

LA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Legge 31 agosto 2022 n. 130

Dott. Giuseppe Capizzi

Enna, 24/11/2022

- D.Lgs 31 Dicembre 1992 n.545 – Norme ordinamentali e organizzatorie (ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al governo contenuta nell'art.30 della Legge 30/12/1991 n.413).
- D.Lgs 31 Dicembre 1992 n.546 – Norme sul processo tributario (Disposizione sul processo tributario in attuazione della delega al governo contenuta nell'art.30 della legge 30 Dicembre 1991 n.413).

Attuazione della delega al governo contenuta nell'art.30 Legge 30.12.1991 n.413.

LEGGE 130/2022

(Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario)

La legge apporta modifiche ed innova sia l'aspetto ORDINAMENTALE e ORGANIZZATORIO della precedente disciplina, sia l'aspetto GIURISDIZIONALE vero e proprio (il processo tributario).

PRINCIPALI NOVITA' ORDINAMENTALI

- Art.1 L.130/2022

a) le C.T.P. (Commissione Tributaria Provinciale) e le C.T.R. (Commissione Tributaria Regionale) assumono il nome, rispettivamente di:

- Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado

- Corte di Giustizia Tributaria di 2° grado

La nuova denominazione risponde ad un'esigenza di adeguamento ad un sistema di nomenclatura europea.

b) Giurisdizione Tributaria

La Giurisdizione Tributaria è esercitata dai MAGISTRATI TRIBUTARI e dai GIUDICI TRIBUTARI.

Questa dualità si giustifica per armonizzare la precedente disciplina di reclutamento dei Giudici Tributari (che avveniva, prima della riforma, mediante un concorso per soli titoli al quale potevano partecipare solo alcune figure professionali – avvocati, commercialisti, notai, dirigenti della p.a. ecc.), con il nuovo sistema di reclutamento dei GIUDICI (che avviene mediante concorso pubblico per esami che assumono il ruolo di MAGISTRATI di carriera).

La riforma prevede un organico complessivo di 576 Magistrati di carriera che vengono inquadrati nel M.E.F.

Il nuovo sistema di inquadramento dei Magistrati Tributari che, assunti per concorso pubblico, diventeranno Magistrati di carriera alle dipendenze del M.E.F. ha innescato, nel dibattito che è seguito alla riforma, una serie di critiche incentrate sulla effettività della INDIPENDENZA DEI NUOVI MAGISTRATI che si troveranno a giudicare controversie, di carattere tributario in cui una delle parti è L'AGENZIA DELLE ENTRATE che è un'articolazione periferica dello stesso ministero.

Ci si chiede come si concilia il nuovo sistema di inquadramento dei magistrati con il rispetto del principio costituzionale dell'indipendenza della funzione giudicante.

c) Giudice Monocratico (art.4 bis, D.Lgs. 546/1992)

Dal 1/1/2023 le controversie di valore fino a 3000 euro, al netto di sanzioni e interessi (se la controversia ha per oggetto soltanto le irrogazioni di sanzioni il valore è costituito dal valore di queste), con esclusione quindi delle controversie di valore indeterminabile, sono di competenza del Giudice Monocratico.

Tale competenza del Giudice Monocratico vale solo in 1° grado ed esclusivamente con udienza a distanza.

La sentenza del giudice monocratico può essere sempre appellata e in appello la competenza appartiene al collegio.

La discussione in pubblica udienza dei ricorsi assegnati al Giudice Monocratico può essere sempre richiesta da ciascuna delle parti nel ricorso o nel primo atto difensivo, per comprovate ragioni.

d) Istituzione presso la Corte di Cassazione di una sezione tributaria (art.3, L. 130/2022)

La riforma prevede l'istituzione di una sezione autonoma civile presso la Corte di Cassazione

La finalità è quella di creare un orientamento quanto più organico ed uniforme sulle varie tematiche tributarie, assicurando alla Corte di Cassazione di adempiere alla sua preminente funzione di nomofiliachia, cioè la garanzia dell'uniforme interpretazione della legge e dell'unità del diritto oggettivo dello Stato.

