

LE NOVITÀ E LE PROSPETTIVE DEL PROCESSO TRIBUTARIO¹

SOMMARIO: 1. L'operazione di "restyling" del processo tributario – 2. (segue): taluni profili di dubbia compatibilità con il diritto europeo non ancora risolti - 3. L'oggetto e la natura del processo tributario – 4. Gli atti impugnabili – 5. Le prospettive di riforma

1. L'operazione di "restyling" del processo tributario

Il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, attuativo della delega per la riforma del processo tributario (legge 10 marzo 2014 n. 23), ha apportato talune specifiche modifiche al D. lgs. 31 dicembre 1992, n.546, il quale rimane, nella sostanza e nelle linee di fondo, pressoché invariato.

La recente novella, infatti, non può, certamente, essere definita come "riformatrice" del processo tributario essendo menzionabili solamente taluni interventi di "restauro" finalizzati ad eliminare (*rectius*, a correggere) macroscopiche anomalie ed imperfezioni non più tollerabili (e, peraltro, in parte già superate dal diritto vivente). In buona sostanza, la volontà del legislatore è stata quella di prevedere interventi mirati e "chirurgici" ma è stata, forse, persa l'occasione per una profonda riforma strutturale del processo il quale, evidentemente, comincia a sentire il peso degli anni.

Oltre ad alcune modifiche "pulviscolari"², una delle novità più rilevanti che deve essere accolta con estremo favore, è la espressa introduzione della tutela cautelare in grado d'appello, ex art. 52, D. lgs. 546/1992. Tale norma, infatti, prevede che l'appellante possa chiedere alla Commissione Tributaria Regionale di «sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi». In un'ottica di rafforzamento della tutela del contribuente, poi, a quest'ultimo è espressamente accordata la possibilità di chiedere, in ogni caso, la sospensione dell'esecuzione dell'atto «se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile», sulla base, cioè, «degli stessi presupposti previsti dall'art. 47 per la sospensione in primo grado»³.

¹ Relazione tenuta al convegno *Le modifiche in materia di processo tributario e di riscossione* – Camera di Commercio di Trapani – 21 ottobre 2016.

² A titolo esemplificativo si segnala: l'aumento del limite di valore delle controversie per le quali le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica; l'ampliamento della platea dei difensori ai dipendenti dei Centri di Assistenza Fiscale; talune modifiche all'istituto del reclamo/mediazione.

³ Sul punto cfr., in particolare, RANDAZZO, *La riforma della sospensione cautelare nel processo tributario* in Corr. Trib., 2016, p. 375; LA ROSA, *Giusto processo e parità nella disciplina delle tutele cautelari tributarie* in Atti del convegno *Per un nuovo ordinamento tributario*, Genova, 14-15 ottobre 2016, Vol. I, p. 421. Per interessanti considerazioni dal punto di vista del processualista, in vista delle modifiche, cfr. MONTANARI), *La tutela cautelare nel progetto di codice del processo tributario* in Dir. Prat. Trib., 2015, I, p. 10746. Per interessanti considerazioni in chiave comparata cfr. PIANTAVIGNA, *La*

Nella medesima direzione è stata, altresì, espressamente codificata la richiesta di sospensione cautelare della sentenza emessa in grado d'appello nelle ipotesi in cui il contribuente abbia presentato ricorso in Cassazione⁴.

Si tratta, evidentemente, di notevoli passi avanti, in termini di parità delle armi e di attuazione del giusto processo ma che, in buona sostanza, “scolpiscono” un ormai consolidato (anche se non del tutto pacifico) orientamento della Suprema Corte che estendeva, da un lato, l'operatività dell'art. 47 D. lgs. 546/1992 alle controversie in Commissione Tributaria Regionale e, dall'altro, l'operatività, *tout court*, dell'art. 373 c.p.c. anche nel processo tributario⁵.

Altrettanto importante, sempre con riferimento al grado d'appello, è la possibilità di addivenire ad una conciliazione anche innanzi alla Commissione Tributaria Regionale. Tale intervento normativo si inserisce, certamente, in un *trend* ormai inarrestabile secondo cui l'ordinamento incentiva e valorizza gli istituti deflattivi del contenzioso, sia nella fase procedimentale, sia processuale.

