

ASSEMBLEA ANNUALE DEGLI ASSOCIATI

venerdì 22 marzo 2024

Sala Consiliare

Piazza Gabriotti n.1

Città di Castello

EFFETTI CRITICI DELLA RIFORMA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Il decreto di riforma del processo tributario, così come approvato in via definitiva, finisce per **rendere** sotto molteplici profili **più difficoltoso** l'esercizio del **diritto di difesa** del contribuente, pur qualificato come **“inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”** dall'art. 24 della Costituzione. Si è assistito a un vero e proprio **“attacco al processo”** non solo dall'esterno, con il potenziamento degli istituti **deflattivi**, ma anche dall'interno, visto **l'incremento della difficoltà di gestione** e governo degli **adempimenti processuali** imposto dalla riforma fiscale. La necessità di attestare **la conformità** all'originale di tutti i **documenti riversati nel processo**, la **sentenza** in forma **semplificata** nella sola fase cautelare, con il conseguente rischio di **non poter** più **depositare** documenti per la contemporanea abrogazione della facoltà di farlo in secondo grado, il **divieto** di depositare **deleghe e procure in appello** segnano, paradossalmente, l'affermazione del principio della **prevalenza** della **forma** sulla **sostanza**, che non è certo il modo più adatto per migliorare il rapporto di fiducia tra cittadino-contribuente e fisco. Un passaggio a vuoto, pertanto, in un contesto in cui le prospettive sono tutt'altro che incoraggianti, attesi i rivolgimenti che si conetteranno alla **giustizia predittiva**, formidabile **strumento**, se non perfettamente gestito, di **appiattimento** della **giurisprudenza** a scapito della qualità delle sentenze.

Il legislatore, nell'intento di riformare un intero settore dell'ordinamento è stato mosso da **una duplice ambizione**: segnare una marcata **discontinuità** rispetto a un assetto disciplinare ritenuto **inadeguato** e **insoddisfacente** e scrivere **norme** che siano in grado di **durare per un tempo** potenzialmente **indefinito**.

La riforma del processo tributario di cui al D.Lgs. n. 220/2023 non riesce a centrare il primo obiettivo e, quindi, c'è da sperare che non raggiunga nemmeno il secondo.

La ragione è presto detta: dietro la riscrittura della disciplina del processo si scorge il tentativo di frapporre **consistenti ostacoli** al compiuto esercizio del **diritto di difesa** da parte del contribuente. Il legislatore, infatti sembra aver preso alla lettera il monito della Corte costituzionale secondo il quale **“nessun diritto è tiranno”** (sentenza n. 85/2013), procedendo di conseguenza all’opinabile **bilanciamento** di quest’ultimo, nonostante la Carta costituzionale lo definisca come **“inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”**, con **l’interesse fiscale** all’ottenimento delle imposte al fine di dare copertura alle pubbliche spese (art. 53, comma 1, Cost.).

Con ciò dimenticando l’altro principio, anch’esso tutelato costituzionalmente, della “effettività” che deve caratterizzare la singola capacità contributiva.

Un vero e proprio **“attacco al processo”**, che arriva da due fronti:

1) **dall’esterno**, mediante la continua spinta verso i vari **istituti deflattivi**, tra cui, per citarne alcuni, il **ripristino** della **possibilità di definire** integralmente il **P.V.C.** (nuovo art. 5-quater del D. Lgs. n. 218 del 1997, nella versione prevista dal decreto legislativo sull’accertamento approvato in via definitiva e l’estensione al giudizio di **cassazione** dell’istituto della **conciliazione giudiziale** (art. 48, comma 4-bis, del D. Lgs. n. 546/1992);

2) **dall’interno**, mediante l’introduzione di **norme processuali** che rendano la gestione delle cause tutt’altro che **semplice** e piana, potendo il difensore cadere in **trabocchetti** e insidie che **impediscono** al giudice di giungere alla **valutazione completa** e **serena** delle eccezioni e delle prove riversate nel processo.

