NEΩTEPA

ULTIME NOVITÀ

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile
Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione
Avv. CLAUDIO BERLIRI
Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. ANDREA CARINCI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. PAOLO GAETA
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. STELIO MANGIAMELI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Prof. Avv. FRANCESCO MOSCHETTI
Avv. ALESSANDRO PALASCIANO
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. SALVATORE SAMMARTINO
Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Redazione
Piazza del Liberty, 8 - 20121 Milano
e-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it
sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno IX • n. 1/2016

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale
D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)
Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:
Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa
Mengarelli Grafica Multiservice
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

CONTENZIOSO TRIBUTARIO E DOPPIO BINARIO

DOTTRINA
•
LEGISLAZIONE
•
GIURISPRUDENZA
•
CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

ANTI
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

CFE
CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE
SOCIO FONDATORE

Ampliamento delle difese personali

di Giovanni Moschetti

L'ASSISTENZA TECNICA NEL "NUOVO" ART. 12, D.LGS 546/1992: VERSO UNA MAGGIOR TUTELA DEL CONTRIBUENTE, O VERSO UNA MAGGIOR TUTELA DI ULTERIORI CATEGORIE DI PROFESSIONISTI?

1. L'art. 10, punto 3 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23 stabiliva, tra i principi e criteri direttivi, "l'eventuale ampliamento dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinnanzi alle commissioni tributarie", così radicalizzando una scelta già molto discussa[1].

Il principio è stato attuato prevedendo, tra l'altro, che anche i dipendenti dei CAF e relative società di servizi, in possesso di diploma in giurisprudenza o in economia ed equipollenti, o diploma in ragioneria e della relativa abilitazione professionale, possano stare in giudizio limitatamente alle controversie dei propri assistiti originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza (cfr. la novellata lett. h) dell'art. 12)[2].

Permane dunque la scelta del legislatore per una legittimazione assai ampia, che pone, come semplice requisito, l'esistenza di un diploma di riconoscimento di capacità tecnica sul piano sostanziale[3].

Ci si chiede quale sia il fine che intende perseguire il legislatore legittimando una così vasta platea.

È quello di assicurare la miglior giustizia nel processo tributario oppure di trasferire nel processo le competenze "a monte" esercitate in particolari materie?

Riteniamo che, nel momento in cui la giustizia è affidata alla fase processuale, dovrebbe essere assicurata al contribuente la miglior difesa possibile, il che richiede profili professionali qualificati, che garantiscano conoscenze non solo degli aspetti tecnico-sostanziali, ma anche, e non meno, di quelli processuali.

Si deve considerare, infatti, che:

a) da tempo il processo tributario non è informale, ma intessuto di tecnicismi con numerose cause di inammissibilità e preclusioni;
b) i motivi non esposti in ricorso non possono essere presentati successivamente;
c) l'intera disciplina del processo tributario, per quanto non diversamente disposto, richiama "*le norme del codice di procedura civile*" (art, 1, secondo comma, D.lgs 546/1992). Queste ultime integrano la disciplina del processo tributario: non si comprende dunque che logica esista se, per la difesa tecnica in un processo disciplinato dal c.p.c., si richieda il titolo di avvocato, mentre per un processo disciplinato sia da norme speciali, sia dal c.p.c., venga consentita una difesa tecnica che (in certi casi) garantisca nulla sul piano della conoscenza processuale.

I principi costituzionali di effettività della tutela giudiziale a fronte del provvedimento amministrativo imperativo (artt. 24, 111, 113 Cost.) possono essere vanificati da condotte processuali inadeguate.

Il che significa che, per una forma di arrendevole "buonismo", si mette in gioco uno dei fondamentali principi della democrazia (l'effettività della tutela giudiziale a fronte dei provvedimenti amministrativi).

Ci sembra che affidare la difesa nel processo[4], anche a soggetti privi di un percorso culturale che garantisca la conoscenza adeguata delle regole processuali, ponga a rischio la garanzia di adeguata difesa in giudizio.

