

L'EDITORIALE DI ANDREA GIOVANARDI - 30 DICEMBRE 2023 ORE 06:00

## Riforma del processo tributario: le criticità restano, ma si è almeno evitata l'udienza in presenza in assenza dei giudici

*Andrea Giovanardi - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trento*

Il decreto legislativo di riforma del processo tributario lascia trapelare il disfavore verso chi propone l'azione giurisdizionale: dal più che discutibile debutto della sentenza in forma semplificata al varo del divieto, a decorrenza immediata, di produzione di nuovi documenti in appello, alla nuova disciplina delle spese del giudizio volta ad impedire la condanna dell'amministrazione qualora la vittoria del contribuente sia dipesa dalla produzione in 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 dignità e decoro del processo tributario.

Le principali **criticità** dello schema di decreto legislativo sul **processo tributario non sono venute meno** nel testo definitivo approvato il 28 dicembre dal Consiglio dei Ministri a seguito del parere reso dalle Commissioni riunite II e VI di Camera e Senato del 21 dicembre: la previsione concernente la sentenza in forma semplificata (nuovo art. 47-ter del [D.Lgs. n. 546/1992](#)), in un contesto in cui già si assiste in non rari casi a provvedimenti lapidari e tutt'altro che articolati; la possibilità del giudice di passare alla decisione, sempre 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 esso trova applicazione anche agli appelli proposti successivamente alla data di entrata in vigore del decreto (da chi, quindi, legittimamente ha ritenuto, nel primo grado di giudizio, di poter contare sulla possibilità, ammessa dalla norma allora vigente, 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, fatti propri anche da **Cesare Glendi** nell'[editoriale del 23 dicembre](#), 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.

**Leggi anche di Paolo Piantavigna** [Sentenze tributarie in forma semplificata: perché non è una buona novella](#)

Se volessimo individuare una sorta di fil rouge che collega le **ricordate scelte** potremmo forse ravvisarlo nel sempre più evidente **favor** nei confronti degli **istituti deflativi** delle **liti** e, quindi, nel contemporaneo disfavore verso chi, malgrado le varie opzioni *exit* che l'ordinamento mette a disposizione, si ostini a fare ricorso alla giustizia tributaria, così impegnando gli uffici finanziari in defatiganti controversie. Il **processo tributario come extrema ratio**, visto come un male da evitare, di tanto che, ma questo è un altro discorso, risulta viepiù sorprendente che si sia giunti, poco più di un anno fa, a quella riforma ordinamentale che sembrava preludere a ben altri sviluppi.

Una **sola nota positiva**, quindi, emerge dal testo definitivo, risultando espunta da esso altra rilevante **criticità** dello schema di decreto approvato dal Consiglio dei Ministri nel novembre scorso: intendo riferirmi alla nuova disciplina dell'**udienza di discussione**.

Per rendersene conto occorre **fare un passo indietro** e soffermarsi sull'**attuale regolamentazione** come emerge dal combinato disposto degli **articoli 33, 34 del D.Lgs. n. 546 del 1992** e 16, comma 4, del **D.L. n. 119 del 2018**: l'**udienza** si tiene **in camera di consiglio**, fatto salvo il diritto di ottenere, previa specifica richiesta, che si tenga in forma di udienza pubblica, da celebrarsi anche a distanza in caso di accordo tra tutte le parti del processo. Diverse le regole per le udienze del monocratico e per quelle cautelari: per queste ultime si prevedeva, evidentemente in ragione del contenuto valore della lite, per le prime, e dell'oggetto della decisione, incentrato sulla delibazione della sussistenza del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*, per le seconde, che esse "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" (tanto si desume dall'abrogando art. 16, comma 4, del d.lgs. n. 119 del 2018).

Il nuovo assetto della disciplina (la norma da ultimo citata era stata completamente riscritta dall'**art. 4, comma 4, della legge n. 130 del 2022**) tendeva a confermare la **centralità dell'udienza alla presenza di tutte le parti** (e ovviamente dei collegi giudicanti), nel presupposto che essa **garantisca il contraddittorio** nella sua forma più piena e soddisfacente: il diritto a "guardare in faccia" il giudice non poteva in alcun modo essere negato alle parti processuali. La decisione di obbligare tutte le parti alla presenza in assenza di accordo tra loro sull'opzione telematica mirava inoltre a evitare le udienze miste, quelle in cui giudici e parti possono essere nella stessa udienza in presenza o a distanza: l'assunto, fors'anche discutibile ma sicuramente non irragionevole, era che la parità delle armi risulta garantita solo se contribuente e fisco abbiano la possibilità di interagire con il giudice in modo rigorosamente identico.