Una ulteriore modifica degna di nota riguarda l'esecuzione delle sentenze, in quanto è stato introdotto l'art. 67-bis che, come indicato nella relazione illustrativa al Decreto di riforma, risponde alla «necessità di introdurre un principio generale che riconosca l'esecutività immediata delle sentenze tributarie emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, equiparandole a quelle adottate nel giudizio civile e amministrativo». In base alla novellata disposizione – ed in estrema sintesi - le sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie nell'ambito di giudizi aventi ad oggetto dinieghi di rimborso, ovvero atti relativi alle operazioni catastali, sono provvisoriamente esecutive così come quelle emesse nei giudizi aventi ad oggetto atti impositivi. In buona sostanza, per quel che riguarda i giudizi aventi ad oggetto un diniego espresso o tacito alla restituzione di somme, la nuova regola che prevede l'immediata esecutività della sentenza favorevole al contribuente comporta che, di conseguenza, il contribuente non do-

tutela cautelare del contribuente nel processo tributario: uno studio comparato in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2015, I, p. 267.

⁴ Sul punto, da ultimo, GLENDI, *Sospensione cautelare dopo le sentenze d'appello impugnate in Cassazione – Primi approcci giurisprudenziali alla nuova inibitoria in pendenza di ricorso per Cassazione nel processo tributario* in Riv. Giur. Trib., 2016, p. 810.

⁵ Il punto di svolta è, certamente, identificabile nella sentenza della Corte Costituzionale n. 217 del 17 giugno 2010. Su tali profili, con riferimento alla evoluzione normativa cfr., in particolare, TABET, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte Costituzionale* in Rass. Trib., 2013, 383; LOVISOLO, *Gli accertamenti impositivi, la riscossione frazionata e la tutela cautelare oltre il I° grado di giudizio* in Dir. Prat. Trib., 2012, I, p. 10085; CORASANITI, *Ancora sul riconoscimento della tutela cautelare nei gradi successivi al primo: brevi note a margine di un intervento della Corte di Cassazione* in Dir. Prat. Trib., 2012, I, p. 20740.

vrà più attendere il passaggio in giudicato della sentenza per ottenere il rimborso.

In ultima istanza, sono, certamente, degne di nota le modifiche all'art. 39 in materia di sospensione del processo. E' stato, in particolare, inserito un comma 1-*bis* a mente del quale la Commissione Tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra Commissione Tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa.

Sembra, dunque, potersi dire superata la lunga *querelle* in tema di sospensione necessaria, senza alcuna specifica distinzione tra pregiudizialità esterna ed interna⁶: dovrà, dunque, trovare applicazione il principio generale sancito dalla Suprema Corte secondo cui vi è pregiudizialità se «risultano pendenti procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità, tale che la definizione dell'uno costituisca indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente venga postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto di giudicati»⁷.

2. (segue): taluni profili di dubbia compatibilità con il diritto europeo non ancora risolti

Le suddette modifiche normative attenuano, certamente, talune palesi problematiche in termini di conformità ai principi del giusto processo sanciti dall'art. 6 della CEDU⁸.

Rimangono, tuttavia, ancora rilevanti aree di criticità e di possibili profili di incompatibilità con i menzionati principi. In dottrina, infatti, sono stati evidenziati alcuni specifici nodi da sciogliere⁹.

Il primo attiene alle ben note limitazioni dei mezzi di prova previste dal D. Lgs.

⁶ Su tali profili cfr. MARINI, *Note in tema di sospensione del processo tributario* in Rass. Trib. 2005, p. 1046.

⁷ Cass. 30 novembre 2012, n. 21396.

⁸ Per ampie considerazioni sul giusto processo nella Costituzione cfr. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo* in Rass. Trib., 2013, p. 309. Per il ruolo della CEDU cfr., per tutti, i diversi contributi contenuti in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana* (a cura di BILANCIA-CALIFANO-DEL FEDERICO-PUOTI), Torino, 2014, nonché TESAURO, *Cedu e diritto tributario* in AA. VV., *Scritti in onore di Giuseppe Tesaurò* (a cura di LEANZA-TIZZANO-VASSALLI), Napoli, 2014, p. 679.

⁹ Sul punto cfr., in particolare, da ultimo, PISTOLESI, *L'impatto della giurisprudenza europea sul processo tributario italiano*, in Atti del convegno Per un nuovo ordinamento tributario, cit., vol. II, 675; VILLANI, *La giustizia tributaria tra esigenze pratiche e vincoli di diritto interno ed europeo del giusto processo* in Dir. Prat. Trib., 2016, I, p. 1004.