---

[1] Vedi per tutti C. Glendi, *Compete al Legislatore la razionalizzazione della difesa tecnica,* in Corr. Trib, 1997, p. 1521; P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005, p. 84; M. Nussi, in Consolo – Glendi, *Commentario breve alle leggi del Processo Tributario* (sub. art. 12), Padova, 2008, pp. 130-131; R. Lunelli, *Convegno A.N.T.I. – Il giusto processo tributario*, Siracusa, 8 ottobre 2010, in NEΩTEPA , n. 1/2011, pp. 7 ss., p. 8.

[2] L'aspetto peggiorativo è stato puntualmente attuato, mentre l'aspetto migliorativo del "rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurare l'adeguata preparazione specialistica" (art. 10, punto 8 della legge delega 11 marzo 2014, n. 23) è rimasto inattuato.

[3] Vedi il commento di M. Stella, in *Abuso del diritto e novità in tema di processo tributario*, a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino, 2016, ed. Wolters Kluver, pp. 142 ss. L'autore ritiene che la "insensata liberalizzazione dell'attività defensionale, è il peggior aspetto della novella dell'art. 12".

[4] Altro è il giudizio se l'assistenza riguardi la sola fase del procedimento amministrativo.

Cioè un pilastro della Costituzione repubblicana.

Stabilito dunque che l'attuazione costituzionale è il quadro di riferimento sempre, ed anche fino all'ultima propaggine dell'assistenza tecnica nel processo tributario, in sede di riforma la scelta doveva essere nel senso di ridurre i professionisti abilitati (non già quella di continuare ad ampliare) avvicinandoci a quella disciplina del processo civile che è richiamata sul piano delle regole applicabili.

Qual è dunque la logica (se esiste una logica) di questa scelta?

Perché condizionare la difesa in giudizio (a pena di inammissibilità) alla assistenza tecnica (art. 12 e art. 18, terzo e quarto co., D.Lgs 546/1992) e poi allargare a dismisura (e continuare ad allargare) lo spettro dei soggetti abilitati?

Si può pensare ad una scelta di economicità (che appare anche nell'escludere la difesa tecnica per le cause fino a 3.000 euro); si può pensare ad una forma (assai semplicistica) di logica, per cui se si è intervenuti professionalmente nella fase preprocessuale (è il caso dei CAF), si avrebbe automaticamente la competenza per difendere *ex post* le scelte *ex ante*.

Tutto bene se il processo tributario fosse informale; tutto bene se fosse la mera continuazione della fase accertativo-amministrativa.

Ma meno bene se si legittima all'uso di uno strumento tecnico gettando allo sbaraglio chi non ne ha la relativa conoscenza.

Illudendo il professionista ammesso e mettendo in pericolo il suo assistito.

Esiste peraltro una certa coerenza.

Quella di mantenere incompiuto il traghettamento del processo tributario dall'originaria matrice di stampo amministrativo all'attuale matrice di stampo giurisdizionale.

Ne è monumentale prova la perdurante *manus* del MEF sulle commissioni tributarie. Ma ne è conferma anche la perdurante peculiarità dell'organo giudicante.

Non solo non si è voluto ancora parificare il giudice tributario ai giudici civili, penali e amministrativi in tema di selezione all'ingresso e di professionalità, ma nemmeno si è avuto l' "ardire" di attuare l'art. 10, punto 8, della legge delega ("*il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica*").

E allora l'insufficiente preparazione tecnica (sul piano processuale) dei soggetti ammessi all'assistenza processuale, corrisponde all'incompiuto disegno di piena parificazione dell'organo giudicante tributario agli altri organi giurisdizionali[5].

A fronte di "giudici non togati", il contribuente può stare in giudizio con "difensori non tecnici" sul piano processuale.

Come ci si accontenta di "basso profilo" nella scelta e nella disciplina del giudice tributario, così ci si accontenta di "basso profilo" nella scelta di chi viene abilitato all'assistenza tecnica in tale processo[6].

E come nulla è stato migliorato sul primo aspetto, così nulla è stato migliorato sul secondo.

La filosofia è coerente nel suo "basso profilo".