Qui di seguito quindi **qualche esempio**.

- L’attestazione di conformità dei documenti depositati.

Il nuovo art. 25-bis, comma 5-bis, del D. Lgs. n. 546/1992 prevede che **“il giudice non tiene conto degli atti e dei documenti su supporto cartaceo dei quali non è depositata nel fascicolo telematico la copia informatica, anche per immagine, munita di attestazione di conformità all’originale”**. Ciò malgrado sia risaputo che la gran parte dei documenti arriva ai difensori in formato digitale (**supporto cartaceo**). Sembrerebbe, quindi, che il difensore sia tenuto a **verificare**, con enorme dispendio di tempo ed energie in un contesto in cui i tempi dell’impugnazione sono particolarmente ristretti, se quanto ricevuto dai clienti **corrisponda agli originali** (che poi andrebbero conservati in fascicolo). Si è di fronte a una norma evidentemente intrisa di **sfiducia** nei confronti dei difensori, reggendosi la stessa su una sorta di **presunzione**, manifestamente irragionevole (in contrasto con l’art. 3 Cost.), **di non veridicità** delle allegazioni documentali.

Sarebbe bastato prevedere **l’obbligo** di esibizione dell’originale, nei soli casi **dubbi** o **contestati** e a seguito di ordine del giudice.

- La sentenza in forma semplificata nella fase cautelare.

Il nuovo art. 47-ter -c.3- stabilisce che in tutti i casi in cui il giudice ravvisi **“la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità e infondatezza del ricorso”** (comma 3) ha facoltà di decidere già in fase cautelare con **sentenza** in forma **semplificata** (comma 1), la cui motivazione può limitarsi a **“un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme”**. Ebbene, appare immediata la percezione che il rischio di un rito estremamente **“sommario”**, costituisca un importante **disincentivo** all’utilizzo di un istituto cautelare, quale la richiesta di sospensione, decisivo al fine di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa. Tra l’altro, in palese **contrasto** con la previsione, di cui **all’art. 47 -c. 2-** come modificato dalla legge n. 130/2022, il quale statuisce che **“l’udienza di**

trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia".

- Il divieto di deposito di nuovi documenti in appello.

Il nuovo art. 58 **vieta**, a differenza del precedente, il deposito di nuovi documenti in appello, **uniformando** da questo punto di vista **la disciplina** del **processo tributario** a quella del **processo civile** (art. 345 -c. 3- c.p.c.) e del **processo amministrativo** (art. 104 -c. 2-c.p.a.).

Tuttavia, si trattava di un diverso trattamento processuale, che trovava evidente **giustificazione** nell'estrema **esiguità** della fase **istruttoria**, in un processo caratterizzato, di norma, da un'**unica udienza**, quale è quello tributario.

Sarebbe stata certamente preferibile l'ipotesi di un giudice che avesse a disposizione la documentazione per decidere il caso concreto, senza la presenza di improvvidi impacci, volti solamente ad impedire l'emersione dei fatti, come risultanti dalla documentazione.

Ulteriore **criticità** è data dal fatto che la nuova norma trova applicazione anche per gli appelli proposti **successivamente** alla data di **entrata in vigore** del decreto, **a discapito** di coloro i quali legittimamente **avevano ritenuto**, nel primo grado di giudizio, **di poter contare sulla possibilità**, ammessa dalla norma allora vigente, del **deposito in secondo grado**.

- Il divieto di deposito delle deleghe e delle procure in appello.

Il medesimo art. 58, al terzo comma, prevede che **“non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere, rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotti in primo grado anche ai sensi dell'articolo 14 comma 6-bis”**.

Anche qui, **non vi è** ragionevole **motivo** di **derogare** all'art. 182 -c. 2- c.p.c., la cui applicazione nel processo tributario è espressamente sancita dall'art. 12, a meno che si voglia **evitare** che il giudice giunga a **valutare il merito**, arrestandosi prima, in nome di quel **"molocho"** denominato **"gettito"**, a cui tutto si sacrifica, ivi compreso il diritto del singolo cittadino contribuente.