546/1992 ed, in particolare, al divieto di prova testimoniale¹⁰. Sotto tale profilo la disparità delle armi tra contribuente ed Uffici finanzianti appare palese, non tanto in punto di diritto ma di concreta applicazione.

Come è noto, infatti, la Suprema Corte ammette ormai pacificamente l'ingresso nel processo tributario delle dichiarazioni dei terzi le quali, pur non avendo «di per sé valore di prova, ma solo di elementi indiziari» devono «essere valutati insieme con altri elementi»¹¹. Astrattamente – come evidenziato dalla Cassazione – nulla vieta che anche il contribuente possa avvalersi di tali dichiarazioni (il che avviene sovente nella pratica professionale). In concreto, tuttavia, la questione è ben più spigolosa e delicata in quanto, mentre l'Agenzia delle Entrate (e, ancor di più, la Guardia di Finanza che può esercitare anche compiti di polizia giudiziaria) utilizza poteri istruttori particolarmente penetranti ed invasivi - oltre a potersi avvalere, secondo un monolitico orientamento, delle risultanze penali¹² - il contribuente può usufruire, eventualmente, di “dichiarazioni volontarie”. Non vi è, dunque, chi non veda la palese disparità di mezzi istruttori tra parte privata e pubblica: il che, certamente, non è in linea con le istanze garantistiche provenienti dalla CEDU.

Un ulteriore profilo di possibile contrarietà con i principi sanciti dalla CEDU riguarda il c.d. diritto al silenzio¹³ del soggetto sottoposto ad un procedimento tributario. Il riferimento è, evidentemente, all'art. 32, D. P. R. 600/1973 che, come è noto, inibisce la possibilità di utilizzare in sede contenziosa i documenti richiesti e non prodotti in via istruttoria. La questione non è di facile soluzione e la giurisprudenza nazionale, fondando il proprio orientamento sui principi di buona fede e collaborazione, ha fortemente mitigato la portata delle menzionate disposizioni. Secondo la Suprema Corte, infatti, l'art. 32 ha lo «scopo di favorire il dialogo tra le parti, in vista di un chiarimento delle reciproche posizioni, capace di escludere l'instaurazione del contenzioso ... in base a quei canoni di lealtà, correttezza e collaborazione, che sono necessariamente implicati

¹⁰ Sul punto cfr., tra gli altri, GIOVANNINI, *L'interpretazione secundum constitutionem come strumento di riforma del processo tributario* in Dir. Prat. Trib., 2013, p. 11057; LA SCALA, *Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario* in Rass. Trib., 2012, p. 90; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 325; TOSI, *Testimonianza orale e testimonianza scritta* in Riv. Dir. Trib., 2010, I, p. 761.

¹¹ Cass. 26 agosto 2015, n.17182.

¹² Su tali profili cfr., da ultimo, TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale* in Rass. Trib., 2015, I, p. 323. Per ampie considerazioni sistematiche sulla “prova”, in generale, cfr. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, nonché ID., *Prova (diritto tributario)*, in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Agg., vol. IV, 2008, 730.

¹³ In argomento, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., p. 333.

...quando siano in gioco obblighi di solidarietà come quello in materia tributaria»¹⁴.

In altri termini, l'art. 32 deve essere interpretato «alla luce dei principi affermati dagli artt. 3 e 24 Cost. ovvero sia il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e, dunque, capace di far fondatamente dubitare delle genuinità di documenti che affiorino soltanto in seguito nel corso del giudizio»¹⁵.

Secondo la Corte, dunque, le preclusioni probatorie in oggetto devono essere interpretate in modo estremamente restrittivo e, soprattutto, in modo “biunivoco”: anche l'Amministrazione finanziaria è tenuta al rispetto degli obblighi di collaborazione sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente e l'applicazione dell'art. 32 deve costituire la *extrema ratio*.

Sempre la giurisprudenza di legittimità¹⁶ ha valorizzato, sensibilmente, il principio di proporzionalità, sancendo l'inutilizzabilità dei documenti non forniti all'Ufficio solamente in casi ben definiti e, soprattutto, come sembra emergere dalla sentenza, solamente se l'Agenzia non possiede già la documentazione non prodotta dal contribuente¹⁷.