**Diversamente** si è posto il **legislatore della delega**, individuando quale strumento per "ampliare e potenziare l'**informatizzazione** della giustizia tributaria" la previsione che "la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza" (art. 19, comma 1, lett. b, n. 4, della L. n. 11 del 2023). Nello schema di decreto legislativo si era tuttavia andati ancora oltre, stabilendo che "i contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado possono **partecipare alle udienze** di cui agli articoli 33 e 34 **da remoto**" (era l'art. 34-ter del **D.Lgs. n. 546 del 1992**). Si sarebbe potuto verificare quindi il seguente caso, per il vero surreale: la difesa di parte privata che avesse optato per la discussione in presenza (magari in una situazione in cui il proprio assistito vuole, ne ha tutti i diritti, partecipare alla discussione) si sarebbe potuta trovare a discutere la causa interagendo con dei *monitor* nelle stanze della Corte (tanto valeva allora restare in studio!) in ragione della decisione di tutti gli altri "attori", i giudici e il segretario di udienza non avevano peraltro obbligo di darne comunicazione, di partecipare da remoto. In tal modo, oltretutto, sarebbe venuta meno qualsiasi differenza tra discussione in pubblica udienza in presenza e da remoto, sempre che non si volesse fondare una qualche distinzione sul diverso luogo in cui la parte che avesse optato per la presenza si sarebbe dovuta confrontare con tutti gli altri, presenti solo in collegamento video (le aule della Corte di giustizia invece del proprio studio, ufficio, abitazione, etc.).

Il **corto circuito era evidente** e interveniva su un aspetto tutt'altro che irrilevante: il **momento dell'udienza** è quello in cui si avverte al massimo grado la **solennità del processo**, l'importanza e la **dignità del giudicante**, il profondo **significato delle ritualità** che debbono accompagnare il definitivo confronto tra i duellanti.

La norma contenuta nello schema di decreto, invece, rischiava di trasformare l'udienza in una vuota pantomima, il che appariva con ancora maggiore chiarezza alla luce dell'altro intervento sulla disciplina dell'udienza richiesto dalla delega e recepito nel decreto nella sua forma definitiva, quello concernente la **necessità di leggere alle parti il dispositivo al termine dell'udienza**, "salva la facoltà di riservarne il **deposito in segreteria** e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette

giorni” (nuovo [art. 35](#), comma 1, del [D.Lgs. n. 546 del 1992](#)).

Soprattutto nelle **cause complesse**, infatti, la **contestuale lettura del dispositivo** imporrà al collegio di confrontarsi informalmente sui contenuti della controversia prima dell'**udienza**, con la conseguenza che quest'ultima **diventerà ancora più importante** perché solo in quella sede chi “parte dietro” potrà, grazie alla piena esplicazione del contraddittorio processuale, indurre nel collegio giudicante quel dubbio su cui dovrebbe fondarsi la decisione di riservare il deposito della sentenza (e quindi anche la sua comunicazione) nel termine di sette giorni. In altre parole, l'immediatezza della comunicazione dovrebbe influire necessariamente sulle modalità in cui l'udienza è tenuta, accentuandone il livello di solennità: se però si consente al giudice di non essere presente si rischia di trasformare l'udienza in un passaggio poco più che burocratico.

**Bene quindi ha fatto il Governo**, dando peraltro seguito alla sollecitazione contenuta nel parere delle Commissioni riunite II e VI di Camera e Senato, a **specificare** nel nuovo [art. 33](#), comma 1, del [D.Lgs. n. 546 del 1992](#) che “nel caso in cui **una parte** chieda di **discutere in presenza i giudici** ed il **personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione**”.

È chiaro, la contemporaneità impone agli uomini di lasciare traccia del loro agire anche in luoghi in cui non sono fisicamente presenti, il che tuttavia non può dare origine a situazioni paradossali come quella descritta, l'udienza in presenza delle parti (o di una di esse) nell'assenza dei giudici (o di parte di essi) e, eventualmente, del segretario di udienza: **troppo grave sarebbe stato il danno** non solo per il **diritto di difesa**, che non sarebbe stato garantito pienamente, ma anche per la **dignità di un processo** che fatica da sempre a collocarsi allo stesso livello, per quel che riguarda le forme di tutela da riconoscersi al cittadino-contribuente, delle altre giurisdizioni..