PRINCIPALI NOVITA' GIURISDIZIONALI

La legge 130/2002, art.2 modifica ed innova alcuni istituti del processo tributario di cui al D.Lgs 31 Dicembre 1992 n.546 (Disposizione sul processo tributario in attuazione della delega al governo contenuta nell'art.30 della legge 30 Dicembre 1991 n.413).

- A) sospensione dell'atto impugnato
- B) conciliazione
- C) ripartizione dell'onere della prova
- D) prova testimoniale scritta
- E) udienza da remoto

SOSPENSIONE DELL' ATTO IMPUGNATO

Art. 47 del D.Lgs. 546/1992

« Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22»

L' art. 47, 2° comma D.Lgs 546/1992 disciplina la procedura :

- entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza cautelare il presidente fissa una apposita udienza in camera di consiglio per la trattazione dell'istanza e tale udienza va comunicata alle parti almeno 5 giorni prima (non più dieci) liberi dall'udienza.
- l'udienza di trattazione dell'istanza cautelare non può coincidere con l'udienza di trattazione
- il terzo comma dell'art. 47 prevede che in casi di eccezionale urgenza il presidente può disporre con decreto motivato la provvisoria sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato fino alla pronuncia del consiglio.
- il quarto comma dell'art. 47 prevede che il consiglio provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

- Il punto focale della norma che disciplina la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato nel testo dell'art. 47, come modificato dall'art. 2 della legge 130/2022, è costituito dal presupposto della esistenza di un danno grave e irreparabile per la parte che ha formulato l'istanza.

Solo in presenza di tale presupposto il collegio prende in esame l'altro requisito del «*fumus boni iuris*», cioè la sussistenza di fondate ragioni giuridiche che assistono nel merito il ricorso.

In caso di rigetto dell'istanza il ricorrente viene condannato alle spese della fase cautelare (norma dissuasiva).

CONCILIAZIONE PROPOSTA DALLA CORTE

ART. 48 bis D. Lgs.546/1992

« Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell' art. 17- bis, D.Lgs. N. 546/1992 la Corte di Giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse.

La causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicate le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

La proposta di conciliazione non può essere motivo di ricusazione o astensione del giudice».

ESAMINIAMO LE PECULIARITA' DI QUESTO ISTITUTO:

- La conciliazione proposta dalla Corte è ammissibile solo per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17 bis del D.lgs, 546/1992 (cioè quelle di valore fino a 50.000 euro).
- Rileva l'oggetto del giudizio e l'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.
- È una conciliazione diversa da quella «Fuori udienza» di cui all'art. 48 del D.Lgs 546/1992 (che prevede un accordo conciliativo già raggiunto dalle parti che presentano istanza congiunta di definizione della controversia e chiede dichiararsi la cessazione della materia del contendere).
- È pure diversa dalla conciliazione proposta in udienza da una delle parti per la conciliazione totale o parziale della controversia.

- La norma introdotta dalla legge di riforma è analoga a quella di cui all'art. 185 bis c.p.c., secondo la quale « il giudice, alla prima udienza, ovvero sino a quando è esaurita l'istruzione, formula alle parti ove possibili, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivi di riconsunzione o astensione del giudice»

PER LA CONCILIAZIONE PROPOSTA DALLA CORTE SI PONGONO DUE QUESTIONI:

A) La motivazione della proposta

B) La natura della proposta.

PRIMA QUESTIONE: LA MOTIVAZIONE DELLA PROPOSTA.

- La norma nulla dice al riguardo. Quindi occorre fare riferimento alla esperienza maturata dai giudici civili. Questi generalmente non motivano o motivano in maniera succinta per evitare che le loro proposte conciliative siano anticipatrici del giudizio. Un minimo di motivazione è, tuttavia, sempre contenuta nella proposta conciliativa al fine di consentire alle parti di acquisire una maggiore consapevolezza della soluzione proposta. In tal senso una sentenza del Tribunale di Roma (sez. XIII, Ordinanza del 4/11/2013) ha affermato che «benché la legge non preveda che la proposta formulata dal giudice ai sensi dell'art. 185 c.p.c. debba essere motivata (le motivazioni dei provvedimenti sono funzionali alla loro impugnazione, e la proposta non lo è, non avendo natura decisionale) possono essere indicate alcune fondamentali direttrici utili ad orientare le parti sul contenuto della proposta e sull'opportunità e convenienza di farla propria, ovvero di svilupparla autonomamente».