In sostanza, è pacifico che la perdita del diritto alla prova presuppone necessariamente, in una lettura costituzionalmente orientata, un comportamento del contribuente non solo non collaborativo, ma anche ostruzionistico, consistente in un rifiuto a specifica richiesta, occultamento o dolosa sottrazione dei documenti al controllo¹⁸.

In tale ambito, dunque, è la stessa giurisprudenza a mitigare la severità delle menzionate disposizioni procedurali le quali, stante la evidente afflittività delle stes-

¹⁴ Cass. 10 gennaio 2013, n. 455.

¹⁵ Tra le tante Cass. 14 luglio 2010, n. 16536.

¹⁶ Cass. 4 aprile 2014, n. 7978, cit. la quale, in particolare, ha stabilito che le preclusioni probatorie possono operare solamente se «l'Amministrazione, con l'invio del questionario, fissa un termine per l'adempimento degli inviti o delle richieste». Su tali profili cfr., in particolare, TRIVELLIN., *Mancata o tardiva risposta agli inviti dell'ufficio: limiti della corretta applicazione del metodo induttivo*, in *Rass. Trib.*, p.2012, 745; MENTI, *L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione* in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, II, p. 225.

¹⁷ Evidenzia MARCHESELLI, *L'omessa risposta al questionario e l'accertamento induttivo del reddito: la questione della proporzionalità della previsione* in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, II p. 169, che «nella fattispecie...non solo l'Agenzia pretendeva di far valere una preclusione senza che risultassero adempiute le condizioni che la rendono legittima e proporzionata, ma l'eccezione appariva, comunque, piuttosto capziosa...L'Agenzia aveva, comunque, effettuato una verifica e aveva acquisito la contabilità...Essa, in buona sostanza, aveva pretendeva di impedire l'utilizzazione di una fonte probatoria che sì, il contribuente non aveva fornito, ma che essa, comunque, conosceva e aveva conosciuto durante la fase procedimentale». Sul profilo cfr. gli autorevoli spunti di GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria* in *Dir. Prat. Trib.*, 2011, p.10467.

¹⁸ Analogamente già Cass. 28 gennaio 2002, n. 1030.

se, vengono sovente definite in dottrina come sanzioni improprie¹⁹.

3. L'oggetto e la natura del processo tributario

Una delle grandi tematiche che, ciclicamente, interessano il processo tributario è quella della natura dello stesso. Naturalmente, su tale terreno si “scontrano” profonde problematiche teoriche che, in tale sede, non è possibile neppure tratteggiare e che derivano, altresì, da diverse concezioni, di fondo, circa la natura stessa degli atti tributari.

In estrema sintesi, con riferimento alla natura del processo si contrappongono, essenzialmente, due diverse tesi: l'una che qualifica lo stesso come di pura impugnazione-annullamento e l'altra di impugnazione-merito²⁰.

Ad ogni buon conto, la giurisprudenza della Suprema Corte appare assolutamente maggioritaria nel propendere per la soluzione della impugnazione-merito: secondo tale approccio, infatti, il processo tributario non sarebbe diretto alla mera eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma ad una pronuncia di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente, sia dell'accertamento dell'Ufficio²¹. Secondo tale consolidato orientamento – non, certamente, esente da critiche in dottrina – il giudice tributario, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi di ordine sostanziale (e non meramente formale), è tenuto ad esaminare nel merito la pretesa tributaria e a ricondurla, mediante una motivata valutazione sostitutiva, alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte²².

Al di là della condivisibilità o meno della suddetta linea interpretativa, il problema di maggior spessore riguarda i poteri sostitutivi che potrebbe, astrattamente, “attribuirsi” il giudice tributario al quale dovrebbe essere, invece, inibita qualsiasi funzione supplente. D'altro canto, pur essendo tale rischio concreto – anche dal punto di vista degli elementi probatori sui quali si fonda la pretesa – la stessa Suprema Corte è altrettanto netta con riferimento alla motivazione dei provvedimenti impositivi. Infatti, se-

¹⁹ Sulla natura sanzionatoria di tali preclusioni cfr., in particolare, AMATUCCI, *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente* in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, 275; ID., *Le preclusioni probatorie in fase di contraddittorio e il diritto al silenzio* in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, cit., p. 169. Sulle sanzioni improprie, in generale, cfr., da ultimo e per tutti, DEL FEDERICO, *Sanzioni proprie e sanzioni improprie* in AA. VV. *Trattato di Diritto sanzionatorio tributario - Diritto sanzionatorio amministrativo*, Tomo II (a cura di GIOVANNINI-DI MARTINO-MARZADURI) Milano, 2016; ID., *Le sanzioni atipiche: esperienza italiana e quadro europeo* in Riv. Dir. Trib., 2014, p. 63.

