei fatti.

Per la verità questa regola, relativa alla ripartizione dell'onere probatorio, insita nell'art. 2697 c.c., era stata già individuata dalla Corte di Cassazione sin dalla storica sentenza 23 maggio 1979, n. 2990, con cui la Suprema Corte esclude definitivamente la c.d. “presunzione di legittimità degli atti” e ritenne, appunto, che ai sensi dell'art. 2697, co. 1, c.c. dovesse essere l'amministrazione a dover provare in giudizio i fatti costitutivi del proprio diritto e il contribuente i relativi fatti estintivi, impeditivi o modificativi ai sensi del successivo comma 2. Nonostante ciò, non solo l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario costituisce da sempre tema controverso, ma la stessa scomposizione dei fatti giuridici tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi, come è stato osservato, è tutt'altro che agevole ed appagante. Al tempo stesso, è persino ovvio che tale disposizione non tocchi le vicende in cui il legislatore, oltre a prevedere la regola di giudizio, ricolleggi anche precise conseguenze giuridiche alla mancata prova del fatto opposto a quello presunto, come accade per le presunzioni relative. Si tratta di quelle ipotesi in cui il legislatore, al fine di tutelare gli interessi del Fisco, privilegia una “verità” (si pensi, ad es., alla permanenza della residenza fiscale in Italia in caso di iscrizione nell'AIRE da parte di cittadini italiani emigrati in paradisi fiscali), ammettendo tuttavia la possibilità che gli interessati dimostrino la mancata coincidenza tra la “verità” favorita dalla legge e quella reale (ovverosia, in quel caso, l'effettività della residenza e del domicilio civilistici nel paradiso fiscale). Ciò essa fa sia sulla base di una preponderanza di possibilità che spinge a considerare esistente ciò che è usuale (ovverosia, che il trasferimento in un paradiso fiscale è sovente “fittizio”) e a fare carico a chi nega di provare il non usuale (ovverosia, che il trasferimento ha carattere “effettivo”), sia sulla base della migliore conoscenza dei fatti e/o del migliore accesso ai mezzi di prova che evidentemente caratterizza la posizione del contribuente in ordine alla residenza e al domicilio dello stesso. Così come è pure evidente come essa non tocchi quelle ipotesi in cui è il legislatore a disciplinare espressamente la ripartizione della prova, come ad esempio accade con i c.d. accertamenti bancari *ex art. 32, d.p.r. n. 600/1973*. E ciò anche in armonia con l'espressione «*comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*» utilizzata dal legislatore.

Ciò premesso, è chiaro che in ciascuna delle due ipotesi – violazioni contestate da un lato, richiesta di rimborso dall'altro – ciascuna parte può limitarsi a negare che controparte abbia assolto l'onere della prova, oppure anche fornire una prova “positiva” volta a contrastare la prova altrui. Sennonché, in mancanza di una prova “positiva” contraria, difficilmente il contribuente ha sin qui potuto sperare nell'accoglimento delle proprie ragioni, almeno nelle ipotesi di acclarata sua vicinanza alla prova, posto che l'atteggiamento meramente negativo, soprattutto da parte di chi dovrebbe conoscere meglio i fatti, non fa spesso che confermare le tesi avversarie.

Emerge dunque un punto cruciale, e cioè la limitatezza di quelle costruzioni rigidamente meccanicistiche che capita talvolta di vedere offrire del giudizio di fatto, instaurandosi in realtà un fenomeno dialettico nel processo tributario, dovendo anche la parte sulla quale non incombe l'onere probatorio svolgere un ruolo attivo e non meramente passivo, che finirebbe altrimenti con il confermare le tesi dell'avversario. Si confronteranno tutte le prove offerte e sulla base della loro comparazione si fonderà la decisione del giudice tributario.

Sotto questo profilo, potrebbe avere una qualche spiegazione quella ritrosia che talvolta si rinviene a scorgere un reale contenuto "innovativo" alla nuova disposizione. Ma un conto è riconoscere la dialettica del giudizio di fatto, che rimane, altro è affermare che in relazione alla prova della "pretesa" tutto sia rimasto come prima. Il Fisco, ad esempio, non potrà più limitarsi *sic et simpliciter* a rilevare, dopo aver motivato l'avviso di accertamento, che il contribuente, richiesto in tal senso, non ha addotto alcuna *prova* delle condizioni di fatto che legittimano le agevolazioni fruite dal contribuente (si pensi, ad es., alla prova della natura "non terapeutica" delle prestazioni sanitarie ai fini dell'esenzione Iva). L'Amministrazione finanziaria dovrà adesso necessariamente farsi "parte attiva", pena il mancato assolvimento dell'onere probatorio e l'applicazione della nuova regola di giudizio, utilizzando pienamente gli amplissimi poteri istruttori di cui dispone. E dovrà farsi parte attiva anche sull'irrogazione delle sanzioni, ambito in cui dalla riforma del 1997 ad oggi ha operato, come noto, un sostanziale "automatismo applicativo" in sede sia amministrativa che giurisprudenziale.

Ma c'è un'ulteriore novità, non meno importante, che sta nella frase posizionata al centro tra le due separate "regole di giudizio," a mente della quale ***«il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».***

Da questa frase possono infatti evincersi alcune conseguenze importanti.

La prima riguarda il fatto che il giudice fonda la decisione *«sugli elementi di prova che emergono nel giudizio»*. Ciò conferma, per un verso, la tesi della dialettica del giudizio di fatto e, per altro verso, che stiamo pur sempre parlando di una regola di giudizio *processuale*, sicché necessariamente la valutazione è sul materiale probatorio presente in giudizio. Ma poiché è impensabile che l'Amministrazione finanziaria si riduca a provare la propria pretesa in giudizio senza avere a sua volta raccolto le prove nella fase istruttoria, è evidente che l'istruttoria dovrà essere di intensità tale da poter fondatamente poi sostenere la pretesa in giudizio. I due momenti finiscono pertanto per essere inscindibilmente connessi tra loro, il che rafforza – e non già indebolisce – la tesi per la quale gli elementi di prova devono almeno essere *indicati* nell'avviso di accertamento.

La seconda riguarda il fatto che l'onere della prova si ricollega *«alle ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni»*, confermando, pertanto, l'ampia estensione assegnata dalla nuova disposizione alla ripartizione dell'onere; tant'è che la regola di giudizio

relativa alle richieste di rimborso *segue* il secondo periodo qui in commento, a sua volta preceduto dalla regola di giudizio generale di cui al primo periodo.

La terza riguarda il fatto che il giudice annulla l'atto impositivo «*se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*» la pretesa impositiva e sanzionatoria.

Ebbene, questa terza conseguenza è fondamentale sotto almeno due profili. Sotto un primo profilo, perché impone una seria riflessione sulla perdurante validità di talune massime giurisprudenziali, a cominciare dal principio secondo cui «*nel processo tributario l'amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova della pretesa adottata con l'accertamento, mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria*». È chiaro, infatti, che questi “indizi sufficienti” devono adesso assurgere al rango di una vera e propria prova “*circostanziata e puntuale*” onde potersi affermare «*la sussistenza dell'obbligazione tributaria*». Come è stato perspicuamente rilevato in relazione all'art. 116 c.p.c., «*la novella sostituisce una valutazione rigorosa (...) alla prudente ponderazione sancita dalla regola processualcivilistica* ». Ma gli ambiti di applicazione in cui questo livello di affidabilità “alto” viene in rilievo, sono potenzialmente assai numerosi. Si pensi alle operazioni soggettivamente inesistenti, dove la più recente giurisprudenza della Corte di giustizia UE ha ritenuto costituisca onere dell'amministrazione finanziaria di «*individuare con precisione*» gli elementi costitutivi della frode e fornire la prova delle condotte fraudolente, nonché la partecipazione attiva del soggetto passivo o che sapeva o avrebbe dovuto sapere (GCUE, 1.12.2022, C-512/2021, par. 36). Non pare esservi in effetti grande differenza tra produrre in giudizio prove “circostanziate e puntuali” e “individuare con precisione” gli elementi costitutivi sopra indicati: né, peraltro, un'eventuale prova “rafforzata” prevista dal diritto nazionale confliggerebbe con il diritto UE, dal momento che, in tema di disciplina delle prove, la Corte di giustizia UE rinvia alle norme nazionali (GCUE, 1.12.2022, C-512/2021, par. 31). Non è sufficiente, dunque, che l'Amministrazione finanziaria offra un mero e generico “quadro indiziario”.

Il nuovo comma 5-bis, nell'obbligare i giudici a motivare con grande cura ed attenzione sul materiale probatorio versato in giudizio potrebbe pertanto svolgere un rilevante effetto deflativo nel giudizio di legittimità.

Nessuna incidenza, invece, dovrebbe riconoscersi alla nuova disposizione in relazione alle presunzioni semplici posto che i requisiti di “gravità, precisione e concordanza” configurano di per sé una prova “sufficiente”, esigendo un determinato standard di prova, ossia un “grado di conferma” del fatto da provare che non sia minimo, ma raggiunga un livello tale da rendere il factum probandum sufficientemente confermato secondo le regole di comune esperienza e consentendo pertanto al giudice di ritenere vero un fatto in mancanza di elementi di segno contrario. Si tratta, è bene evidenziarlo, di un'operazione logica che non riguarda l'inversione dell'onere della prova bensì esclusivamente la prova: il

ragionamento del giudice che “trae” la presunzione non mira, infatti, a ripartire l’onere della prova ma ha ad oggetto la formazione e la sussistenza della prova. Così come alcuna incidenza dovrebbe avere la nuova disposizione laddove il legislatore consente espressamente il ricorso a presunzioni semplicissime, come nel caso degli accertamenti c.d. “induttivi” di cui all’art. 39, co. 2, d.p.r. n. 600/1973.

