

Dottrina e Dottrine

Rassegna Tributaria, 1 / 2000, p. 13

SULLO STATO ATTUALE DELLA RIFORMA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Franco Gallo

Riferimenti

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 7

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 33

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 46

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 47

Sommario: 1. Notazioni generali sull'evoluzione della disciplina del processo tributario - 2. Alcune proposte di modifiche interlocutorie e prodromiche ad una riforma generale ed organica del processo tributario - 3. La necessità di una riforma che introduca il giudice tributario a tempo pieno e preveda una maggiore qualificazione dei difensori.

1. Notazioni generali sull'evoluzione della disciplina del processo tributario - Se si riflette sulla proposta elaborata a suo tempo dalla cosiddetta commissione Bicamerale in merito alla soppressione delle commissioni tributarie ed alla devoluzione delle controversie fiscali all'A.G.O., risulta subito evidente che tale proposta riecheggia quella tesi, dominante negli anni '50 e '60, secondo cui l'art. 102, comma 2 della Costituzione e la VI disposizione transitoria della stessa Costituzione non consentirebbero la sopravvivenza di giurisdizioni speciali diverse da quelle menzionate nella Costituzione. La puntuale conseguenza dell'accoglimento di tale tesi era che le commissioni tributarie, appunto perché non menzionate nel testo costituzionale, avrebbero dovuto essere soppresse e le controversie fiscali devolute a sezioni specializzate da istituire presso la magistratura ordinaria. In tale direzione si muovevano, del resto, i progetti di riforma elaborati da Azzariti e da Trabucchi all'indomani dell'approvazione della Carta Costituzionale.

Preferibile è l'opinione (già sostenuta da Allorio) secondo cui, invece, la Costituzione vietava l'istituzione di nuove giurisdizioni speciali, ma non imponeva la soppressione di quelle esistenti. Ed è questa la tesi che - come è a tutti noto - fu poi seguita dalla Corte Costituzionale. Questa infatti, pur oscillando in passato sulla natura da riconoscere alle commissioni tributarie ⁽¹⁾, nel momento in cui si è definitivamente espressa per la loro natura giurisdizionale le ha "salvate" accogliendo alla lettera l'opinione di Allorio, diversamente da quanto ha deciso con riguardo ad altre giurisdizioni speciali (la cui sorte fu invece quella della soppressione, come, ad esempio, toccò alla G.P.A. ed all'Alta Corte siciliana).

La soluzione adottata dalla Corte venne poi avallata dal legislatore della riforma tributaria degli anni settanta sotto un duplice profilo: da un lato, furono solo in parte modificate le attribuzioni delle commissioni (in tal modo ponendo quest'ultime nel solco delle preesistenti commissioni) e, dall'altro, fu individuato nella Corte di Appello lo strumento di raccordo tra le commissioni e l'a.g.o. (in tal modo assicurando l'unità della giurisdizione).

È altresì noto quali siano stati i risultati non esaltanti ⁽²⁾ della riforma in parola, così come sono ben note le ragioni per le quali si è arrivati alla riforma degli anni novanta con l'emanazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546. Tali ragioni possono compendiarsi nelle esigenze, sempre più avvertite, di snellire il processo tributario eliminandone un grado, di accentuare le garanzie a favore del contribuente, di meglio rispondere ai principi costituzionali di imparzialità e indipendenza del giudice tributario, di avvicinare maggiormente le regole della giurisdizione tributaria a quelle della giurisdizione ordinaria.