- Le spese di giudizio.

Ulteriore motivo di **perplexità**, sempre per i **medesimi motivi** di compressione del diritto alla difesa, genera la nuova disciplina delle spese del giudizio che, come sappiamo, **impedisce** la condanna dell'amministrazione qualora la **vittoria** del contribuente sia dipesa dalla produzione, solamente nel **corso del giudizio**, di documenti nuovi.

Una **sola buona notizia** rispetto al testo dello schema di decreto legislativo approvato nel novembre scorso: il **venir meno** nella disciplina dell'udienza di discussione della **possibilità** per i **giudici** e il personale amministrativo di partecipare alla discussione **da remoto** anche qualora sia stata fatta richiesta della discussione **in presenza** da almeno **una delle parti**. Si è così evitato di **svilire** il ruolo dell'udienza quale fondamentale momento di esercizio del diritto al **contraddittorio**, garantendo in tal modo non solo il pieno esercizio del diritto di difesa ma anche la **dignità** e il **decoro** del processo tributario.

Volendo riepilogare possiamo concludere che le principali criticità dello schema di decreto legislativo sul processo tributario non sono venute meno nel testo definitivo e in particolare:

-la previsione concernente la sentenza in forma semplificata (nuovo art. 47-*ter* del D. Lgs. n. 546/1992), in un contesto in cui spesso già si assiste a provvedimenti estremamente **"lapidari"** e tutt'altro che articolati;

- la possibilità del giudice di passare alla decisione, in forma **semplificata**, già nella **fase cautelare** (nuovo art. 47-*ter*);

- il **divieto**, risultante dal nuovo art. 58 del D.Lgs. n. 546 del 1992, di produrre **nuovi documenti** in **appello** e la conferma, palesemente confliggente con il diritto di difesa, che tale divieto trova applicazione anche agli appelli proposti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto (da chi, quindi, legittimamente riteneva di poter contare sulla possibilità, ammessa dalla normativa **previgente**, del deposito in secondo grado);
- il circolo vizioso che viene a crearsi in tutti i casi in cui, addivenendosi alla sentenza in forma semplificata in fase cautelare, non si sia ancora data compiuta attuazione all'azione difensiva con il deposito di tutti i documenti necessari alla difesa;
- i dubbi di costituzionalità, in merito alla disciplina delle **spese di lite** di cui al nuovo art. 15, comma 2, il quale, prevedendo la compensazione delle spese, **punisce** il contribuente che vinca la causa grazie a documenti prodotti per la prima volta nel corso del giudizio.

Il processo tributario, quindi, da considerare come **extrema ratio**, visto al pari di un male da evitare, a tutto vantaggio di forme "**deflattive**" che recano, in ogni caso, l'innegabile **vantaggio** di garantire comunque **un incasso**.

Ancora una volta: pochi, maledetti e subito.

Purtroppo, anche laddove la **norma sembrerebbe disporre in favore del diritto alla difesa**, dense nuvole si addensano minacciose. Infatti, un ulteriore aspetto critico è rappresentato dalle ombre, già proiettate dalla giurisprudenza di legittimità, sulle prime applicazioni pratiche della riforma e in particolare **sull'onere della prova**, di cui al novellato comma 5-bis, dell'art.7 del D. Lgs n.546/92, come modificato dalla Legge n.130/2022.

In base al disposto del nuovo comma, l'Amministrazione deve provare **in giudizio** le **violazioni contestate** con l'atto impugnato. **Il giudice**, a sua volta, **deve** fondare la decisione **sugli elementi di prova** che emergono nel giudizio,

e procedere **all'annullamento** dell'atto impositivo, se **manca la prova** della sua fondatezza o se la prova della sua fondatezza risulta **contraddittoria o comunque insufficiente** a dimostrare, in modo **circostanziato e puntuale**, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, **le ragioni** oggettive **su cui si fonda** la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Infine, la nuova disposizione prevede che **spetti comunque al contribuente** fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di **somme oggetto di accertamenti impugnati**.