Vedremo presto il funzionamento di questa novità legislativa sull’onere della prova nel giudizio tributario attraverso il formarsi della elaborazione giurisprudenziale della Corte di Cassazione che, nel nostro ordinamento, così come interpretato dalla nostra Corte Costituzionale, costituisce il cd. “diritto vivente” e cioè il diritto che anche i giudici di merito debbono applicare salvo che sussistano rilevanti motivi per discostarsi.

L’istruttoria nel processo tributario, al di là della espressione generale contenuta nell’art. 1 comma 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992 per cui “I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile”, è condizionata, da una parte in senso restrittivo, ma per altro verso in senso espansivo: 1. dalla specificità del processo che è dominato, da un lato, dai **principi del libero apprezzamento degli elementi probatori, dalla inesistenza di prove legali e dal potere dispositivo delle parti**, già proprio del giudizio civile; 2. **dalla natura della giurisdizione tributaria che è di “annullamento – merito” e quindi ben diversa dalla giurisdizione amministrativa che spesso viene richiamata, erroneamente, nel processo tributario** (In base ad un orientamento consolidato della Corte di Cassazione a sezioni unite, a partire da Cass. Sez. U, Sentenza n. 5783 del 26/10/1988 Rv. 460312 – 01 fino ad arrivare a Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13294 del 28/06/2016 Rv. 640171 – 01 e successive conformi, costituente il cd. “**diritto vivente**”, infatti, il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché **il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dall'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'"an" o di una condanna generica**); 3. **dalla natura esclusivamente impugnatoria del processo tributario** cui consegue l’obbligo di dedurre con l’atto introduttivo tutti i vizi, non essendo possibile successivamente ampliare il tema del decidere; 4. **dalla ulteriore riduzione del potere di integrazione probatoria spettante al giudice nel processo civile ordinario**; 5. **dalla indisponibilità dei diritti controversi**, il che costituisce, per larga parte, la base per la esclusione del giuramento e dell’interrogatorio della parte.

Dopo avere esaminati i limiti, vediamo ora quali sono invece i punti “di forza” della istruttoria del processo tributario che, a mio avviso, sono molti e molto importanti e cioè: la snellezza del rito, la sua celerità e la concentrazione che consentono di porre il rito del processo tributario assai vicino a quelli europei, anche quanto a termini di durata del processo, tranne qualche ritardo patologico di alcune commissioni tributarie, che peraltro conferma la regola della assai minore durata media del processo tributario rispetto al giudizio civile.

La prova regina nel processo tributario è sicuramente quella documentale che deriva dai documenti in possesso del contribuente, sia provenienti dalla parte che da terzi (contabilità, documenti bancari, documenti ricavabili da banche dati, dal catasto, da certificazioni comunali ecc.) e da quelli acquisiti dall'ente impositore in sede di procedimento di accertamento.

La prova documentale si compendia nel documento, cioè in un elemento materiale che rappresenta o raffigura un fatto giuridico. I documenti possono rivestire la forma della scrittura privata quando la loro compilazione non costituisce esercizio di una pubblica funzione e debbono essere muniti di autografa sottoscrizione per la loro attribuibilità ad un soggetto oppure la forma dell'atto pubblico quando vengono redatti da pubblici funzionari nell'esercizio di pubbliche funzioni. L'atto pubblico fa piena prova (ed in tal senso vincola il giudice) sia della formazione e provenienza dell'atto sia per quanto ivi dichiarato come avvenuto in presenza del Pubblico Ufficiale. I verbali di verifica (pvc) fanno prova fino a querela di falso dei fatti compiuti dai verbalizzanti e di quanto attestato come avvenuto in loro presenza mentre saranno liberamente valutabili per tutto il resto. La scrittura privata, se autenticata o riconosciuta (nel senso che la parte contro la quale è stata prodotta non ha tempestivamente disconosciuto come propria la sottoscrizione od è rimasta contumace), ha la stessa efficacia fidefacente dell'atto pubblico quanto alla provenienza dal suo apparente autore mentre il contenuto resta liberamente apprezzabile dal giudice. La controprova rispetto all'atto pubblico può essere fornita solo a mezzo di querela di falso (artt. 221 segg. c.p. c.) riguardante sia il «falso materiale» (che attiene alla genuinità del documento) sia il «falso ideologico» (che attiene alla veridicità di quanto attestato dal pubblico ufficiale).

Sempre fra le prove documentali possiamo annoverare gli atti dei processi penale e le sentenze ed altri provvedimenti che li definiscono. La regola generale è quella del cd. doppio binario che deriva dall'art. 654 del codice di procedura penale, per cui, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna; ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio. La sentenza penale costituisce quindi semplice indizio od elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio ma non rappresenta un accertamento preliminare necessario.

Un limite all'allegazione documentale si rinviene invece nelle preclusioni stabilite in materia di imposte sui redditi (art.32 DPR 600/73) e di IVA (art.52 DPR 633/72) laddove è previsto che notizie, dati, libri, registri e documenti non esibiti o non trasmessi in sede di verifica ed in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa o contenziosa salva la prova che tale

mancato adempimento è dipeso da causa a lui non imputabile. Si tratta di una forte compressione del diritto di difesa del contribuente che la giurisprudenza interpreta in modo restrittivo nel senso che siffatta preclusione può operare solo in presenza di specifiche richieste dell'Amministrazione seguite da espliciti rifiuti od occultamenti del contribuente.

Se si tratta di documenti preesistenti di cui non ha potuto ottenere la copia tramite le ordinarie procedure di accesso, la parte può chiedere al giudice che ne ordini la esibizione. I presupposti per l'ordine di esibizione sono – oltre all'istanza di parte - la prova dell'esistenza del documento e del suo possesso in capo alla controparte o al terzo nonché la necessità della sua acquisizione, poiché il documento deve essere indispensabile al fine di raggiungere la prova dei fatti.

Altro mezzo di prova di cui ha la disponibilità - questa volta - il giudice è la consulenza tecnica d'ufficio, il cui uso può essere sollecitato dalla parte se non ritiene di presentare una propria consulenza commissionata personalmente. Il consulente è, a tutti gli effetti, un ausiliare del giudice (con il quale collabora, in qualità di esperto, nelle materie che sfuggono alla sua conoscenza), mentre gli organi tecnici non hanno questa qualifica, limitandosi a riferire al giudice elementi conoscitivi di particolare complessità, senza alcuna autonomia valutativa. Considerato che la consulenza tecnica ha un costo che aggrava le spese del procedimento ed il giudice tributario - che è giudice specializzato anche di estrazione tecnica - si suppone possieda sin ab origine le cognizioni necessarie per la valutazione della controversia, a tale mezzo si dovrebbe ricorrere solo in contesti di particolare complessità estranei al sapere del collegio giudicante. L'intervento del consulente tecnico di regola è giustificato quando si tratti di materia per la cui comprensione è richiesto il possesso di un bagaglio di conoscenze non giuridiche, non essendo di regola ammissibile una CTU che abbia ad oggetto l'applicabilità o meno di una norma giuridica o l'inquadramento di una data situazione nell'ambito di un determinato istituto giuridico. Sarebbe quindi del tutto fuori luogo una consulenza finalizzata all'accertamento della idoneità e regolarità delle scritture contabili e della documentazione di supporto mentre sarebbe perfettamente legittimo ricorrere a consulenze in materia doganale per accertare la natura, la composizione, le caratteristiche strutturali dei beni importati, al fine di individuare il corretto codice tariffario da applicare. Altrettanto corretta è la consulenza valutativa in relazione al valore venale previsto come presupposto impositivo da alcune leggi di imposta, quando gli elementi addotti dalle parti sono oggettivamente contrastanti. Si tratta di casi con riguardo ai quali si potrebbe in astratto anche fare riferimenti a quelle relazioni tecniche degli organi della P.A. previste dal comma 2 dell'art 7 del D. Lgs. n. 546 del 1992, ma il giudice di regola non vi ricorre specie se si tratta di organi coinvolti in qualche modo nella causa e quindi interessati. Si potrebbe dubitare della legittimità costituzionale di tale disposizione peraltro, nella pratica, è del tutto eccezionale che il giudice tributario vi faccia ricorso per cui la questione non è stata posta.

La nomina del consulente tecnico, che è soggetto di fiducia del giudice, comporta che le parti possano nominare propri consulenti di parte che poi parteciperanno alle operazioni e potranno intervenire sia in sede di operazioni peritali che successivamente con proprie osservazioni qualora non siano d'accordo con le conclusioni del consulente tecnico d'ufficio.

Le parti possono peraltro commissionare consulenze tecniche stragiudiziali di parte da proporre al giudice, con le formalità e nei termini del deposito dei documenti, negli stessi casi in cui il giudice può disporre consulenze tecniche d'ufficio.