Va comunque sottolineato che, una volta consolidatasi la scelta di tenere in vita le commissioni quali organi giurisdizionali, la Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 144/1998 ha, forse un po' troppo sbrigativamente, risolto la questione della costituzionalità delle "nuove" commissioni (o, meglio, della cosiddetta "revisione delle revisioni" apportata con la citata L. n. 546 del 1992) in relazione al principio costituzionale di unicità della giurisdizione. Questa ordinanza va in particolare attentamente letta e criticamente interpretata. Da una parte, essa può apparire - almeno a prima vista - soddisfacente perché su un piano empirico non sembra si sia perpetrata, con la riforma del 1992, una radicale e vistosa rottura rispetto alla disciplina delle commissioni preesistenti all'entrata in vigore della Costituzione: quanto meno sotto il profilo strutturale, anche le "nuove" commissioni presentano quella composizione "variegata" e ibrida propria delle "vecchie"; il che appunto può consentire di sostenere, seppur con molta buona volontà e con qualche forzatura, che sul piano intertemporale le nuove commissioni si presentano ancora come la continuazione delle vecchie. D'altra parte però, a voler essere particolarmente rigorosi e obiettivi, va segnalato che la disciplina introdotta negli ultimi anni può avere una carica innovativa tale da travalicare, per certi aspetti, i limiti della mera revisione per realizzare gli estremi di un nuovo giudice speciale. Basta pensare alla soppressione della competenza della Corte d'Appello (ferma restando l'impugnativa presso la S.C. quale giudice di legittimità), all'attribuzione alla competenza esclusiva delle commissioni anche dei "tributi comunali e provinciali o di ogni altro tributo devoluto dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni", al riconoscimento alle commissioni stesse del potere di sospensione cautelare, all'introduzione del principio di condanna alle spese, alla creazione di un organo di autogoverno denominato "Consiglio di presidenza della giustizia tributaria" e all'eliminazione del meccanismo della "designazione" dei componenti delle commissioni da parte degli enti locali. Se è vero - come dovrebbe essere vero - che il divieto di istituire giudici speciali deve ritenersi violato ogni volta che, sottraendola al sindacato del G.O., si attribuisce nuova materia al giudice speciale, le indicate modifiche alla (e l'allargamento della) disciplina del processo tributario potrebbero in verità - in termini del tutto oggettivi e di principio - portare anche a conclusioni opposte a quelle cui è giunta l'ordinanza n. 144.

2. Alcune proposte di modifiche interlocutorie e prodromiche ad una riforma generale ed organica del processo tributario - Il fatto è che, ragionando sulla lunghezza d'onda della Corte, dobbiamo ancora continuare a ritenere che le "nuove" commissioni sono in realtà nate "vecchie" e devono restare "vecchie" per essere costituzionali. Il processo tributario necessiterebbe, invece, quantomeno di urgenti modifiche preparatorie di una più generale riforma d'ordine costituzionale. Ne segnalo solo alcune che ritengo più rilevanti.

2.1. Alla stessa stregua di ogni altra controversia, anche quelle tributarie dovrebbero essere trattate in udienza pubblica, senza subordinare quest'ultima alla previa richiesta di una delle parti. La disposizione dell'art. 33, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992 - che prevede la trattazione in camera di consiglio "salvo che una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza" - è stata dichiarata costituzionalmente legittima dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 141/1998. Forse, però, c'erano gli estremi perché la Corte giungesse ad una soluzione opposta: l'*oralità* (come già insegnavano Chiovenda, prima, e Cappelletti, dopo) è un'esigenza imprescindibile di ogni processo (*recte*, di ogni procedimento che pretenda di elevarsi al rango di processo). E ciò è a dire, a maggior ragione, per un processo - quale quello tributario - che si innesta su (e viene dopo) un procedimento amministrativo dominato ancora dalla assenza di un vero e proprio contraddittorio tra contribuente e Amministrazione Finanziaria (e, quindi, caratterizzato dall'assenza di oralità).

Il ragionamento della Corte si espone a critica, perché incongruamente ritiene sufficientemente tutelato l'interesse delle parti all'oralità dalla sola attribuzione del potere di chiedere l'udienza pubblica e dalla pubblicità delle sentenze emesse. Così ragionando, mi sembra indubbio che essa trascura sia l'interesse generale alla trasparenza dell'obbligazione tributaria, sia quello obiettivo deducibile dal principio "dell'amministrazione della giustizia in nome del popolo" ⁽³⁾.