²⁰ Sul punto, anche per la ricostruzione delle diverse posizioni, cfr., da ultimo, CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione alla impugnazione facoltativa* in Riv. Dir. Trib., 2012, I, p. 957, nonché TESAURO, *Processo Tributario*, Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Agg., II, 2007, p.697.

²¹ Da ultimo, Cass. 17 giugno 2016, n. 12561.

²² Tra le tante, 19 settembre 2014, n. 19750.

condo un orientamento pressoché pacifico, e partendo dalla natura provvedimentale dell'avviso di accertamento, da un lato, in quest'ultimo, «al fine di realizzarne in pieno l'anzidetta finalità informativa, devono confluire tutte le conoscenze dell'ufficio tributario e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata»; dall'altro, «*le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione dell'atto*»²³.

In estrema sintesi, dunque, nel corso del giudizio, l'Ufficio non può modificare il presupposto della propria pretesa originariamente contenuta nell'accertamento, poiché è solo tale motivazione che delimita i confini della lite: analogamente lo stesso giudice tributario dovrà attenersi alle "richieste" contenute nel provvedimento impositivo²⁴.

In tale prospettiva, dunque, la Commissione Tributaria potrà, a titolo meramente esemplificativo, annullare parzialmente l'atto impugnato rideterminando la pretesa originaria ma sempre secondo i rigidi confini della motivazione e delle eccezioni formulate dal contribuente in sede difensiva²⁵.

Recentemente, peraltro, a fronte di taluni orientamenti criticabili sotto il profilo degli eccessivi poteri sostitutivi consentiti ai giudici di merito²⁶, la Suprema Corte ha riportato la problematica nei giusti confini ribadendo, con forza, l'impossibilità di integrare la motivazione ed il ruolo "vincolato" della Commissione Tributaria. In particolare, valorizzando soprattutto la natura impugnatoria (seppur "peculiare", per utilizzare le parole della Corte) del processo tributario, è stato affermato che «l'ufficio finanziario, restandone le contestazioni adducibili in sede contenziosa circoscritte dalla motivazione dell'avviso di accertamento, non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse o modificare, nel corso del giudizio, quelle definite dalla motivazione suddetta»: dunque, nella fattispecie concreta, «in presenza di avviso di accertamento contemplante la sola violazione formale della mancata indicazione separata dei costi derivanti dalle operazioni con imprese non residenti in territori con regime fiscale agevolato, l'ambito del giudizio non può estendersi alle ulteriori violazioni, di carattere sostanziale, sulle quali

²³ Cass. 7 maggio 2014, n. 9810.

²⁴ Sulla motivazione cfr., per considerazioni sistematiche, CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

²⁵ Su tali profili cfr. anche CALIFANO, *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere* in *Rass. Trib.*, 2012, p. 1266.

²⁶ Cass. 12561/2016, cit.

soltanto interferiscono l'operatività dei contraenti esteri e l'effettività delle operazioni»²⁷.

4. Gli atti impugnabili

L'evoluzione della giurisprudenza mostra un "abnorme" ampliamento degli atti impugnabili innanzi alle Commissioni Tributarie e l'originaria tassatività²⁸ della elencazione contenuta nell'art. 19 D. lgs. 546/1992 rimane, oggi, solamente un lontano ricordo²⁹.

La Suprema Corte, infatti, a volte in un'ottica garantista, altre volte ispirata da esigenze più o meno sistematiche, ha ritenuto che «l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art.19 del d.lgs. n. 546 del 1992 ha natura tassativa, ma, in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa»³⁰.

In base a tali principi, dunque, è stata notevolmente ampliata anche la nozione di atto impositivo in quanto devono essere ricondotti nel novero degli avvisi di accertamento e di liquidazione tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita³¹.

In tale solco interpretativo, è evidenziabile una variegata casistica applicativa dalla quale emerge che il diritto vivente ha, ampiamente, superato i precetti contenuti nel D. Lgs. 546/1992, sino all'estrema conseguenza di ricondurre tra gli atti impugnabili le fatture, piuttosto che i bollettini di conto corrente inviati al contribuente per il pagamento di alcuni tributi locali³².