E' ormai consolidato l'orientamento per cui il giudice del merito può porre a fondamento della propria decisione una perizia stragiudiziale, anche se contestata dalla controparte, purché fornisca adeguata motivazione di tale sua valutazione, attesa l'esistenza, nel vigente ordinamento, del principio del libero convincimento del giudice. Si parla in tali casi di utilizzo di prove atipiche cui, salvi i divieti espressamente previsti dalla legge, l'ordinamento non pone preclusione, né assume rilievo che quelle relazioni siano eventualmente state redatte da un soggetto legato da un rapporto di lavoro dipendente con la parte e siano o meno asseverate, siccome tali circostanze non incidono sulla maggiore o minore valenza probatoria del documento, atteso che l'atipicità postula l'assenza di un paradigma legale in relazione al quale condurre la verifica di ammissibilità e validità del mezzo di prova. Resta ferma ovviamente la possibilità per la controparte di cercare di sconfiggere la rilevanza e la veridicità intrinseca del documento, mentre spetterà poi al giudice motivare in modo coerente la valutazione del materiale probatorio offerto e spiegare per quali motivi ha inteso fondare la prova su quella consulenza stragiudiziale, che, se intrinsecamente erronea o non convincente, potrà essere disattesa. **La valutazione della prova è infatti il momento più importante del giudizio e la motivazione della sentenza è preposta a spiegare i passaggi logici attraverso cui il giudice è pervenuto alla decisione attraverso l'esame coordinato dell'intero materiale raccolto. Il giudice si dice sia peritus peritorum, il che significa che, nel contrasto fra tecnici, spetterà poi al giudice decidere, eventualmente disponendo o rinnovando la consulenza tecnica d'ufficio se non si sentisse in grado di decidere in base ai pareri tecnici in atti.**

Fra le consulenze stragiudiziali è stato inquadrato anche il parere pro veritate commissionato dalla parte ad un soggetto terzo, che consente alla parte, a monte, una conoscenza strumentale alle scelte da prendere ovvero a limitare al minimo il rischio di controversie giudiziarie pregiudizievoli agli affari del cliente.

La confessione non è espressamente disciplinata come prova nel processo tributario ma non può considerarsi ad esso estranea. La giurisprudenza ampiamente consolidata della Corte di Cassazione è infatti nel senso che le dichiarazioni rese dal contribuente di fatti a lui sfavorevoli nel processo tributario ed in atti extraprocessuali (confessione "stragiudiziale" contenuta in risposta a questionari, verbali redatti a seguito di convocazione del contribuente e da lui sottoscritti, dichiarazione dei redditi) hanno valore confessorio e sono soggetti a libera valutazione del giudice ex art.116 cpc. La confessione giudiziale provocata a seguito di interrogatorio formale è invece estranea al processo tributario perché tale istituto non è ivi previsto.

Sulle c.d. prove atipiche e cioè non espressamente disciplinate dal codice di procedura civile manca nell'ordinamento processuale civile -e quindi in quello tributario che rimanda al codice di procedura civile- una disposizione analoga all'art. 189 del codice di procedura penale il quale stabilisce che quando è richiesta una prova non disciplinata dalla legge, il giudice può assumerla se essa risulta idonea ad assicurare l'accertamento dei fatti. Si

ritiene comunque che, in linea di principio, non sia esclusa neppure nel processo tributario la acquisizione del dato atipico nel rispetto del principio del giusto processo che deve garantire il diritto alla prova ed il libero convincimento del giudice per cui potranno essere utilizzabili come elementi in senso lato di prova, ad esempio, con valenza indiziaria, le prove aliunde formate, cioè acquisite in altri giudizi (che restano tipiche solo nel processo in cui si sono formate), quali le testimonianze rese nel corso di processi civili e penali o le relazioni depositate in altri processi che restano tipiche nel processo nel cui ambito sono state formate, mentre nel processo tributario avranno il valore di elementi indiziari che il giudice dovrà coordinare con tutto il restante materiale probatorio al fine di formare il suo libero convincimento.

Un capitolo a parte meriterebbe l'esame delle **prove cd. illecite o irregolari**. Fra le prime si annovera ad esempio la cd. Lista Falciani fornita da un dipendente infedele che aveva sottratto fraudolentemente dagli archivi informatici di una banca svizzera i file dei clienti redigendo una lista con le fiche contenenti i nomi dei supposti correntisti con a fianco i rispettivi importi. I dati sequestrati dall'autorità francese venivano trasmessi all'Amministrazione Finanziaria di altri paesi europei ai fini della individuazione dei rispettivi evasori domestici secondo il meccanismo di scambio di informazioni tra Stati per contrastare la evasione e frode fiscale. Dopo alterne vicende nei gradi di merito la questione è stata chiusa dalla Corte di Cassazione con la sentenza per cui "In tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria" (v, da ultimo, Cass. Sez. 5 - , Sentenza n. 4984 del 25/02/2020, Rv. 657352 - 01).

La prova presuntiva è quella solitamente proposta dagli uffici finanziari, alla quale i difensori dei contribuenti oppongono la controprova diretta a scardinare il coordinamento indiziario. La presunzione è il processo logico attraverso il quale si risale, in via logico- deduttiva, da un fatto noto ad uno ignoto, cosicché, data per provata una circostanza, si giunge a considerarne provata un'altra, pur sfornita di prova diretta. Le presunzioni sono disciplinate dal codice civile negli artt. 2727 e seguenti e possono essere legali quando è la stessa legge che attribuisce ad un fatto valore di prova in ordine ad un altro fatto che è presunto ed a loro volta si dividono in assolute (se non ammettono prova contraria) o relative (se l'ammettono) e semplici quando non sono prestabilite dalla legge ma lasciate al libero apprezzamento del giudice.

Non si tratta certamente di una prova residuale o di importanza secondaria poiché, al contrario, è una vera e propria prova, quella che appaga maggiormente il libero convincimento del giudice, molto di più della prova testimoniale, oggi sottoposta dalla psicologia giudiziaria al "dubbio amletico", ed è quella di regola valorizzata nel processo tributario che è dominato dall'utilizzo di presunzioni: solo a titolo esemplificativo, in tema di accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del d.P.R. n.

633 del 1972 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c. Sempre a titolo di esempio, l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito quali prove presuntive di maggiori ricavi o operazioni imponibili, ai sensi degli artt. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non è subordinata alla prova che il contribuente eserciti attività d'impresa o di lavoro autonomo, atteso che, ove non sia contestata la legittimità dell'acquisizione dei dati risultanti dai conti correnti bancari, i medesimi possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito da essa ricavato, incombendo al contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti. Ancora, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore (nella specie un quadernone contenente l'indicazione, in difformità dalle scritture di magazzino, degli effettivi quantitativi di materiale prodotto), rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria. Altri esempi di accertamenti basati su presunzioni sono gli accertamenti parametrici o fondati sul cd. redditometro, gli accertamenti sintetici, gli accertamenti ICI relativi alle aree edificabili fondati sulle delibere comunale che fissano i valori minimi per zone omogenee che hanno un funzionamento assimilabile al cd. redditometro.

Occorre considerare che, come abbiamo già visto, anche una sola pregnante presunzione (pensiamo alla "Lista Falciani") può essere sufficiente a giustificare l'accertamento presuntivo, senza necessità di altri elementi indiziari che derivano, ad esempio, dalla mancanza di giustificazione della appartenenza a quella lista (analogamente a come opera in sede penale l'indizio della presenza del DNA o della impronta digitale dell'imputato di omicidio sul cadavere della vittima se si accompagna alla ingiustificatezza aliunde di tale presenza). Altra regola che occorre considerare è che non è consentita la scissione del procedimento probatorio presuntivo, ritenendo che i singoli componenti del procedimento presuntivo tributario (ma è lo stesso per qualsiasi procedimento probatorio presuntivo, poiché le presunzioni o indizi che dir si voglia sono utilizzabili in tutte le branche del processo civile e penale ed hanno lo stesso funzionamento in tutti rami del diritto) e cioè le singole presunzioni possano essere esaminate singolarmente, così da integrare, in sede di esame congiunto, presunzioni di secondo grado e a catena; mentre invece è caratteristico del

procedimento presuntivo (ed anche le singole leggi di imposte richiamano ripetutamente il procedimento presuntivo dando valore di piena prova, di regola, alle presunzioni gravi, precise e concordanti, ma talvolta anche alle presunzioni semplici o “supersemplici” secondo una terminologia usata anche dalla Corte Suprema) che si basi su più presunzioni da porre sullo stesso piano e che devono essere esaminate dapprima singolarmente, per saggiarne la gravità e serietà (gravi e precise) ed in un secondo momento nel loro coordinamento fattuale e logico (concordanza) nel cui ambito la singola presunzione vede il proprio valore accresciuto attraverso il criterio della concordanza.

Allorquando la prova addotta sia costituita da presunzioni, le quali anche da sole possono formare il convincimento del giudice del merito, rientra infatti nei compiti di quest'ultimo il giudizio circa l'idoneità degli elementi presuntivi a consentire inferenze che ne discendano secondo il criterio dell'"id quod prelumque accidit", essendo il relativo apprezzamento sottratto al controllo in sede di legittimità, se sorretto da motivazione immune da vizi logici o giuridici e, in particolare, ispirato al principio secondo il quale i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, richiesti dalla legge, devono essere ricavati in relazione al complesso degli indizi, soggetti ad una valutazione globale, e non con riferimento singolare a ciascuno di questi, pur senza omettere un apprezzamento così frazionato, al fine di vagliare preventivamente la rilevanza dei vari indizi e di individuare quelli ritenuti significativi e da ricomprendere nel suddetto contesto articolato e globale.