SECONDA QUESTIONE : LA NATURA DELLA PROPOSTA.

- Su tale questione si confrontano due orientamenti, il primo attribuisce alla proposta conciliativa natura PREDITTIVA, cioè anticipatrice della decisione finale della controversia; il secondo attribuisce alla proposta natura FACILITATIVA, cioè finalizzata a trovare il possibile punto al quale entrambe le parti possono pervenire.
- La proposta ha natura indiscutibilmente PREDITTIVA quando si basa su specifiche norme di diritto che si applicano alla controversia soggetta all'esame del giudice e che il giudice non potrà non applicare.
- Si afferma sempre più un orientamento che attribuisce alla proposta conciliativa natura predittiva e facilitativa allo stesso tempo

- Le parti hanno l'obbligo di prendere in esame con attenzione e diligenza la proposta del giudice e di fare quanto in loro potere per raggiungere l'accordo che dovrà essere consacrato in apposito verbale. Come pure in apposito verbale dovranno essere precisate le rispettive posizioni ragioni in caso di mancato accordo.

- L'ingiustificato rifiuto della proposta conciliativa del giudice tributario potrà da quest'ultimo essere valutato ai fini della regolamentazione delle spese di lite ai sensi dell'art.15, comma 2°- octies D.Lgs.546/1992 che prevede per la parte che non accetta la proposta conciliativa, senza giustificato motivo, in caso di soccombenza una maggiorazione delle spese pari al 50%.

RIPARTIZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA

La riforma della Giustizia tributaria ha introdotto novità anche in materia di riparto della prova nel processo.

Esaminiamo il nuovo comma 5 bis, art.47 D.Lgs. 546/1992 introdotto dalla riforma :

«L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impugnato 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. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati».

E' una norma di assoluta novità nel diritto tributario.

Tale norma, tuttavia, non modifica l'attuale stato giuridico, laddove il principio dell'onere della prova è stato da tempo chiarito dalla Cassazione che ha più volte affermato che in giudizio spetta al fisco provare la fondatezza delle proprie contestazioni.

LA TESTIMONIANZA SCRITTA

Tipologie di prove del nostro ordinamento:

- Prove dirette (ispezione dei luoghi).
- Prove indirette o rappresentative (prova testimoniale-prova documentale).
- Prove legali e prove liberamente valutabili (a seconda che gli effetti probatori siano previsti direttamente dalla legge, o debbano essere prudentemente apprezzati dal giudice).
- Prova critica o indiziaria (quella che attraverso un ragionamento presuntivo, consente di risalire al fatto da appurare- le c.d. presunzioni)

Art.7 comma 4, D.lgs 546/1992

«Non è ammesso il giuramento. 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 di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. 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. 257 bis c.p.c. 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.

La riforma ha quindi introdotto l'ammissibilità della prova testimoniale con le forme di cui all' art.257 bis c.p.c.:

- Non è ammesso il giuramento
- La prova testimoniale è ammessa solo se ritenuta necessaria dalla corte ai fini della decisione, quindi la corte nell'ammettere tale strumento probatorio deve effettuare una valutazione di necessarietà per il giudizio che comporta un giudizio prognostico, sia pure sommario, non limitato alla mera valutazione della rilevanza rispetto al *thema probandum*, bensì di vera e propria «efficienza causale» rispetto al procedimento decisionale.

In altri termini, il giudice senza quella prova non è nelle condizioni di decidere.

- Può essere ammessa anche senza l'accordo delle parti (questa è la maggiore differenza rispetto al processi civile dove la prova testimoniale scritta è ammessa solo se c'è l'accordo delle parti)

- Non è ammessa su fatti attestati da pubblico ufficiale (es. verbali di accertamento a seguito di ispezioni).
- È ammessa solo nella forma scritta.
- Deve essere richiesta da una delle parti.
- La forma della prova testimoniale scritta è disciplinata dall'art.257 bis c.p.c.