Ma in tal modo si persegue l'attuazione dei principi costituzionali in tema di giustizia processuale o si persegue una giustizia di tipo sommario, magari anche cedendo a spinte corporative[7]?

Probabilmente il legislatore della novella se non voleva ostacolare la possibilità di difesa a categorie individuate per delimitate conoscenze sostanziali, poteva almeno rendere obbligatoria la presenza di un avvocato nel collegio difensivo.

---

[5] Critici "sull'attitudine" delle figure comprese nelle elencazioni dei possibili giudici tributari "ad assicurare adeguata professionalità", sono F. Batistoni Ferrara e B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2007, p. 17.
In senso critico anche P. Russo, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in NEΩTEPA, n. 3bis/2009, pp. 51 ss., p. 70; M. Basilavecchia, *Criticità dell'attuale processo tributario e nella composizione delle commissioni tributarie*, in NEΩTEPA, n. 3bis/2009, pp. 71 ss., p. 76; G. Marongiu, *Le Commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in NEΩTEPA, n. 3bis/2009, pp. 90 ss., p. 100, il quale richiama anche il disegno di legge costituzionale presentato da Ezio Vanoni il 24 febbraio 1953, per riconoscere la possibilità di affidare la risoluzione delle controversie tributarie anche ad organi speciali di giurisdizione, convinto che questo giudice avrebbe dovuto dare "le massime garanzie di preparazione tecnica, unitamente a quelle di indipendenza e imparzialità".
F. Tesauro (*Idee per un codice del processo tributario*, in NEΩTEPA, n. 1/2001, pp. 16 ss., p. 17) osserva che "un processo giurisdizionale è veramente tale se i suoi protagonisti (il giudice e le parti) sono professionalmente idonei".

[6] Collega la disciplina dell'assistenza tecnica all'origine amministrativa delle commissioni tributarie anche P. Boria, *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 604.

[7] In tal senso C. Balbi, *Assistenza tecnica obbligatoria ed effettività del contraddittorio nel processo tributario*, in *Studi in onore di V. Uckmar*, Padova 1997, p. 131, richiamato da F. Tesauro, *op. cit.*, p. 18.
Mentre i vari tipi di "tributaristi" hanno le loro rappresentanze sindacali, il mondo diffuso dei contribuenti (portatori del diritto costituzionale all'effettività della tutela giudiziale) non ha pari voce, pari rappresentanza, pari capacità di pressione politica.
Come spesso si constata, la disciplina del servizio pubblico tiene conto delle esigenze degli addetti al servizio, non dell'utente.

2. L'attuale disciplina dell'assistenza tecnica e del giudice tributario non è conforme al principio di proporzionalità inteso come "divieto di difetto di misura" (Üntermaβ verbot).

È noto che il principio di proporzionalità, così come elaborato da giurisprudenza e dottrina tedesche, conosce non solo il divieto di adottare misure che eccedono rispetto al fine, ma altresì, e coerentemente, anche il divieto di misure che eccedono per difetto.

Insieme al "divieto di eccesso" (*Übermaβ verbot*), infatti, è stato elaborato il concetto di "divieto di difetto" (*Üntermaβ verbot*)[8].

In relazione al fine che l'attuale processo tributario intende perseguire, ovvero la tutela dei diritti soggettivi del contribuente[9], ma in genere dell'"interesse fiscale" nei limiti della legge e del principio di capacità contributiva (artt. 23 e 53 Cost.), la previsione di giudici non togati, con impegno a tempo parziale, non radicati in un ruolo specifico[10], e di difensori con conoscenze processuali parimenti inadeguate, non è certo sufficiente al raggiungimento di tal fine.

L' "interesse fiscale" è principio costituzionale, ma la Repubblica mette in campo una disciplina di sottodimensionamento di tale giudice (e nemmeno attua una, sia pur timida e non certo rivoluzionaria, legge delega).

L'assistenza tecnica adeguata alle conoscenze anche processuali è connessa agli artt. 24, 111 e 113 Cost. (e altresì a far emergere l'imposta "dovuta per legge" *ex* art. 23 e 53 Cost.), ma anche qui la Repubblica mette in campo una disciplina "sottodimensionata", sproporzionata per difetto.