Anche il notorio e la comune esperienza sono ritenuti integranti una fonte di presunzione utilizzabile dal giudice quale indice di valutazione, fra l'altro di particolare rilievo nel processo tributario in cui le questioni valutative sono molto frequenti. Il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso, ovviamente, in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile. Ne consegue che tra le nozioni di comune esperienza non possono farsi rientrare, ad esempio, le acquisizioni specifiche di natura tecnica e quegli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati estimativi, come la determinazione del valore corrente degli immobili. Come si vede il notorio può quindi essere usato nel processo in modo assai limitato e dalle mani migliori, poiché il processo tributario, che è un processo che deve applicare il diritto, finirebbe per diventare, altrimenti, un processo secondo equità.

Ai fini della decisione, si segnala che l'articolo 7 del D. Lgs. n. 546/92 riconosce alle Corti di giustizia tributaria nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, poteri istruttori presso gli uffici impositori e di avvalersi della competenza di tecnici dell'amministrazione dello Stato, enti pubblici e anche della Guardia di finanza. Inoltre, **solo a partire dai ricorsi notificati a decorrere dal 16 settembre 2022, la Corte di giustizia tributaria, ferma restando la non ammissione del giuramento, ove lo ritenga necessario e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art. 257-bis del c.p.c. e cioè con forma scritta** (v. Testo dell'art. 257 bis del codice di procedura civile: Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato. Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello

di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone. Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione. Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del giudice. Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione. Quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma. Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma. Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato). Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale (art. 7, comma 4 del D. Lgs. n. 546/92 così come modificato dall'art. 4, lett. c) della Legge 31 agosto 2022, n. 130).

Si apre, a questo punto, la questione se la previsione della testimonianza scritta possa finalmente superare il limite dell'art. 654 c.p.p. originariamente conseguente dalla limitazione alla prova dei fatti, e così consentire l'applicazione del giudicato penale alle vicende tributarie.

Dell'istruttoria del processo in primo grado si occupano poi l'art. 24 del DPR n. 546 del 1992 (che prevede la "Produzione di documenti e motivi aggiunti", possibile, quanto ai motivi aggiunti, solo se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione ed ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito), l'art. 29 sulla riunione dei ricorsi e l'art. 32 che disciplina il deposito di documenti, memorie e repliche.

Nel giudizio di appello, i poteri istruttori trovano specifica disciplina nell'art. 58 per cui "Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile" ed è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, mentre non sono ammessi motivi nuovi.

La disciplina processuale prevista dal D. Lgs. n. 546 del 1992 non è completa, per cui è disciplinato il rinvio, per quanto non previsto, al codice di procedura civile, se compatibile (art. 1, co. 2, del d.lgs. 546/1992). Il legislatore ha, così, chiarito che il decreto legislativo n. 546 del 1992 (che integra la disciplina del processo tributario) non può essere interpretato come un complesso autonomo e che, di conseguenza, necessita di una costante e attenta attività di eterointegrazione. Visto il "sistema complesso" non è facile per l'operatore (sia esso giudice o difensore o ufficio tributario) reperire immediatamente la disciplina della istruttoria del processo tributario. Tutto ciò comporta che l'operatore debba essere particolarmente qualificato e debba conoscere perfettamente i meccanismi processuali della istruttoria (e quindi il codice di procedura civile e la

disciplina composita del processo tributario), trattandosi di un processo che è divenuto estremamente tecnico per cui non è in grado di operare chi non abbia tali competenze, anche perché il processo tributario, al contrario degli altri processi, essendo un giudizio impugnatorio, “si gioca” al momento del ricorso e successivamente, non essendo consentite le domande nuove se non in misura limitatissima, non si può “raddrizzare” un ricorso incompleto se non in limiti assai modesti e cioè per le questioni che il giudice può rilevare d’ufficio, che sono assai poche. In tale ambito appaiono ampiamente superate ed inutili, possiamo dire “una pura illusione” tutte quelle formule che quasi sempre concludono i ricorsi, del tipo “salvis iuribus”, “con riserva di ogni successiva eccezione e deduzione” ecc.

La fase istruttoria (eventuale) e la fase decisoria del processo tributario hanno inizio con la fissazione dell’udienza da parte del Presidente del Collegio o del giudice monocratico.

La data di trattazione dell'udienza è comunicata dalla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria alle parti costituite almeno 30 giorni liberi prima. Uguale comunicazione deve aver luogo in caso di rinvio da parte del presidente per giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze di servizio (art. 31, D. Lgs. n° 546/92). Le comunicazioni alle parti sono eseguite: 1. con posta elettronica certificata (articolo 16 bis, D. Lgs. n° 546/92 e Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26/04/2012); 2. con avviso della segreteria della Corte di Giustizia Tributaria, consegnato a mano o mediante spedizione postale in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento (art. 16, D. Lgs. n° 546/92). Le modalità di comunicazione di cui al punto 2, si applicano esclusivamente per le comunicazioni nell’ambito dei processi tributari per i quali non vige l’obbligo della modalità telematica (controversie inferiori ai 3.000 euro). Tuttavia, se nel ricorso depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria è indicato un indirizzo di posta elettronica certificata, le comunicazioni sono inviate all’indirizzo PEC.

Nell’ambito del processo tributario telematico, la mancata indicazione dell’indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte, ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio PEC per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito presso l’Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. n° 546/92).

La discussione della causa avviene in Camera di Consiglio, salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza.

La discussione del ricorso in Camera di Consiglio è esercitata dalle parti osservando, a pena di decadenza, i seguenti termini: 20 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare documenti; 10 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare le memorie illustrative; 5 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare brevi repliche scritte. Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della

controversia. Il segretario redige il processo verbale (art. 33, D. Lgs. n° 546/92). Il collegio giudicante, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio (art. 35, D. Lgs. n° 546/92). La decisione è presa a maggioranza dei voti.

La discussione in pubblica udienza deve essere chiesta con apposita istanza da depositare nella segreteria della Corte di Giustizia Tributaria competente e da notificare alle altre parti costituite entro dieci giorni liberi prima della data dell'udienza stessa (art. 34, D. Lgs. n° 546/92). Nella discussione in pubblica udienza, le parti possono esercitare le proprie attività di difesa rispettando i seguenti termini, a pena di decadenza: 20 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare documenti; 10 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare le memorie illustrative. A differenza della discussione in Camera di consiglio, non è ammesso il deposito delle brevi repliche. All'udienza pubblica il relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia e quindi il presidente ammette le parti presenti alla discussione. Subito dopo il collegio delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio. Il segretario redige il processo verbale.

All'udienza pubblica possono partecipare anche persone estranee al processo. Si evidenzia che dal 16 novembre 2020, con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale 285 del decreto direttoriale che individua le regole tecnico-operative per lo **svolgimento e la partecipazione alle udienze pubbliche o camerale da remoto**, sono state attuate le disposizioni contenute nell'articolo 16, comma 4 del D. L. n° 119/2018 come modificato dall'art. 135, comma 2, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. **Comunque, per i giudizi instaurati con ricorso notificato dal 1° settembre 2023 le udienze di cui all'art. 34 del D. Lgs. 546/92 tenute dalla Corte di giustizia tributaria in composizione monocratica e quelle relative alla sospensione degli atti impugnati di cui all'art. 47 del D. Lgs. n. 546/92 si svolgono esclusivamente a distanza. Tuttavia, ciascuna delle parti può richiedere nel ricorso o nel primo atto difensivo, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia provinciale** (art. 4, comma 4, della legge 130/2022).

La sentenza è l'atto conclusivo del processo tributario. È pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana (art. 36, D. Lgs. n° 546/92). Essa deve contenere: l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono; la breve esposizione dello svolgimento del processo; le richieste delle parti; la sintetica esposizione dei motivi di fatto e di diritto; il dispositivo. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione e deve essere sottoscritta dal presidente e dal giudice estensore. La mancata sottoscrizione ne comporta la nullità insanabile, rilevabile anche d'ufficio.

La Corte di Giustizia Tributaria giudica nei limiti e nell'ambito delle domande e delle eccezioni di parte. La sentenza è pubblicata, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della Corte, entro trenta giorni dalla deliberazione. L'avvenuto deposito è certificato dal segretario, con apposizione sulla sentenza della propria firma e della data. Il dispositivo è comunicato alle parti costituite a cura della segreteria, entro dieci giorni dall'avvenuto deposito.

Con l'introduzione del PTT è possibile estrarre dal fascicolo informatico anche le copie dei provvedimenti del Giudice in esenzione del pagamento dei diritti di copia semplice (Circolare del Dipartimento delle Finanze n° 1 del 4 luglio 2019). Per la consultazione della banca dati delle massime delle sentenze delle Commissioni Tributarie/Corti di Giustizia Tributaria si può visualizzare il servizio di Documentazione Economica e Finanziaria. E' ormai in vigore la regola per cui in tutte le Corti tributarie la sentenza deve essere redatta in forma digitale a partire dal 1° giugno 2021.