IL GIUDICE, SULLA RICHIESTA DI PROVA TESTIMONIALE SCRITTA:

- a) Dispone l'assunzione e chiede al testimone di rispondere, in un termine fissato nell'ordinanza di ammissione, ai quesiti predisposti dalla parte che ha richiesto la prova
- b) L'ordinanza di ammissione ed il modello con i quesiti devono essere notificati dalla parte richiedente al testimone.
- c) Il testimone rende la propria testimonianza rispondendo ai quesiti e se non può rispondere deve indicarne le ragioni. Il testimone sottoscrivendo ciascun foglio del modello, fa autenticare la propria firma, invia il modello contenente le risposte con raccomandata alla segreteria del giudice.

d) Il giudice, esaminate le risposte, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato per dare chiarimenti sulle risposte date ai quesiti.

La facoltà che ha il giudice di chiamare il testimone innanzi a sé per fornire chiarimenti in ordine alle risposte date non modifica la natura dello strumento probatorio previsto dall'art.7 comma 4 D.Lgs. 546/1992 che resta sempre prova testimoniale scritta.

UDIENZA DA REMOTO

Art. 4, comma 4 L. 130/2022

Per i giudizi instaurati in primo e secondo grado dal 1 settembre 2023 la partecipazione alle udienze di cui agli artt. 33 e 34 del D.Lgs. n. 546/1992, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle Corti di Giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto.

Il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza

- Art. 33 del D.Lgs. N.546/1992 (Udienza in camera di consiglio è la regola)
- Art. 34 del D. Lgs. N. 546/1992 (Udienza pubblica) quando anche una sola delle parti chiede la discussione in pubblica udienza.

- L'udienza si tiene a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo, altrimenti trova applicazione la disciplina dell'udienza da tenere presso la sede delle Corti di giustizia tributaria contenuta nell'art. 34, D. Lgs n. 546/1992.
- Le udienze di primo grado in composizione monocratica, e quelle di cui all'art. 47, comma 2, e 52, comma 3, D.Lgs n. 546/1992 (ossia quelle di trattazione della istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato e quella di trattazione della istanza di sospensione in caso di appello davanti alla Corte di giustizia di secondo grado) si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di giustizia tributaria.

- Il Giudice decide sulla richiesta e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza.

- In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della Corte di giustizia tributaria (cioè il giudice può partecipare sempre in presenza)

- Le regole tecniche operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza sono disciplinate dal decreto del direttore generale delle Finanze del 11 novembre 2020.

QUADRO RIASSUNTIVO DELL'UDIENZA DA REMOTO

1- DEFINIZIONE

- È una udienza che può avvenire mediante collegamento AUDIOVISIVO tale da assicurare LA CONTESTUALE, EFFETTIVA E RECIPROCA VISIBILITÀ delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto.
- Il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza.
- Le regole tecniche sono disciplinate dal decreto del Direttore generale delle finanze dell' 11 novembre 2022.

2- CASI IN CUI PUO' ESSERE ATTIVATA L'UDIENZA DA REMOTO

- Udienza di primo grado in composizione monocratica
- Udienza in cui viene trattata l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.
- Udienza di trattazione della istanza di sospensione (della sentenza di primo grado) in caso di appello davanti alla Corte di giustizia di secondo grado.

QUESTE UDIENZE SI SVOLGONO ESCLUSIVAMENTE ED AUTOMATICAMENTE DA REMOTO, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte.

- Tutte le altre udienze per essere tenute da remoto **NECESSITANO** della richiesta congiunta formulata da tutte le parti costituite nel processo.
- Quindi occorre che la richiesta sia formulata da tutte le parti; il mancato consenso di una sola delle parti costituite è una causa ostativa allo svolgimento della udienza da remoto.

3- SOGGETTI CHE POSSONO RICHIEDERE L'UDIENZA DA REMOTO

- La richiesta di udienza da remoto può essere formulata DALLE PARTI del processo nel ricorso (il ricorrente), nel primo atto difensivo (resistente o altri soggetti chiamati in giudizio) o in apposita istanza (in questo caso tutte le parti del processo) da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione.
- Il giudice decide sulla richiesta e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione.
- In ogni caso in cui l'udienza si tenga distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della Corte di giustizia tributaria (cioè il giudice può partecipare sempre in presenza).