Prima di procedere a un esame più dettagliato della possibile evoluzione pratica, derivante dalla nuova disciplina (comma 5-bis), è utile riepilogare la situazione antecedente, come era andata consolidandosi anche sulla base della costante giurisprudenza di legittimità.

Come noto, nel processo tributario, con riferimento all'Ente impositore, considerato **"attore sostanziale"**, aveva sempre trovato applicazione il principio di cui **all'articolo 2697** del c.c. in base al quale **"Chi vuole fare valere in giudizio un diritto deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento"**, sebbene in maniera indiretta e consequenziale, nonché subordinata a **specificata contestazione** del ricorrente, come chiarito dalla Giurisprudenza di legittimità che, già per il passato, aveva individuato la differenziazione tra la **"motivazione"** (*quale mera provocatio ad opponendum*) e la **"prova"**.

L'evoluzione giurisprudenziale in materia aveva portato, nel tempo, al consolidarsi dei seguenti principi di diritto:

- Accertamento di **maggiori ricavi** o occultamento di elementi positivi di reddito, onere della prova **a carico dell'Ufficio**;
- Mancato **riconoscimento di costi** o componenti negativi di reddito, onere della prova **a carico del contribuente**;

- Mancato riconoscimento di agevolazioni, onere della prova **a carico del contribuente**.

Vi è da aggiungere che, per il passato, l'Agenzia delle Entrate tramite lo strumento delle **presunzioni semplici**, è riuscita spesso a **“superare”** la previsione di cui al ricordato art.2697 c.c., stante l'ampia **“ospitalità”** riservata dalla **Cassazione** a tali fattispecie.

In origine le **“presunzioni semplici”**, per costituire elemento di prova, dovevano essere plurime e risultare **“gravi, precise e concordanti”**. Con l'evoluzione **“giustizialista”** che ha caratterizzato la giurisprudenza di legittimità, si è passati gradualmente dalla necessità di valutare una pluralità di presunzioni (almeno due) al concetto che i requisiti richiesti (**gravità, precisione e concordanza**) potessero far riferimento anche ad un **unico** fatto presuntivo, aggravato dall'elaborazione di **“presunzioni giurisprudenziali”**, quale quella relativa ai **maggiori redditi (!)** accertati in capo alle società di capitali a **ristretta** base sociale.

Su tale argomento, detto per inciso, non si arrestano le sorprese relative a interpretazioni di diritto piuttosto **“improbabili”**, come la definizione di **“agevolazione fiscale per mitigare la doppia imposizione”**, riservata al particolare regime di tassazione, di cui all'art.47 del Tuir n. 917/1986, riservato agli **“utili da partecipazione”** in società ed enti soggetti ad Ires, con riferimento agli utili **extra bilancio**, accertati nei confronti di una società di capitali a **ristretta base sociale** e presuntivamente ripartiti tra i soci (**Cassazione, sentenza n. 2752/2024 del 30 gennaio 2024**).

Non sfugge come tale affermazione si ponga in aperto **contrasto** con l'articolo 163 del Tuir n. 917/1986 che, sancisce un generale **divieto** delle doppie imposizioni (**non certo una forma di agevolazione**) e ciò con riferimento a **tutti i redditi**, sia oggetto di dichiarazione, che dipendenti da accertamenti fiscali.

Ma ritornando all'argomento "**onere della prova**", tutto quanto sopra sembrava dovesse essere superato dal **nuovo regime probatorio**, di cui al ricordato comma 5-bis, almeno stante a quanto sostenuto dalla migliore e prevalente dottrina.

Infatti, la norma si riferisce espressamente alle **violazioni** contestate, per cui anche l'onere di provare **l'indetraibilità** dei costi o degli elementi negativi di reddito, cadrebbe a carico dell'Ufficio, così come il mancato riconoscimento di **agevolazioni** e ciò stante il carattere **omnicomprensivo** del termine "**violazioni**".