Gli atti impositivi per i quali è pendente il giudizio dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado sono oggetto, nei casi previsti, di una **riscossione frazionata** del quantum in essi definito, anche in deroga alle prescrizioni delle singole leggi di imposta (art. 68, D. Lgs. n° 546/92). Il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: per i due terzi, dopo la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado che respinge il ricorso; per l'ammontare risultante dalla sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado; 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. Gli importi anzidetti vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

4.IL DIRITTO APPLICATO NEL PROCESSO TRIBUTARIO: IL PRIMATO DEL DIRITTO EURPEO

Quando si parla di leggi viene subito in mente la Costituzione Repubblicana, la quale costituisce la punta di diamante del diritto nazionale, la fonte primaria del diritto, però bisogna aggiungere un aggettivo importante e cioè "interno", poiché non possiamo dimenticare che, dopo la introduzione nel 1948 della Costituzione repubblicana, l'Italia si è posta fra i paesi fondatori dell'Unione Europea e che oggi fa parte dell'Unione Europea, il che ha portato anche ad una profonda modifica nella gerarchia delle fonti del diritto italiano.

Il primato del diritto europeo si sostanzia nella prevalenza di quest'ultimo sulle norme interne con esso contrastanti, sia precedenti che successive e quale ne sia il rango, anche costituzionale. In pratica, la norma interna contrastante con una norma comunitaria provvista di efficacia diretta non può essere applicata ovvero deve essere disapplicata, con la conseguenza che il rapporto resta disciplinato, per quanto di ragione, dalla sola norma comunitaria.

Ai Trattati istitutivi della Comunità e poi dell'Unione Europea è stata data efficacia in Italia con Legge ordinaria. Le norme in esse contenute dovrebbero quindi avere il rango di legge ordinaria, potendosi così far luogo alla loro eventuale abrogazione o modificazione ad opera di leggi ordinarie successive. Tale effetto è stato scongiurato attraverso un'interpretazione giurisprudenziale (tanto della Corte costituzionale italiana, quanto della Corte di Giustizia).

Secondo la sentenza nel caso Costa Enel (n. 14/1964 della Corte costituzionale) la disposizione di cui all'art 11 della Cost non ha l'effetto di rendere incostituzionali le norme interne che contrastano con i Trattati e ancora la sentenza n. 6/64 della Corte di Giustizia, sempre in caso Costa/Enel, ha affermato che, aderendo alla Comunità, gli stati membri hanno accettato correlative limitazioni di sovranità. **I trattati non possono quindi trovare limitazioni nel diritto interno.**

La stessa dicotomia si è creata nel garantire l'applicazione dei regolamenti europei. In un primo momento la Corte costituzionale affermò che la disapplicazione della norma interna contrastante doveva passare per una dichiarazione di incostituzionalità mediata dall'art 11 della Cost. **La Corte di Giustizia (caso Simmenthal 1978) ha ritenuto invece che il primato del diritto comunitario esige che qualsiasi giudice applichi integralmente il diritto comunitario e disapplichi il diritto interno contrastante. Infine anche la Corte Costituzionale ha riconosciuto il primato del diritto comunitario (sent. 170/1984 caso Granital): l'art 11 della Cost non viene più utilizzato, nell'argomentazione della Corte, per fondare l'illegittimità costituzionale delle norme interne difformi, ma per sancire il riparto di competenze fra i due ordinamenti e per sancire la primazia di ognuno, nell'ambito riservato dai Trattati.**

La conclusione ormai consolidata e granitica è quindi nel senso che le questioni di riparto di giurisdizione tra giudice nazionale e giudice comunitario vanno risolte, anche ove non si proceda al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in una prospettiva di diritto comunitario, in quanto la giurisdizione del giudice comunitario è determinata dalle norme dei Trattati comunitari e tali disposizioni si impongono su quelle di diritto nazionale in virtù del primato del diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di Giustizia, alla quale è riservata tale competenza ai sensi dell'art. 234, comma primo, lett. a), del Trattato CE, nella versione consoli-data del 1997. La Corte di giustizia della UE è infatti l'unica autorità giudiziaria deputata all'interpretazione delle norme comunitarie, la quale ha carattere vincolante per il giudice nazionale, che può e deve applicarla anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa. Ne consegue che a tali sentenze, sia pregiudiziali e sia emesse in sede di verifica della validità di una disposizione, va attribuito effetto retroattivo, salvo il limite dei rapporti ormai esauriti, e "ultra partes", di ulteriore fonte del diritto della UE, non nel senso che esse creino "ex novo" norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia "erga omnes" nell'ambito dell'Unione. **Quindi, in presenza di un regolamento europeo, il giudice nazionale deve disapplicare direttamente la norma legislativa interna che si ponga con esso in contrasto.**

A differenza dei regolamenti, immediatamente vincolanti e dotati di efficacia diretta, l'efficacia delle direttive (atti che contengono i principi della materia, ma richiedono l'emanazione di norme di dettaglio) è generalmente mediata da un atto interno di recepimento. Tale vincolo ha determinato per lungo tempo la prolungata disapplicazione delle direttive, per il ritardo degli Stati membri nel recepimento. **Per ovviare a tale problema, la Corte di Giustizia ha sviluppato la teoria dell'applicazione diretta delle direttive che siano sufficientemente dettagliate e impongano obblighi precisi e incondizionati in capo agli Stati destinatari (self executing), quando siano scaduti i termini per il recepimento.** L'efficacia diretta opera anche nei rapporti fra cittadino e Stato, nel senso che i privati possono far valere nei confronti dello Stato diritti che nascono da direttive self executing non ancora recepite. **La Corte di Cassazione ha inoltre sancito il principio per il quale nel caso di direttiva comunitaria sufficientemente specifica nell'attribuire diritti ai singoli, ma non self-executing, l'inadempimento statale alla direttiva determina una condotta idonea a cagionare in modo permanente un obbligo di risarcimento danni a favore dei soggetti che successivamente si vengano a trovare in condizioni di fatto tali che, se la direttiva fosse stata adempiuta, avrebbero acquisito il o i diritti da essa riconosciuti.**

Il diritto tributario interno è una delle materie in cui trova assai spesso applicazione il principio del primato del diritto europeo e non vi è ormai sentenza della Corte Costituzionale o della Corte Suprema di Cassazione in materia tributaria in cui non vi sia applicazione proprio di tale principio.

Ciò deriva soprattutto dal fatto che uno dei primi obiettivi dell'Unione Europea in campo fiscale è stato quello della armonizzazione. **L'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea è il procedimento attraverso cui si rendono affini le discipline normative di determinati tributi comuni agli Stati membri, al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità.** Armonizzare non vuol dire unificare, ma solo adeguarsi a un tipo comune (presupposto, base imponibile, aliquote) ed eliminare le divergenze più significative.

In ambito europeo l'armonizzazione delle imposte indirette (ex art. 93 Trattato CE) ha riguardato l'IVA, le accise e l'imposta sui conferimenti. Sull'IVA, che è il tributo nato per finanziare l'Europa, sono stati fissati i tratti fondamentali del tributo (1967: prima e seconda direttiva), dettate regole uniformi per la determinazione della base imponibile dell'imposta (1977: sesta direttiva) e dal 1° gennaio 1993 (direttiva 92/77) sono state armonizzate le aliquote (di norma risultano non inferiori al 15%; in casi specifici sono state portate al 5%). Per gli scambi interni alla Comunità, inoltre, è stato programmato il passaggio dal regime di tassazione nel paese di destinazione a quello di origine, anche se l'imposta verrà alla fine percepita dallo Stato in cui avviene il consumo del bene (lo Stato di destinazione dovrà recuperare, nei confronti dello Stato d'origine, l'IVA concessa in deduzione all'acquirente).

Le accise (e cioè quei tributi indiretti che colpiscono singole produzioni e singoli consumi, per i quali il produttore, che paga il tributo, li gira poi al consumatore e che spesso si sommano all'IVA ed eventualmente anche alle tasse sull'importazione, ma che si distinguono dall'IVA perché sono applicate a specifiche categorie di prodotti ed una sola volta sulla quantità invece che sul prezzo) sono state armonizzate da una serie di direttive nel

1992 (regime, detenzione, circolazione, controlli, struttura e aliquote). È stato conservato il sistema di prelievo dell'imposta nel paese di consumo del prodotto, prevedendo il collegamento dei depositi fiscali degli Stati membri.

Anche le diverse forme di tassazione dei capitali sono state armonizzate con la direttiva 69/335 (unica imposta sui conferimenti, armonizzata per struttura e aliquote, da applicare nello Stato in cui è situata la direzione effettiva della società; abolizione delle imposte di bollo sui titoli e soppressione di altre imposte similari), che ha indicato anche i presupposti dell'imposta (costituzione di società, trasformazione, aumento di capitale o del patrimonio sociale, trasferimento da paese terzo a Stato membro e fra Stati membri ecc.) e ha proibito l'applicazione alle società di capitali di altre imposte indirette. Le agevolazioni sono state progressivamente ampliate e nel 1985 le operazioni di concentrazione (e di fusione, grazie alla giurisprudenza della Corte di giustizia comunitaria) sono state esentate.