2.2. Pare poi inconcepibile - ma anche in tal caso la Corte Costituzionale è andata in contrario avviso con la sentenza n. 53/1998 - che nel caso di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere le spese di lite restino a carico della parte che le ha anticipate. Se, infatti, l'Amministrazione Finanziaria procede in via di autotutela ad annullare l'atto impugnato prima che il giudice decida il ricorso, la stessa Amministrazione Finanziaria dovrebbe a mio avviso corrispondere al ricorrente le spese di lite da quest'ultimo sostenute. Diversamente ragionando, come appunto fa la Corte nel dichiarare la legittimità costituzionale dell'art. 46, comma 3 del D.Lgs. n. 546/1992 (che lascia a carico della parte che le ha anticipate le spese del giudizio estinto), si avalla la prassi degli uffici di agire in via di autotutela con la "velocità della tartaruga" e di costringere, per l'effetto, i contribuenti a proporre ricorso in attesa che, dopo la proposizione di quest'ultimo, l'Amministrazione Finanziaria si decida ad autoannullare l'atto impugnato. Il ricorso diventa così indirettamente lo strumento per sollecitare l'intervento in via di autotutela degli uffici.

La Corte Costituzionale salva la norma dell'art. 46 argomentando in base alla specificità del processo tributario - che non si concilierebbe con l'istituto della soccombenza virtuale - e al fatto che l'esclusione del diritto al rimborso delle spese processuali non costituirebbe violazione del diritto alla difesa. Tali argomenti non sembrano del tutto convincenti: il primo, perché normalmente il venir meno della lite è la conseguenza del riconoscimento da parte della stessa Amministrazione Finanziaria della fondatezza delle ragioni addotte dal contribuente; il secondo, perché nel processo tributario la difesa tecnica è obbligatoria e, quindi, costituisce un costo necessario da rimborsare anche in caso di esercizio dell'autotutela.

È, quindi, apprezzabile la modifica della norma in esame proposta dal Governo con il D.D.L. relativo al riordino del processo tributario. Tale modifica infatti, nonostante il conforto della suddetta sentenza della Corte, limita l'applicazione della regola secondo cui le spese di lite rimangono a carico della parte che le ha anticipate alla ipotesi in cui la definizione della pendenza tributaria avvenga in forza di legge.

2.3. Sempre ragionando in termini di "spiccata specificità" del processo tributario (rispetto a quello civile e amministrativo) la Corte ha anche recentemente continuato a difendere l'attuale assetto del processo tributario pure là dove esso non risponde più all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale garantendo la "parità delle armi" al contribuente e al Fisco.

Con la sentenza n. 18 del 2000 (che ribadisce la sentenza n. 128 del 1972 e le ordinanze n. 506 del 1987, n. 76 del 1989 e 76 del 1991) essa ha infatti ritenuto ragionevole - e, perciò, costituzionalmente legittimo - l'art. 7, comma 4 del richiamato D.Lgs. n. 546/1992 che nega l'ammissibilità della prova testimoniale (e del giuramento) nel processo tributario adducendo, appunto, la specialità di tale processo e quindi la specificità (letteralmente "peculiari caratteristiche" secondo la Corte Costituzionale) delle norme che lo regolano. A parte altre disquisizioni giuridiche già svolte sul tema in altra sede ⁽⁴⁾, detta sentenza è nella sostanza criticabile perché non spiega in alcun modo in che cosa consista, con riferimento alla prova testimoniale, la specificità del processo tributario rispetto a quelli civile e penale e, soprattutto, perché non tiene in alcun conto le seguenti rilevanti circostanze:

- la prova testimoniale è ormai uno strumento generale e indispensabile di acclaramento della verità proprio di ogni tipo di processo (anche di quello civile che - si badi bene - ha per oggetto la debenza di tributi tuttora esclusi dalla giurisdizione delle commissioni tributarie);