E', ancora, assolutamente significativo, a titolo meramente esemplificativo,

²⁷ Cass. 30 marzo 2016, n. 6103. Conforme, tra le tante, Cass. 19 febbraio 2016, n. 3315.

²⁸ Su tali profili la bibliografia è, ovviamente, sterminata. Per specifici contributi cfr. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili ne processo tributario* in Riv. Dir. Trib., 2012, I, p. 979; F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in Giust. Trib., 2007, p. 10.

²⁹ Per un'ampia disamina dei diversi atti impugnabili cfr., BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2013, p. 267.

³⁰ Cass. 19 febbraio 2016, n. 3315. In tale sentenza è stata ritenuta impugnabile la comunicazione di irregolarità di cui all'art. 36-bis, D.P.R. 600/1973. Sul punto sia concesso rinviare a DEL FEDERICO - MONTANARI, *Liquidazione (dir. trib.)* in Diritto on line, Enciclopedia Treccani, 2014 (www.treccani.it).

³¹ Cass. 17 dicembre 2010, n. 25591.

³² Sul punto cfr., da ultimo, TABET, *I mali cronici della giustizia tributaria: specialità del giudice e della giurisdizione*, in Atti del convegno Per un nuovo ordinamento tributario, cit., Vol. II, p. 805.

l'orientamento che si è formato con riferimento alla impugnabilità di atti secondo il criterio della mera "conoscenza" (o meglio, della mancata conoscibilità di un atto che doveva essere oggetto di rituale notificazione): così è stato ritenuto impugnabile l'estratto di ruolo³³. Secondo le Sezioni Unite, infatti, «il contribuente può impugnare la cartella di pagamento della quale - a causa dell'invalidità della relativa notifica - sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione; a ciò non osta l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato - impugnabilità prevista da tale norma - non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione».

Infine, è particolarmente rilevante la giurisprudenza che si è formata attorno alla nozione di "diniego di agevolazioni" nella quale è possibile ricomprendere, secondo la Suprema Corte, ogni atto «efficace nei confronti del soggetto passivo di imposta, conclusivo di un procedimento o di un subprocedimento di accertamento, comunque denominato; di un procedimento, cioè, che accerta e dichiara la sussistenza, in tutto o in parte, dell'obbligazione tributaria o di un suo elemento» e che, se non impugnato in un determinato termine, diviene definitivo³⁴.

Il riconoscimento di una tutela palesemente anticipata rispetto ad atti atipici e privi di natura autoritativa – come espressamente indicato dalla stessa Suprema Corte – ha indotto taluni autori ad ipotizzare l'ingresso, nel processo tributario, di azioni di mero accertamento, tradizionalmente non ammissibili³⁵.

³³ Cass. SS. UU., 2 ottobre 2015, n. 19704, sulla quale cfr. CORDA, *Riflessioni in merito all'impugnabilità dell'estratto di ruolo* in Riv. Dir. Trib. 2016, II, p. 168, al quale si rinvia anche per l'ampia dottrina citata.

³⁴ Da ultimo, Cass. 30 giugno 2016, n. 13394, con la quale è stato ritenuto impugnabile il diniego del cd. "Bonus assunzioni".

³⁵ Sul punto cfr., da ultimo, TABET, *I mali cronici della giustizia tributaria: specialità del giudice e della giurisdizione* in Atti del convegno Per un nuovo ordinamento tributario, cit., Vol. II, p. 805. Per ampie ed articolate considerazioni sul punto cfr., da ultimo, GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei beni della vita* in Rass. Trib., 2015, I, p. 59.

5. Le prospettive di riforma

Il processo tributario è, da sempre, una delle tematiche di maggior rilievo nonché una delle più complesse ed irrisolte³⁶.

Le ragioni sono, sia di natura tecnico-giuridico, sia di carattere istituzionale-politico: non vi è dubbio, infatti, che la devoluzione di tale processo ad una giurisdizione meramente onoraria crei notevoli disagi, anche in termini di imparzialità ed indipendenza³⁷.