Manca nel Trattato CE un'uguale attenzione alle tematiche relative alle imposte dirette, che d'altronde per alcuni versi non necessitano di armonizzazione né di coordinamento e, conformemente al principio di sussidiarietà, sono regolate autonomamente dagli Stati membri.

L'unico riferimento è rinvenibile nell'art. 293, volto a evitare i fenomeni di doppia imposizione. Tuttavia, in considerazione della rilevanza dei tributi diretti per il corretto funzionamento del mercato unico, sono state approvate: la direttiva sulle riorganizzazioni societarie transfrontaliere (90/43, nota come 'direttiva sulle fusioni'), che stabilisce il principio di neutralità fiscale (fusione, scissione, conferimenti di attivo e scambi di azioni non comportano tassazione delle plusvalenze risultanti dalla differenza tra valori reali e valori fiscali dei beni coinvolti nelle operazioni) e disciplina il conferimento di una stabile organizzazione; la direttiva madre-figlia (90/435), che risolve in ambito comunitario il problema della doppia imposizione internazionale dei dividendi infragruppo; la direttiva 2003/48 in materia di tassazione dei redditi di risparmio sotto forma di interessi, e la direttiva 2003/49, che disciplina il regime fiscale degli interessi e dei canoni (royalties) corrisposti da una società ad altre società o stabili organizzazioni di un medesimo gruppo con sede in Stati membri diversi, sopprimendo l'imposizione alla fonte ed eliminando, in tal modo, la doppia imposizione.

Strettamente collegato al principio di libera circolazione delle merci nell'ambito dell'Unione Europea, con esclusione quindi di qualsiasi dazio, è quello – contrapposto – delle imposizioni doganali o daziarie che dir si voglia alla introduzione di merci provenienti da paesi extra UE.

L'adozione di leggi di armonizzazione ha consentito di eliminare gli ostacoli (ad esempio rendendo inapplicabili le disposizioni nazionali) e di stabilire regole comuni volte a garantire sia la libera circolazione delle merci e dei prodotti sia il rispetto degli altri obiettivi del trattato UE, come la protezione dell'ambiente e dei consumatori o la concorrenza.

La creazione del mercato unico ha reso necessaria la soppressione di tutti gli ostacoli ancora esistenti frapposti alla libera circolazione delle merci. Il Libro bianco della Commissione (1985) ha definito gli ostacoli fisici e tecnici da eliminare e le misure da adottare da parte della Comunità a tal fine.

Tali misure sono state ora in gran parte adottate, tuttavia il mercato unico necessita ancora di riforme sostanziali per soddisfare le sfide del progresso tecnologico.

Quanto appena detto spiega come la materia tributaria sia, ben più di altre categorie giuridiche, influenzata e guidata dal diritto comunitario in maniera assorbente, il che lascia in sostanza quasi in disparte i principi non fondamentali della nostra Costituzione repubblicana e rischia in qualche occasione (come si è già verificato) di creare una qualche frizione fra la nostra Corte Costituzionale e la CEDU o la Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

Il processo di armonizzazione all'interno dell'Unione Europea è peraltro ormai avviato da decenni e difficilmente potrà essere fermato, salvo il caso di scioglimento dell'Unione Europea il che costituirebbe una catastrofe per il nostro mondo. La Commissione Europea, i regolamenti e le direttive europee, le sentenze della CEDU e della Corte di Giustizia influenzano e condizionano sempre più la vita non solo del nostro Governo e delle nostre istituzioni ma anche dei semplici cittadini, i quali devono fare i conti, in ogni campo, con l'Europa. Qualcuno percepisce ciò talvolta come una ingerenza che priva l'Italia della sua sovranità, però deve apparire ed è soprattutto fonte di grandi vantaggi e di grandi risorse perché è l'Unione che fa la forza.

5.IL GIUDIZIO NEL CASO DI ACCERTAMENTI PRESUNTIVI

Gli accertamenti basati su indagini bancarie e finanziarie, insieme a quelli sintetici, costituiscono una fetta rilevante degli attuali accertamenti emessi dalle Agenzie Fiscali ed il loro utilizzo è in continua espansione perché si tratta di un mezzo particolarmente duttile e soprattutto ha ottenuto il conforto di linee interpretative da parte della Corte di Cassazione che ne hanno reso possibile l'utilizzo nei confronti di tutti i soggetti nell'ambito di una presunzione legale, sia pure relativa, che consente alle Agenzie fiscali di operare in completa sicurezza se è stato attivato il contraddittorio e quindi sono conosciute le possibili difese del contribuente. Questo spiega il “gradimento”, da parte delle Agenzie fiscali, di tale tipologia di accertamento, basato sulle presunzioni legali, anche nei casi in cui sarebbe astrattamente possibile un accertamento induttivo puro extracontabile, basato su presunzioni supersemplici, perché consente, al pari dell'accertamento sintetico, di accertare quanto meno i ricavi senza possibilità di contestazioni se non nel caso in cui il contribuente sia in grado di offrire una prova contraria specifica e dettagliata, il che non avviene di regola, almeno quanto ai versamenti, se non per una percentuale modesta, come possiamo affermare in base alla esperienza pratica.

Il numero rilevante di accertamenti cd. bancari emessi dalle Agenzie fiscali e le contestazioni che vengono dedotte nei giudizi di impugnazione spiega l'interesse per il tema che vede da un lato la Corte di Cassazione ormai arroccata su un diritto vivente che ha risolto praticamente tutti i problemi che potevano essere posti, talvolta in contrasto con orientamenti di merito favorevoli al contribuente.

Ciò posto, abbiamo ormai, in materia di accertamenti bancari, un approdo del diritto vivente che ha delineato tale tipologia di accertamenti con caratteristiche precise per cui: - il segreto bancario nei rapporti fra contribuente e fisco non esiste; - le indagini bancarie e finanziarie operano una inversione dell'onere della prova che deve essere vinto dal contribuente (v, da ultimo, Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 22302 del 15/07/2022, Rv. 665340 – 01: Le presunzioni legali in favore dell'erario derivanti dagli accertamenti bancari determinano in capo al contribuente un preciso ed analitico onere della prova contraria che non può essere assolto solo attraverso il ricorso a dichiarazioni di terzi, non potendo queste ultime assurgere né a rango di prove esclusive della provenienza del reddito accertato, né essere idonee, di per sé, a fondare il convincimento del giudice. Nella specie, la S.C. ha ritenuto che le dichiarazioni provenienti da soggetti legati da rapporti di parentela con il contribuente, in assenza di ulteriori elementi, fossero insufficienti ad integrare la prova contraria posta a suo carico); - le indagini bancarie e finanziarie possono legittimare gli accertamenti ex art. 38 comma 3, 39 comma 1 lett. d, 40 e 41 del DPR n. 600 del 1973; - dopo la sentenza della Corte Cost. n. 228 del 2014, "in tema di accertamento, resta invariata la presunzione legale posta dall'art. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 con riferimento ai versamenti effettuati su un conto corrente dal professionista o lavoratore autonomo, sicché questi è onerato di provare in modo analitico l'estraneità di tali movimenti ai fatti imponibili, essendo venuta meno, all'esito della sentenza della Corte costituzionale n. 228 del 2014, l'equiparazione logica tra attività imprenditoriale e professionale limitatamente ai prelevamenti sui conti correnti"; - con consolidata giurisprudenza, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, al fine di superare la presunzione posta a carico del contribuente dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32 (in virtù della quale i prelevamenti ed i versamenti operati su conto corrente bancario vanno imputati a ricavi conseguiti nell'esercizio dell'attività d'impresa), non è sufficiente una prova generica circa ipotetiche distinte causali dell'affluire di somme sul proprio conto corrente, ma è necessario che il contribuente fornisca la prova analitica della riferibilità di ogni singola movimentazione alle operazioni già evidenziate nelle dichiarazioni, ovvero dell'estraneità delle stesse alla sua attività ed all'uopo deve offrire la prova liberatoria che dei movimenti sui conti bancari egli ha tenuto conto nelle dichiarazioni, o che gli accrediti (e gli addebiti) registrati sui conti non si riferiscono ad operazioni imponibili, occorrendo che venga indicato e dimostrato dal contribuente la provenienza dei singoli versamenti con riferimento tanto ai termini soggettivi dei singoli rapporti, quanto alle diverse cause giustificative degli accrediti ed il giudice di merito è tenuto alla rigorosa verifica dell'efficacia dimostrativa delle prove fornite a giustificazione di ogni singola movimentazione accertata, rifuggendo da qualsiasi valutazione di irragionevolezza cd inverosimiglianza dei risultati restituiti dal riscontro delle movimentazioni bancarie, in quanto il giudizio di ragionevolezza dell'inferenza dal fatto certo a quello incerto è già stato stabilito dallo stesso legislatore con la previsione, in tale specifica materia, della presunzione legale; e tale principio si applica, in presenza di alcuni elementi sintomatici, come la ristretta compagine sociale ovvero il rapporto di stretta contiguità familiare tra l'amministratore o i soci ed i congiunti intestatari dei conti bancari sottoposti a verifica, anche alle movimentazioni effettuate su questi ultimi, poiché in tal caso, infatti, è particolarmente elevata la probabilità che le movimentazioni sui conti bancari dei soci, e perfino dei loro familiari, debbano, in difetto di specifiche ed analitiche dimostrazioni di segno contrario, ascrivere allo stesso ente sottoposto a verifica; - Le presunzioni legali (relative) in tema di indagini finanziarie valgono per la generalità dei contribuenti e non solo per i titolari di reddito di impresa; - In tema di accertamento, la considerazione dell'incidenza percentualizzata dei costi corrispondenti alla ricostruzione dei ricavi è applicabile alla rettifica induttiva e non anche a quella fondata su indagini

bancarie, atteso che, in questa ipotesi, ai sensi dell'art. 32 del d.P.R. n. 600 del 1973 (e, per l'IVA, dell'art. 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972), opera a favore dell'Amministrazione finanziaria una presunzione legale rispetto ai dati emergenti dalle movimentazioni bancarie, che il contribuente ha l'onere di superare.