- sono tanti i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile alla cui determinazione devono concorrere in sede probatoria le testimonianze in considerazione della obiettiva insufficienza a tal fine dei documenti e delle massime dell'esperienza ⁽⁵⁾;

- attraverso le verifiche fiscali compiute dalla Guardia di finanza (anche nella veste di polizia giudiziaria) entrano sempre più spesso nel processo tributario, *senza possibilità di prova contraria della stessa specie*, sommarie informazioni orali che il giudice tributario tende ad assumere come elementi di prova ai sensi dell'art. 37, comma 1 del D.P.R. n. 600 del 1973 (che, come è noto, autorizza gli uffici delle imposte ad utilizzare ai fini di controllo "le informazioni di cui sono comunque in possesso");

- la ragione che è stata alla base della preclusione - e cioè il timore di comportamenti omertosi contro il Fisco - è ormai storicamente superata e, comunque, è comune anche agli altri processi e non giustifica quindi un trattamento peggiore per il solo processo tributario. E come per gli altri processi è il giudice che, in relazione alle caratteristiche del tributo, dovrebbe farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità dei capitoli dedotti e della veridicità e validità della testimonianza resa;

- specie dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative (che, come è noto, ha introdotto il criterio della imputabilità) la prova testimoniale appare ora l'unico strumento idoneo a dimostrare lo stato soggettivo colposo e doloso del contribuente nei cui confronti l'Amministrazione Finanziaria abbia irrogato una sanzione amministrativa.

Ne consegue che la preclusione imposta al giudice tributario di assumere prove testimoniali si risolve inevitabilmente per il contribuente in un ostacolo a (se non addirittura in una impossibilità giuridica di) dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile razionalmente ex art. 3 della Costituzione con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario.

2.4. Andrebbe poi esplicitamente attribuito alle Commissioni regionali il potere cautelare tanto come giudici di seconda istanza (sulle ordinanze cautelari emesse dalle Commissioni provinciali) quanto come giudici di prima istanza (sulla esecutività delle sentenze di primo grado, nonché sull'esecutività delle sentenze di secondo grado impugnate in Cassazione, analogamente a quanto dispongono, rispettivamente, gli artt. 283 e 373 del codice di procedura civile). Il contribuente è allo stato sfornito - almeno in termini espliciti ⁽⁶⁾ - di tutela tanto con riguardo alle ordinanze di rigetto emesse ex art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 dalle Commissioni tributarie, quanto con riguardo all'esecutività delle sentenze di primo grado e di secondo. Egli, in quest'ultimo caso, può

solo sperare che l'amministrazione sospenda in via amministrativa la riscossione dei tributi accertati e delle sanzioni irrogate.

2.5. Sempre con riguardo alla materia cautelare, sarebbe opportuna l'emanazione di una norma di interpretazione autentica dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, che chiarisse in termini espliciti cosa debba intendersi per "attualità" del rischio di danno grave ed irreparabile ⁽⁷⁾.

È noto al riguardo che, avallata da autorevole dottrina ⁽⁸⁾, la prevalente giurisprudenza esclude *a priori* che possa esservi rischio "attuale" di danno grave ed irreparabile in presenza del *solo* avviso di accertamento o di liquidazione, e cioè *prima* che siano emessi atti della *riscossione* a carico del contribuente. Con la conseguenza che la richiesta di sospensione dell'accertamento proposta dal contribuente prima dell'iscrizione a ruolo (magari contestualmente al ricorso contro l'accertamento stesso) solitamente viene respinta *in limine* dal giudice tributario, in quanto farebbe difetto *in re ipsa* l'ipotesi emergenziale prefigurata dal richiamato art. 47. S'intende che in questo caso, non appena puntualmente e prevedibilmente raggiunto dalla cartella di pagamento, il contribuente sarà costretto a riattivarsi in sede cautelare nei confronti dell'ufficio (oltre che del concessionario, secondo un preponderante quanto discutibile orientamento giurisprudenziale), con evidente duplicazione di iniziativa processuale.