Al tempo stesso, è altrettanto chiaro che la sempre crescente “poliedricità” (e centralità) della materia tributaria sostanziale, procedimentale e processuale, imporrebbero una maggiore professionalità dei magistrati tributari la quale può essere garantita solamente da giudici “a tempo pieno”³⁸. Con ciò non si vuole, certamente, sminuire il fondamentale lavoro svolto dai giudici tributari, veri e propri “benefattori” della giustizia tributaria. Tuttavia non è più pensabile che gli interessi in gioco – vitali per imprese e cittadini in genere – derivanti dagli esiti di un giudizio tributario siano affidati al quanto mai encomiabile lavoro di soggetti che si dedicano alla magistratura tributaria per puro spirito di servizio e senso civico, a fronte di compensi di carattere pressoché simbolico e connessi al numero delle sentenze redatte.

Si pongono, quindi, sulla “bilancia” diverse soluzioni per addivenire ad una sostanziale riforma del sistema.

Come è noto, in una recente proposta di legge (c.d. proposta di Legge Ermini, 8 aprile 2016) viene suggerito di devolvere la giurisdizione tributaria al giudice ordinario³⁹.

E’ apparso, fin da subito, evidente alla dottrina tributaria che tale strada non pare facilmente percorribile in quanto il rapporto tributario, al di là di come si voglia intendere la natura del processo, attiene sempre e comunque a profili pubblicistici. Dunque, il giudice ordinario pare essere carente di quella “sensibilità” necessaria ad affrontare una

³⁶ Per una interessante *excursus*, anche in chiave storico-evolutiva, cfr. cit., Vol. II, p. 549. Per ampie considerazioni sistematiche cfr., altresì, GIOVANNINI, *Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi di una riforma* in Rass. Trib., 2014, I, p. 11.

³⁷ Taluni interessanti spunti, anche in chiave europea, in MARCHESELLI, *La indipendenza del giudice tributario italiano nella lente della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo* in Dir. Prat. Trib., 2013, I, p. 10387.

³⁸ Scriveva autorevole dottrina, già nel 1999, che «un aspetto di incompiutezza su cui siamo sempre più tutti d’accordo è quello legato alla mancanza di un giudice tributario professionale e selezionato secondo i criteri che sono richiesti per entrare nella magistratura civile, penale e amministrativa» (MOSCHETTI, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in AA. VV., *Il nuovo processo tributario* (a cura di TOSI-VIOTTO), Padova, 1999, p. 13.

³⁹ Su tali profili, per interessanti considerazioni di carattere storico, cfr., da ultimo, GIOVANNINI, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione tributaria* in Rass. Trib., 2016, p. 1903.

materia così tecnica e peculiare come quella tributaria (di certo maggiormente avvezza ai magistrati dei tribunali amministrativi).

A ciò, poi, si aggiungono ulteriori questioni quali le marginali conoscenze dei giudici ordinari della materia tributaria e, non da ultimo, il già clamoroso “intasamento” della giustizia civile che sarebbe ulteriormente gravato.

La soluzione che, invece, viene prospettata da più parti (prima fra tutte la Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario), è quella di creare una autonoma giurisdizione tributaria, nel solco di quelle speciali⁴⁰.

Si legge, espressamente, in un documento dal titolo “*Proposta dell’AIPDT per la riforma della giurisdizione tributaria*” - ed al quale si rinvia per i dettagli e gli approfondimenti⁴¹ - che «le controversie tributarie dovrebbero restare devolute agli organi della giurisdizione speciale tributaria, ma il corpo giudicante dovrebbe essere composto, a regime, esclusivamente da giudici e a tempo pieno, che svolgano tale funzione in via esclusiva, reclutati secondo criteri che ne assicurino la professionalità e competenza in materia, con l’obbligo della formazione continua.

Ai giudici dovrebbero essere garantiti uno stato giuridico e un compenso adeguati al ruolo, nonché l’indipendenza dal potere esecutivo.

Un filtro amministrativo consentirebbe di ridurre il numero dei processi, migliorando la qualità e l’autorevolezza della giurisprudenza tributaria di merito».

Ovviamente, ad oggi, nessuna strada è ancora segnata ed il traguardo per la auspicata riforma è ancora lontano: tuttavia, occorre salutare con estremo favore il dibattito che si sta venendo a creare dopo anni di immobilismo e di un infinito numero di problemi pratico-applicativi che, evidentemente, ricadono sui cittadini e sulla collettività.

Francesco Montanari

⁴⁰ Analogamente, MARONGIU, *Le commissioni tributarie: da giudice specializzato a giudice togato* in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, p. 10801.

⁴¹ Reperibile sul sito della associazione all’indirizzo www.aipdt.it