6. IL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO

Il processo tributario telematico è un particolare tipo di contenzioso tributario in funzione del quale le parti, previa notifica con la posta elettronica certificata, hanno la possibilità di costituirsi in giudizio sulla base di modalità telematiche. Il ricorrente, in particolare, deve notificare il ricorso tramite PEC e poi depositarlo presso la Commissione (ora Corte di Giustizia) tributaria provinciale o regionale, a seconda dei casi. Il processo tributario telematico è stato inaugurato in Toscana e in Umbria nel 2015, per poi essere esteso progressivamente al resto d'Italia: esso si basa sul cosiddetto Sigit, il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria, per accedere al quale occorre che le parti processuali effettuino una registrazione ad hoc: tale procedura è richiesta sia ai professionisti e ai cittadini che alle altre parti coinvolte (dagli enti territoriali locali alle camere di commercio, dagli enti della riscossione alle agenzie fiscali). Una firma digitale valida e il possesso di un indirizzo di posta elettronica certificata rappresentano le due condizioni imprescindibili per poter intraprendere il contenzioso online.

Le parti processuali, grazie alla costituzione telematica, vengono messe nelle condizioni di effettuare il deposito di tutti gli atti processuali - inclusi i ricorsi - presso le Commissioni tributarie con modalità telematiche, ma anche di consultare tutti i provvedimenti prodotti dai giudici e tutti gli atti ottenendo l'accesso ai fascicoli processuali informatici delle controversie. Il processo tributario telematico è divenuto obbligatorio in tutte le regioni italiane dal 2019 e si è implementato di nuove funzionalità. Nel 2021 è infine divenuta obbligatorio anche il deposito telematico della sentenza.

Resta la possibilità di attivare il processo cartaceo solo per le liti di minimo importo che il contribuente può esperire personalmente senza necessità di difensore tecnico.

7.IL GIUDIZIO DI APPELLO E DI CASSAZIONE

I mezzi di impugnazione delle sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria **sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione** (art. 50, D. Lgs. n° 546/92). Fatto salvo quanto disposto dal decreto legislativo n° 546/92, per espresso rinvio dell'art. 49, in materia si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile.

Le Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado sono competenti per l'impugnazione in **appello** avverso le decisioni delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado, che hanno sede nella loro circoscrizione (art. 4, comma 2, D. Lgs. n° 546/92). Il ricorso introduttivo del giudizio di appello deve contenere (art. 53, D. Lgs. n° 546/92): l'indicazione della Corte di Giustizia Tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto; gli estremi della sentenza impugnata; l'esposizione sommaria dei fatti; l'oggetto della domanda; i motivi specifici dell'impugnazione; la sottoscrizione del difensore; l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente; l'indirizzo PEC e codice fiscale del difensore; l'indirizzo PEC e codice fiscale del ricorrente; la dichiarazione del valore della causa (art. 14, comma 3 bis, D.P.R. n° 115/2002).

Se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni contenute dai numeri 1) a 6) il ricorso è inammissibile.

L'appellante può chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado competente la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Può, comunque, chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile (art. 52, comma 2, D. Lgs. n° 546/92). La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del D. Lgs. n° 546/92 e, nel silenzio della norma, si propende per ritenere applicabile tale istituto ad entrambi i provvedimenti inibitori dell'esecutività, sia della sentenza che dell'atto impositivo impugnati.

Nel giudizio di appello non si possono proporre nuove domande e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio e non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (art. 57, D. Lgs. n° 546/92). Il giudice inoltre non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile (art. 58, D. Lgs. n° 546/92). E' fatta salva la facoltà di produrre nuovi documenti.

L'appello incidentale è un istituto giuridico che risponde all'esigenza di rendere unitario il processo di appello e di evitare il rischio di giudicati contrastanti (art. 54 D. Lgs. n° 546/92). Permette all'appellato, in caso di soccombenza ripartita o reciproca, di impugnare le disposizioni della sentenza a sé sfavorevoli. Deve essere proposto nell'atto delle controdeduzioni, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dall'avvenuta notificazione dell'appello principale, deve contenere i motivi specifici su cui si fonda l'impugnazione e si osservano, per quanto non espressamente previsto, le norme in tema di costituzione del convenuto in primo grado (art. 23 D. Lgs. n° 546/92).

In ambito tributario, al **ricorso per Cassazione** e al relativo procedimento si applicano, in quanto compatibili con il D. lgs. 546/92, le norme dettate dal codice di procedura civile. Le sentenze pronunciate dalle Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado possono essere impuginate con ricorso per Cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, del c.p.c. (art. 62, D. Lgs. n° 546/92) di seguito elencati: motivi attinenti alla giurisdizione; violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza; violazione o falsa

applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro; nullità della sentenza o del procedimento; omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Il ricorso deve contenere, a pena di inammissibilità: l'indicazione delle parti; l'indicazione della sentenza o della decisione impugnata; l'esposizione sommaria dei fatti della causa; i motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, secondo quanto previsto dall'art. 366 bis; l'indicazione della procura, se conferita con atto separato e, nel caso di ammissione al gratuito patrocinio, del relativo decreto; la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi su cui si fonda.

La Corte di Cassazione può: rigettare il ricorso con ordinanza; dichiarare il ricorso inammissibile o improcedibile con ordinanza; dichiarare l'estinzione del giudizio con sentenza; accogliere il ricorso con sentenza (con o senza rinvio alla Corte che ha emesso il provvedimento). In merito si segnala ancora che, con l'introduzione del comma 2 bis dell'art. 62 del D. Lgs. n° 546/92, è stato esteso anche al processo tributario il ricorso per saltum di cui all'art. 360, comma 2, del c.p.c. che consente, previo accordo tra le parti, la possibilità di proporre ricorso per Cassazione avverso le sentenze pronunciate dalle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado omettendo l'appello. In tal caso, la sentenza può essere impugnata unicamente a norma dell'articolo 360, comma 1, n° 3, c.p.c., ovvero per violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

La parte che ha proposto ricorso per Cassazione può chiedere alla Corte che ha pronunciato la sentenza impugnata la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività, allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Può, comunque, chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile (art. 62 bis, D. Lgs. n° 546/92). La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del D. Lgs. n° 546/92 e, nel silenzio della norma, si propende per ritenere applicabile tale istituto ad entrambi i provvedimenti inibitori dell'esecutività, sia della sentenza che dell'atto impositivo impugnati.

L'impugnazione per **revocazione** può essere ordinaria o straordinaria. La revocazione ordinaria si fonda su vizi emergenti dalla sentenza stessa o riguardanti elementi conosciuti o conoscibili dalla parte, e va proposta entro i termini di impugnazione ordinari. I motivi di revocazione ordinaria sono: l'errore revocatorio (art. 395, comma 1, n° 4, c.p.c.) e il conflitto teorico tra giudicati (art. 395, comma 1, n° 5 c.p.c.). La revocazione straordinaria può invece avere luogo per i seguenti motivi: dolo della parte (art. 395, comma 1, n° 1 c.p.c.), prove false (art. 395, comma 1, n° 2 c.p.c.), rinvenimento di documenti (art. 395, comma 1, n° 3 c.p.c.), dolo del giudice accertato con sentenza passata in giudicato (art. 395, comma 1, n° 6 c.p.c.). Può essere proposta entro sessanta giorni dalla scoperta del vizio revocatorio, purché successiva alla scadenza dei termini per l'appello. Qualora antecedente, il mezzo di impugnazione esperibile è l'appello, la cui scadenza di sessanta giorni decorre dal momento della scoperta del vizio.

In forza della citata modifica dell'art. 62 del D. Lgs. n° 546/92, anche le sentenze emesse in un unico grado (in esito al cd ricorso per saltum) possono essere oggetto di ricorso per revocazione straordinaria, in quanto i motivi di revocazione ordinaria possono essere fatti valere con l'appello. Per espressa previsione dell'art. 65, comma 3 bis, del D. Lgs. n° 546/92, all'istituto della revocazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo art. 52, del D. Lgs. n° 546/92 in materia di sospensione. La proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per Cassazione.

8. SPESE Di LITE

Nel contenzioso tributario vige il principio della soccombenza, che pone le spese del giudizio e gli onorari della difesa totalmente a carico della parte soccombente. L'assistenza tecnica delle parti è obbligatoria, tranne casi particolari per le cd. liti minori.

La Commissione Tributaria può disporre la compensazione parziale o totale delle spese in caso di soccombenza reciproca o parziale o ricorrenza di altri gravi motivi.

La compensazione deve essere esplicitamente motivata e può essere oggetto di impugnazione.