Ho qualche difficoltà a prestare adesione a tale orientamento. Se, infatti, è vero che solo l'iscrizione a ruolo e la cartella di pagamento possono direttamente e concretamente "incidere" sul patrimonio del contribuente dando luogo alla riscossione coattiva in caso di perdurante inadempimento, è anche vero che l'emissione di tali atti costituisce comunque, in forza di specifiche disposizioni di legge, conseguenza *giuridicamente necessaria e certa* dell'avvenuto accertamento di un maggior debito d'imposta. Ne discende che, al momento della proposizione del ricorso contro l'atto di accertamento, già si sa che un procedimento di riscossione frazionata *dovrà* avere inizio, come conseguenza legale automatica dell'emissione dell'atto impugnato, secondo le precise scansioni temporali indicate dalla normativa vigente ⁽⁹⁾.

L'attualità del rischio di un danno grave e irreparabile, in altri termini, sta nel fatto che, da una parte, l'iscrizione a ruolo si inserisce in un (endo)procedimento amministrativo di riscossione come un atto necessariamente consequenziale all'emissione dell'avviso di accertamento e, dall'altra, che detto avviso costituisce, contemporaneamente, atto conclusivo del procedimento di accertamento e atto propedeutico al procedimento di riscossione. In questo contesto l'unico ostacolo alla formazione del ruolo potrebbe essere dato dalla cesura della sequenza procedimentale operata dall'instaurarsi di un giudizio sulla legittimità dell'atto di accertamento e dalla emissione della sentenza di primo grado *prima* dell'aggressione del patrimonio del contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria. In tale caso, peraltro, la tutela cautelare è negata non perché viene a mancare il requisito dell'attualità, ma perché con la pronuncia della sentenza si interrompe la sequenza procedimentale suddetta e, quindi, non c'è più necessità di emettere un atto di riscossione. Ma quando la decisione è di là da venire e sussiste perciò (insieme agli altri presupposti richiesti dall'art. 47, comma 1 citato) l'imminenza dell'iscrizione a ruolo, non riconoscere l'attualità del rischio e, quindi, la tutela cautelare per il solo fatto che non sussisterebbe una concreta aggressione patrimoniale portata con gli atti della riscossione sembra una soluzione aprioristica ed improntata ad un eccesso di formalismo. Essa, in conclusione, non solo contrasta con il tenore letterale del primo comma dell'art. 47 - che testualmente prevede la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (e cioè dell'atto di accertamento) e non esclusivamente di quello, successivo, di riscossione - ma soprattutto non dà il rilievo che si deve alla circostanza che in forza del nesso di causalità necessaria esistente tra l'atto di accertamento e quello di iscrizione provvisoria a ruolo il rischio del danno grave e irreparabile è già *in re ipsa* nella emissione dell'atto

impugnato ⁽¹⁰⁾.

Considerando il prevalente avviso contrario della giurisprudenza ed il fatto che le ordinanze emesse ex art. 47 non sono impugnabili innanzi al giudice di grado superiore, solo una norma di interpretazione autentica, come dicevo poc'anzi, potrebbe dunque ristabilire gli esatti confini della tutela cautelare sul piano della "attualità" del pregiudizio.

3. La necessità di una riforma che introduca il giudice tributario a tempo pieno e preveda una maggiore qualificazione dei difensori.

3.1. A parte le illustrate necessità di modificare in via interlocutoria l'attuale disciplina e tornando al progetto costituzionale originario di generale e radicale riforma della giurisdizione tributaria, mi pare che la soluzione approvata dalla commissione Bicamerale non costituisca l'*optimum*. Attribuire infatti la giurisdizione tributaria a sezioni specializzate dell'autorità giudiziaria civile significherebbe travolgerla con migliaia di nuovi processi dall'elevato profilo tecnico e, quindi, aggravare la crisi della giustizia ordinaria.