Inoltre, anche la prova per **presunzioni semplici** dovrebbe trovare una concreta limitazione, in base al principio per cui l'Ufficio deve provare, in modo sufficientemente **circostanziato e puntuale**, il suo accertamento.

La prova per presunzioni, così come è stato evidenziato anche da autorevole dottrina, afferisce sempre e comunque al campo del "**probabile**", forse del "**probabilissimo**" (*id quo plerumque accidit*), ma rimane sempre limitata al campo **dell'aleatorio** per cui non potrebbe in alcun caso rivestire le caratteristiche di prova "**circostanziata e puntuale**".

Si direbbe, mutuando il concetto dal processo penale: **oltre ogni "ragionevole dubbio"**.

Vi è da dire che, sebbene alcune Corti di merito abbiano imboccato, coraggiosamente, la via dell'applicazione di tali nuovi principi, relativi all'onere della prova, interpretando lo spirito "**garantista**" che sembrerebbe aver ispirato il nuovo comma 5-bis, applicabile anche ai ricorsi incardinati precedentemente all'entrata in vigore della Legge n.130/2022, la Cassazione, perseguendo un'interpretazione "**avversativa**" e non "**rafforzativa**" dell'inciso "**comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale**", ha continuato

imperterrita nell'applicazione dei vecchi principi, trovando anche il modo di affermare che:

“E’ appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell’art.7 d.lgs. n.546/1992, introdotto con l’articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l’onere probatorio gravante in giudizio sull’amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l’inversione dell’onere probatorio. Pertanto, la nuova formulazione legislativa non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.” (Cassaz. 31878/2022).

Quanto sopra in presenza, ***nel caso di specie***, di un mero ***quadro indiziario*** che, sebbene definito ***“complesso”***, rappresenta una ***“presunzione semplice”*** e non certamente una ***“presunzione legale”***, come vorrebbero i supremi giudici, tale da giustificare l’inversione dell’onere probatorio.

Tale atteggiamento ***“conservatore”*** si è mantenuto costante fino alle recenti pronunce, sia in materia di ***presunzioni semplici***, che continuano a essere considerate ***sufficienti*** a determinare l’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente (Cassaz. ordinanza n.2746/2024), sia in materia di ***riconoscimento di costi e agevolazioni***, per i quali rimarrebbe valido il suddetto principio (Cassaz. ordinanza n.35457/2023).

Un ulteriore aspetto, che sembra allontanare gli effetti di un reale cambiamento, riguarda il principio della c.d. ***“vicinanza della prova”***.

Anche in questo caso, nonostante che, a ***differenza*** del ***privato cittadino***, gli Uffici finanziari (***A.d.E. in particolare***) hanno la facoltà di accedere a ***mezzi di***

prova estremamente **efficaci**, quali le **verifiche bancarie**, l'accesso alle varie **banche dati** e dispongono di poteri di **indagine** praticamente **"illimitati"**, non mancano gli esempi di inversione dell'onere probatorio dettati proprio dal principio di una ipotetica **"vicinanza"** (Cassaz. sentenza n.2853/2024).

Volendo quindi trarre le conclusioni da questa breve e parziale disamina di alcune delle modifiche e integrazioni apportate al processo tributario, viene da chiedersi se si possa parlare o meno di una **"riforma"**, idonea a modificare radicalmente il precedente assetto.

Le intenzioni, almeno sulla carta, erano tali, ma l'attuazione pratica, unitamente all'affidamento della sua **realizzazione** a una **struttura** giudiziaria **preesistente**, ancora di tipo pressoché **"onorario"**, lasciano spazio a fondati dubbi, che potranno essere diradati solo con il passare del tempo.

Si potrebbe concludere con il poeta: **lo scopriremo solo vivendo!**

Dr. Giovanni Iaccarino
(Vicepresidente S.I.C.)