Ai fini del **recupero delle spese di lite** eventualmente liquidate a favore del contribuente si applica la disciplina di cui all'articolo 69, comma 1, primo periodo, del D.lgs. n. 546/1992, in base alla quale "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2 sono immediatamente esecutive". In caso di mancata esecuzione, il contribuente ha la possibilità di promuovere il giudizio di ottemperanza ai sensi dell'articolo 70 del D.lgs. n. 546/1992, che - in ordine alle spese di giudizio e indipendentemente dal relativo importo - compete alla Corte di Giustizia Tributaria in composizione monocratica. Invece, nell'ipotesi di liquidazione delle spese di lite a favore dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, degli altri enti impositori, degli agenti e dei concessionari privati della riscossione, qualora assistiti da propri dipendenti, il comma 2-sexies dell'articolo 15 del D.lgs. n. 546/1992 contiene una disposizione di favore per il contribuente. Infatti, il predetto comma dispone che la riscossione delle somme liquidate a favore dei soggetti di cui sopra, avviene - mediante iscrizione a ruolo - soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Infine, nel caso di condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite con distrazione in favore del difensore antistatario dell'ente impositore, al fine di consentire al professionista il recupero delle stesse, la segreteria della Corte provvede al rilascio della sentenza munita di formula esecutiva successivamente al passaggio in giudicato della stessa.

Le disposizioni sul **patrocinio a spese dello Stato** assicurano ai non abbienti il diritto, garantito dall'art. 24 della Costituzione, di agire e difendersi avanti alle Corti di Giustizia Tributaria. Nello specifico, hanno diritto al gratuito patrocinio i titolari di reddito imponibile non superiore a euro 11.746,68 (Decreto del Ministero della Giustizia del 23 luglio 2020 - pubblicato sulla G.U. n° 24 del 30/01/2021). Per la determinazione del reddito minimo si devono considerare anche i redditi dei familiari, aggiungendo a quello del richiedente i redditi posseduti dai conviventi. L'istanza va presentata secondo quanto stabilito dagli artt. 78 e seguenti del D.P.R. n° 115/2002 (TU Spese di giustizia).

ALLEGATI:

1. Fac-simile ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado

Spett.le Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di _____

RICORSO

Per _____, nato a _____ il _____ e residente in _____ via _____ n. ____ (C.F.: _____), elettivamente domiciliato in _____, via _____ n. ____, presso e nello studio dell'Avv. _____ (C.F.: _____ - Fax: _____ - p.e.c.: _____) che lo rappresenta e difende in virtù di procura in calce al presente atto.

- ricorrente

nei confronti di Agenzia delle Entrate - Ufficio di _____ / oppure _____

- resistente

avverso _____ (*specificare il tipo di atto*), n. _____ notificato in data _____ e relativo a _____ (*specificare tributo richiesto con l'atto*)

Premesso che

- con atto n. _____, notificato al sig. _____ in data _____, veniva comunicata l'iscrizione a ruolo dei seguenti importi _____ per un totale complessivo di euro _____

- in realtà, il sig. _____ (*inserire le argomentazioni a sostegno del ricorso, per le quali si ritengono gli importi non dovuti o comunque vizi dell'atto notificato, eventualmente suddividendo i paragrafi*)

Tutto ciò premesso, il Sig. _____, come sopra rappresentato e difeso

Fa istanza

di sospensione dell'atto impugnato ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 47 sussistendo pacificamente, nella fattispecie, i requisiti richiesti dalla predetta norma.

In particolare il *fumus boni juris* si ravvisa nel fatto che _____

Il *periculum in mora* invece si ravvisa nel fatto che _____

Fa istanza

di discussione in pubblica udienza della controversia ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 33

Ricorre

affinché l'Ill.ma Corte di Giustizia Tributaria di primo grado adita voglia, *contrariis rejectis*,

- 1) In via principale, previa sospensione ai sensi dell'art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 annullare l'atto _____, notificato in data _____ e relativo a _____;
- 2) In via istruttoria, _____;
- 3) In ogni caso, con vittoria di spese ed onorari.

Si allega:

1. atto _____;
2. _____;
3. ...

Si dichiara che il valore della presente controversia è pari ad euro _____ e che, pertanto, il contributo unificato ammonta ad euro _____

Luogo, data

Firma

2. Fac-simile appello alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di.....

Spett.le Corte di Giustizia Tributaria Regionale di _____

RICORSO IN APPELLO

Per _____, nato a _____ il _____ e residente in _____ via _____ n. ____ (C.F.: _____), elettivamente domiciliato in _____, via _____ n. ____, presso e nello studio dell'Avv. _____ (C.F.: _____ - Fax: _____ - p.e.c.: _____) che lo rappresenta e difende in virtù di procura in calce al presente atto.

- ricorrente / appellante

nei confronti di Agenzia delle Entrate - Ufficio di _____ / _____

- resistente / appellato

per la riforma integrale della sentenza n. _____, pronunciata dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di _____ in data _____, depositata in data _____ e mai notificata/notificata in data _____

Fatto

- con atto n. _____, notificato al sig. _____ in data _____, veniva comunicata l'iscrizione a ruolo dei seguenti importi _____ per un totale complessivo di euro _____

- avverso tale atto, il Sig. _____ proponeva tempestivo ricorso dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di _____, chiedendo _____

- con sentenza n. _____, pronunciata in data _____, depositata in data _____ e mai notificata/notificata in data _____, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di _____ rigettava il predetto ricorso.

- I giudici della CGT, infatti, ritenevano che _____

- Tale sentenza è tuttavia palesemente illegittima per _____ e, pertanto, deve essere integralmente riformata per i seguenti motivi di

Diritto

- _____ (indicare tutte le ragioni a sostegno dell'appello, eventualmente suddividendo in paragrafi)

Alla luce di tutto quanto sopra, il sig. _____ come sopra rappresentato e difeso

Fa istanza

di sospensione delle sanzioni ex D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 art. 191.

Ciò, in particolare, in quanto il *fumus boni juris* si ravvisa nel fatto che _____

Il *periculum in mora* invece si ravvisa nel fatto che _____

Fa istanza

affinché la controversia sia discussa in pubblica udienza, ai sensi del D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 art. 33 comma 1.

Chiede

che l'Ill.ma Corte di Giustizia tributaria di secondo grado adita, *contrariis rejectis*, voglia

1) in via principale, previa sospensione dell'esecuzione delle sanzioni, riformare integralmente la sentenza n. _____, pronunciata dalla CGT di primo grado di _____ in data _____, depositata in data _____ e mai notificata/notificata in data _____ e, per l'effetto, _____;

2) in ogni caso, con vittoria di spese ed onorari.

Si producono:

1. copia della ricevuta di notifica alla Direzione Provinciale di _____ del presente ricorso;

2. copia sentenza n. _____ della CGT di _____;

3. ...

Si dichiara che il valore della presente controversia è pari ad euro _____ e che, pertanto, il contributo unificato ammonta ad euro _____.

Luogo, data

Firma

3. Fac-simile ricorso in Cassazione

Suprema Corte di Cassazione

RICORSO PER CASSAZIONE

Per _____, nato a _____ il _____ e residente in _____ via _____ n. ____ (C.F.: _____), elettivamente domiciliato in _____, via _____ n. ____, presso e nello studio dell'Avv. _____ (C.F.: _____ - Fax: _____ - p.e.c.: _____) che lo rappresenta e difende in virtù di procura in calce al presente atto.

- ricorrente

nei confronti di Agenzia delle Entrate - Ufficio di _____ / _____

- resistente

avverso la sentenza n. _____ pronunciata dalla CGT di secondo grado di _____ in data _____, depositata in data ____ e mai notificata/notificata in data _____.

Premesso che

- con atto n. _____, notificato al sig. _____ in data _____, veniva comunicata l'iscrizione a ruolo dei seguenti importi _____ per un totale complessivo di euro _____

- avverso tale atto, il Sig. _____ proponeva tempestivo ricorso dinanzi alla CGT di primo grado di _____, chiedendo _____

- con sentenza n. _____, pronunciata in data _____, depositata in data ____ e mai notificata/notificata in data _____, la CGT di primo grado di _____ rigettava il predetto ricorso ritenendo che _____

- con ricorso notificato in data _____ il sig. _____ proponeva appello avverso la predetta pronuncia, chiedendo alla CGT di secondo grado di _____, di _____

- con sentenza n. _____, pronunciata in data _____, depositata in data _____ e mai notificata/notificata in data _____, la CGT di secondo grado di _____ rigettava l'appello in quanto _____

- tale pronuncia è manifestamente erronea per violazione o falsa applicazione di norme di legge e per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per i seguenti motivi di

Diritto

_____ (*inserire le ragioni di diritto a sostegno del ricorso, suddividendo in paragrafi se più di una*)

Tutto ciò premesso, il sottoscritto difensore, nell'anzidetta qualità,

Chiede

che la Suprema Corte di Cassazione, in accoglimento del presente ricorso, Voglia _____.

Si allegano i seguenti documenti:

1. copia autentica della sentenza impugnata;
2. richiesta di trasmissione alla Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio;
3. _____
4. quattro copie in carta libera del presente ricorso e della predetta sentenza.

Si dichiara che il valore della presente controversia è pari ad euro _____ e che, pertanto, il contributo unificato ammonta ad euro _____.

Luogo, data

Firma