In alternativa alla devoluzione delle controversie tributarie all'A.G.O. (non mi pare del resto che l'esperienza del giudice del lavoro sia al riguardo edificante), si potrebbe ipotizzare una modifica della Costituzione - e in particolare dell'art. 102 - che consenta di istituire un ruolo speciale di magistrati tributari a tempo pieno al quale accedere previo concorso, alla stessa stregua di ciò che avviene per l'A.G.O. e per l'A.G.A..

Attualmente, proprio l'assenza di un giudice togato a tempo pieno comporta che, fatta eccezione per i magistrati ordinari ed amministrativi, i componenti delle commissioni - siano essi appartenenti all'Amministrazione finanziaria o alle categorie professionali - non sempre garantiscono quella indipendenza e imparzialità che sono l'essenza stessa della funzione giurisdizionale. Ciò, ovviamente, non è certo da imputare alla malafede o alla cattiva volontà del singolo giudice, bensì alla sua contiguità sociologica e professionale con le parti in causa. E questo inconveniente non credo possa eliminarsi attraverso una diversa selezione dei componenti delle commissioni e, forse, nemmeno aumentandone il compenso: l'unico rimedio *tranchant* è appunto accelerare l'evoluzione del giudice tributario in giudice speciale togato.

Considerato poi che gran parte delle controversie attualmente pendenti sono di modesto ammontare, è condivisibile la proposta - in un primo momento avanzata dall'esecutivo - di devolvere le liti bagattellari alla cognizione di un giudice monocratico. Meraviglia che essa sia stata abbandonata in sede di relazione definitiva del recente disegno di legge governativo di modifica del D.Lgs. n. 546/1992 di cui ho già detto (e ciò tanto più che, con le recenti iniziative legislative, la cognizione di tutte le controversie sui reati tributari dovrebbe essere attribuita addirittura ad un giudice penale tributario monocratico).

3.2. Un miglioramento della professionalità dell'organo giudicante dovrebbe essere accompagnata da una maggiore qualificazione tecnica delle difese. Si potrebbe prevedere che gli unici difensori abilitati, per il contribuente, siano gli avvocati per tutti e tre i gradi di giudizio e, per i primi due gradi, i commercialisti e gli altri professionisti iscritti in albi professionali, a condizione che dimostrino, in sede di abilitazione alla professione, la conoscenza delle discipline processuali (almeno con riferimento alla procedura civile).

Per quanto riguarda gli uffici, la facoltà di essere assistiti dall'Avvocatura dello Stato per i giudizi innanzi alle commissioni tributarie regionali dovrebbe essere riconosciuta anche con riguardo alle commissioni di I grado,

almeno per le controversie di principio e per quelle di maggiore rilevanza ed entità.

Insomma, come la istituzione della V sezione presso la Cassazione dovrebbe insegnare, la specificità della materia fiscale impone che nel processo tributario operino tanto un soggetto qualificato che decida, quanto un soggetto altrettanto qualificato che assista in giudizio le parti.

3.3. Giungo a queste conclusioni anche sulla base della mia personale esperienza professionale. Mi sono reso conto, cioè, che spesso giungono in Cassazione, attraverso l'*iter* delle commissioni provinciali e regionali, delle controversie già pregiudicate:

- da una parte, a causa della difficoltà difensiva che incontra l'Amministrazione Finanziaria, spesso assistita da funzionari assillati dalla *routine* e a volte impreparati ad affrontare questioni delicatissime (sollevate nella precedente sede di accertamento da colleghi appartenenti ad altri uffici o dalla Guardia di finanza) e, quindi, facilmente soccombenti alla strapotenza tecnica della difesa dei contribuenti;

- dall'altra, a causa del tipo di formazione professionale di alcune categorie di difensori, quasi sempre più sensibili ad affrontare le questioni di merito che a dipanare quelle procedurali e processuali.

Ciò costringe i giudici della Suprema Corte a districarsi con fatica nelle questioni che le parti ed i precedenti giudici non hanno potuto o saputo sfolire e preparare per il giudizio di legittimità. La conseguenza è che si creano spesso delle preclusioni e delle decadenze processuali nella fase precedente il giudizio di legittimità che i seppur valenti patrocinanti in Cassazione non riescono a "recuperare" nel giudizio rescindente presso la Suprema Corte.