I principi costituzionali esistono, ma è certamente inadeguata, per difetto, la disciplina che li deve tradurre in norme concrete.

Se si giudica l'attuale disciplina del processo tributario, in particolare per quanto concerne la professionalità dei giudici e l'assistenza tecnica, alla luce del principio di proporzionalità, entra "in gioco" il concetto di "necessarietà" per il raggiungimento del fine.

Oggi, dopo l'ennesima "miniriforma", la disciplina "necessaria" (vorremmo dire, minimamente necessaria) per un giudice con "adeguate" conoscenze tributarie, per un difensore con "adeguate" conoscenze processuali, "eccede per difetto" il raggiungimento del fine.

3. Cenno all'assistenza tecnica nel sistema del processo tributario tedesco.

Credo possa essere interessante un cenno alla disciplina dell'assistenza tecnica nel processo tributario tedesco.

Il par. 62 comma 2, FGO (*Finanzgerichtsordnung*) consente la difesa non solo ad avvocati, ma anche a "Steuerberater" e "Wirtschaftsprüfer" (dottori commercialisti e revisori contabili). Ci sono ancora altre "figure" professionali autorizzate (vd. par. 62 comma 2, seconda frase, FGO), che, nella prassi, però, difendono solo raramente.

Tuttavia, di fronte ai giudici tributari tedeschi non c'è l obbligo dell'assistenza tecnica (il comma 2 del par. 62 utilizza il termine "possono"); tale obbligo esiste solo di fronte alla Suprema Corte (*Bundesfinanzhof*) (il comma 4 del par. 62 utilizza infatti il termine "devono").

È però da considerare che nel processo tedesco vale il principio inquisitorio (*Amtsermittlungsgrundsatz*), per cui il giudice deve controllare e indagare il caso completamente a prescindere da quello che le parti deducono.

Le carenze nella condotta processuale della parte, possono essere dunque, per così dire, compensate dall'iniziativa *pro veritate* del giudice.

Forse anche su tale aspetto sarebbe da rimeditare il nostro processo tributario ed in particolare la disciplina dell'art. 7, decreto 546, che enfatizza la capacità difensiva (*cfr.* il limite dei "fatti dedotti dalla parti", nel primo comma), anche eventualmente a scapito della ricerca della verità reale.

Se si ritenga che il supremo valore, anche nel processo, debba essere quello di assicurare che sia accertata l'imposta "dovuta per legge" (ex artt. 23 e 53 Cost.), l'iniziativa del giudice può essere indispensabile a tal fine, così anche attenuando eventuali inadeguate difese (che sono ben prevedibili alla stregua dell'art. 12).

In definitiva, la comparazione con il sistema inquisitorio del processo tedesco pone in luce la non coerenza (nel processo italiano) tra un "modello di processo fondamentalmente di stampo dispositivo"[11] e la disciplina della assistenza tecnica, ulteriormente allargata a soggetti privi di idoneità processuale.

---

[8] Mi permetto rinviare sul punto al mio *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'evoluzione del diritto tributario*, Padova, 2015, ed. provv., p. 134, in nota.

[9] Cfr. P. Boria, *op. cit.,* pp. 589 ss.

[10] Così, in senso critico, P. Boria, *op. cit.*, pp. 591-592. Vedi in senso critico anche G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte generale*, Padova, 2025, p. 607; S. Muleo, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, p. 267; S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 434; G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario, parte generale*, Padova, 1999, p. 180. Tra gli argomenti spendibili per tutelare il diritto ad un giudice "*indipendente ed imparziale*", si può richiamare l'art. 6, primo comma, CEDU e l'art. 111 Cost. Rammentiamo anche la sentenza *Jussilia v. Finland*, del 23.11.2006, che ha affermato l'applicabilità anche ai processi ad oggetto tributario (riguardanti sanzioni di "stampo penalistico") dell'art. 6, CEDU.

[11] Magnone Cavatorta, in Consolo – Glendi, *Commentario breve,* cit. sub. Art 7, pag. 63.