Mi rendo conto che, dati i tempi, queste mie idee possono forse essere considerate un po' troppo radicali. Mi sembra, però, che solo attraverso queste due modifiche strutturali - quali sono, ribadisco, l'istituzione di un ruolo di magistrati tributari, da un lato, e la indicata revisione del patrocinio innanzi a tali giudici, dall'altro - le controversie fiscali possano uscire dalle sacche del "*contenzioso*" ed assurgere al rango di vero "*processo*"⁽¹⁾.

⁽¹⁾ È noto che la Corte Costituzionale ha qualificato le Commissioni tributarie, in un primo momento, quali organi giurisdizionali (sentenza n. 42/1957), in un secondo momento, quali organi amministrativi (sentenza n. 10/1969), in un terzo ed ultimo momento nuovamente quali organi giurisdizionali (come testimonia, da ultimo, l'ordinanza n. 144/1998 esaminata nel testo).

⁽²⁾ Basti pensare, a tacer d'altro, alla anomalia dell'attribuzione alla Corte d'Appello delle funzioni di giudice di terzo grado in alternativa alla Commissione Centrale. Non è un caso, del resto, che si vedesse (DE MITA) nella Corte d'Appello la "gamba zoppa" del processo tributario.

⁽³⁾ Critiche analoghe nuove alla sentenza Luca Antonini, *La Corte Costituzionale e il processo tributario*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1998, IV. pagg. 459 e seguenti.

⁽⁴⁾ Sul punto vd. SCHIAVOLIN, *L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione della scienza dei terzi nel processo tributario*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1989, I, pag. 593.

⁽⁵⁾ Cfr., recentemente, TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, 1989, Milano, pagg. 131 e seguenti. e BATTISTONI-FERRARA, *Processo tributario (riflessioni sulla prova)*, in "Dir. prat. trib.",

1998, I, pag. 1635.

(6) Nel senso dell'applicabilità al procedimento tributario dell'art. 283 del codice di procedura penale - che prevede, su istanza di parte, la sospendibilità della sentenza di primo grado ad opera del giudice di appello, qualora ricorrano "gravi motivi" - e dell'art. 373 del codice di procedura penale - che prevede, su istanza di parte, la sospendibilità della sentenza impugnata in Cassazione ad opera del giudice che l'ha pronunciata, qualora dall'esecuzione di tale sentenza "possa derivare grave ed irreparabile danno" all'istante - tra gli altri, CANTILLO, *Un nodo da sciogliere: il potere di sospensione cautelare dell'efficacia delle sentenze dei giudici tributari* (Nota a ord. Comm. Regionale Firenze sez. I, 19 marzo 1998), in "Rass. trib.", 1998, pagg. 827-831, AIUDI, *Sulla sospensione della esecuzione per effetto della impugnazione della sentenza* (nota a ord. Comm. Regionale Marche 24 febbraio 1997, n. 1), in "Bollettino tributario d'informazioni", 1997, pagg. 1487-1488, FALCONE, *Le sospensive tributarie e l'opera dell'interprete*, in "il fisco", 1996, pag. 6106; MULEO, *La tutela cautelare*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario* diretta da F. TESAURO, Torino, 1988, pag. 878.

(7) Ricordo che la "attualità" è, per consolidata giurisprudenza, presupposto necessario per la sospensione cautelare degli atti dell'amministrazione finanziaria, che si aggiunge alle altre condizioni esplicitamente richieste dall'art. 47, comma 1.

(8) Con particolare ampiezza di argomentazioni cfr. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (articolo 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e norme complementari)*, in "Diritto e pratica tributaria", 1999, I, pagg. 45-49 e spec. nota 65, ove rinvii a MAGNANI, MUSENGA, RUSSO, TABET, S. MENCHINI, nonché alla giurisprudenza delle Commissioni tributarie.

(9) Vd. per le imposte sui redditi, gli artt. 15 e 15-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, la cui applicazione è stata confermata, in sede di recente riforma della riscossione, dall'art. 19 D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46.

(10) A conclusioni per certi versi analoghe, seppure motivate con differenti considerazioni, pervengono CANTILLO, *Nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in "il fisco", 1993; TOSI, *L'azione cautelare dopo la riforma del processo tributario*, in "Bollettino tributario d'informazioni", 1993, pagg. 790 e seguenti; COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni in tema di tutela cautelare del nuovo processo tributario*, in "Rass. trib.", 1996, pag. 585; DRIGNANI-LUNELLI, *Guida al nuovo processo tributario*, Milano, 1996, pag. 204.

In particolare, CANTILLO, correttamente pervenendo alla conclusione che anche l'avviso di accertamento (e non solo gli atti della riscossione) possa costituire *oggetto* di sospensione, ritiene poi che ne discenda come naturale conseguenza che l'accertamento possa essere sospeso anche *in assenza* di atti della riscossione. In verità, sul piano metodologico, le due questioni devono rimanere ben distinte. Una cosa è infatti l'individuazione dell'*oggetto* della sospensione, altra cosa è la determinazione dei *presupposti di urgenza* che sorreggono la sospensione. Non manca, infatti, ed è proprio il caso di GLENDI, chi, pur ritenendo che l'accertamento ben può costituire oggetto di sospensione, afferma che tale sospensione non possa essere concessa prima della conseguente iscrizione a ruolo, che renderebbe appunto attuale il danno derivante dall'accertamento stesso.

TOSI ritiene invece doversi "a monte" negare che l'imminenza del danno sia necessario presupposto della tutela ex art. 47, D.Lgs. n. 546/1992; e ciò in base alla considerazione che "il primo comma dell'art. 47 non subordina la concessione della misura cautelare all'"eccezionale urgenza" del caso, come invece richiede significativamente il successivo terzo comma per la sola emissione del provvedimento presidenziale

interinale" (TOSI, *op. loc. ult. cit.*); proprio in quanto non sarebbe richiesta l'imminenza del danno, potrebbe sospendersi anche il solo accertamento, in assenza di atti della riscossione. Di analogo ordine di idee, seppure sulla base di sole argomentazioni sistematiche e non anche testuali, è GRASSI, *La tutela cautelare nel nuovo processo tributario*, in "Diritto e pratica tributaria", 1996, I, pag. 1516, il quale ritiene potersi includere l'accertamento tra gli atti sospendibili solo "mitigando (*recte*, mitigare), sul piano interpretativo, il rigore della condizione (art. 47) che subordina la concessione della sospensione dell'atto impugnato, se illegittimo, alla sua lesività, per la posizione soggettiva che ne è investita, in maniera grave ed irreparabile". Come esposto nel testo, invece, a me sembra che la soluzione del problema in oggetto non cambi anche ove si aderisca alla diversa tesi dell'attualità o dell'imminenza del pregiudizio quale *presupposto necessario* del provvedimento di sospensione, sebbene diversamente "dosato" tra il primo ed il terzo comma dell'art. 47, citato (cfr. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario, cit.*, pagg. 46 e seguenti). Anche in presenza del solo accertamento o della sola liquidazione, insomma, ben può ritenersi "imminente" il danno tutte le volte in cui sia possibile che il procedimento di riscossione inizi prima della decisione di merito. Il che, purtroppo, nell'attuale situazione del contenzioso tributario costituisce la normalità.

⁽¹¹⁾ Per utilizzare una colorita espressione di CONSOLO che, come è noto, alcuni anni addietro ha intitolato una sua raccolta di scritti *Dal contenzioso al processo tributario*.

A:\relazionegallo.doc

Tutto il materiale in questo sito è copyright 2008 Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Ipsoa.
E' vietata la riproduzione anche parziale.