

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LUCI E OMBRE

di Ennio Attilio Sepe

1.Introduzione - In data 31 agosto 2022 è stata varata la legge n. 130, che nel quadro delle riforme legate al PNRR ha introdotto le nuove “*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*”, definite da qualcuno una riforma “*epocale*” della giustizia tributaria, in quanto, soprattutto sul piano ordinamentale, ha istituito una magistratura professionalizzata nella materia tributaria, oltre ad alcune importanti modifiche nel processo tributario.

Senz’altro da condividere sono alcune scelte di fondo della riforma, quale quella di conservare il carattere speciale della giurisdizione tributaria a fronte di alcune proposte che intendevano attribuire la materia alla giurisdizione ordinaria (proposta Ermini) od anche alla giurisdizione contabile (proposta Naccarato). Già nelle precedenti riforme del ‘72 e del ‘92 si era prospettato il passaggio alla giurisdizione ordinaria, ma tale soluzione era stata scartata con il rilievo che la situazione di grave disfunzione della giustizia ordinaria non avrebbe tollerato l’ulteriore sovraccarico delle cause tributarie, mentre l’altra alternativa è stata esclusa, oltre che per il carattere anch’esso speciale della giurisdizione contabile, evidenziando la specificità della materia tributaria che ha nulla a che vedere con la materia contabile.

Altro aspetto positivo è l’introduzione di una magistratura di professione, a favore della quale sempre più pressante era diventata la richiesta proveniente dall’accademia e dal mondo delle professioni di fronte ad una competenza divenuta generale della giurisdizione tributaria, richiedente una magistratura a tempo pieno e sul piano tecnico adeguatamente attrezzata.

Proprio per garantire il livello tecnico dei nuovi magistrati (oltre che dei giudici in servizio) è previsto un programma permanente, con cadenza periodica, di formazione continua e aggiornamento professionale, attraverso la frequenza di corsi di carattere teorico-pratico da tenere, previa convenzione, anche presso le università accreditate.

Sempre a detto fine è stata prevista l’istituzione di un massimario nazionale che provvede a rilevare, classificare e ordinare le decisioni delle Corti di giustizia di secondo grado e le più significative delle Corti di giustizia di primo grado.

Inopportuna è stata invece la scelta che le massime alimentino la banca dati della giurisprudenza di merito, gestita dal Ministero dell’economia e delle finanze, quale parte sostanziale delle controversie tributarie.

Funzionale, invece, è stata la scelta di istituire in Cassazione una sezione tributaria per legge al fine di affrontare il problema del sovraccarico di cause di legittimità (poco meno della metà dell’intera pendenza), purché sia dotata di un organico di magistrati adeguato, in quanto consente un minimo di stabilizzazione di coloro che ne fanno parte, evitando l’attuale *turnover*, che impedisce una efficace specializzazione e, quindi, pregiudica quella funzione nomofilattica della S.C., oggetto delle numerose e non ingiustificate critiche sollevate negli ultimi tempi,

tenuto conto dell'attuale situazione che registra settimanalmente in sezione contrasti di giurisprudenza inconsapevoli.

Absolutamente incongruo appare, invece, l'esclusione dell'accesso alla sezione tributaria della S.C. da parte dei magistrati tributari che, oltre a vantare una specializzazione nella materia tributaria, sono portatori di una esperienza nel merito necessaria allo svolgimento anche delle funzioni di legittimità. Con conseguenze negative anche sulla funzione nomofilattica della Corte di cassazione.

Sul piano processuale, apprezzamento merita l'introduzione di alcuni istituti processuali, quale la previsione della prova testimoniale scritta, la trattazione distinta e autonoma rispetto al merito delle istanze cautelari, la previsione di un più rigoroso onere probatorio da parte dell'amministrazione, innovazioni dirette tutte a potenziare le garanzie difensive del contribuente, nonché la conciliazione proposta d'ufficio, una maggiore responsabilizzazione anche dei funzionari delle agenzie nel nell'esame dei reclami e delle proposte di mediazione e di conciliazione, con possibilità di sanzioni in tema di spese processuali e di eventuali responsabilità amministrative, per favorire una definizione anticipata delle controversie.

Ancora una volta, tuttavia, è stata elusa l'introduzione di una vera mediazione tributaria avanti ad un organo terzo ed imparziale, in sostituzione dell'attuale istituto disciplinato dall'art. 17 *bis*, d.lgs. n. 546/1992, che non pare possa ascriversi ad un ambito mediatorio propriamente inteso, essendo affidato il compito di valutare la proposta di mediazione allo stesso soggetto – Agenzia delle entrate – che ha emanato l'atto (Corte cost. n. 98/2014), costituendo una inutile superfetazione amministrativistica in un procedimento giurisdizionale.

2.Origine ed evoluzione della giustizia tributaria - Sul piano ordinamentale, le Commissioni tributarie nacquero, con carattere onorario, agli albori dello Stato unitario, con la prima legge di ricchezza mobile n. 1830 del 1864, iniziando il lungo cammino che le ha trasformate da organi di amministrazione giustiziale in organi giudiziari veri e propri.

La loro competenza era limitata soltanto al contenzioso sulle imposte dirette, in quanto si riteneva potessero questioni da risolvere con semplici valutazioni tecnico-estimative, mentre le imposte indirette andavano esaminate dal giudice ordinario secondo le comuni regole giuridiche.

Già all'inizio del '900, nel "*Primo Trattato di Diritto Pubblico*" a cura di V. E. Orlando, Santi Romano, il maggiore studioso di ordinamenti giuridici del nostro Paese, elencava le Commissioni tributarie tra gli organi di giurisdizione speciale.

Con la riforma degli ordinamenti tributari del 1936/37, fu estesa la loro competenza giurisdizionale ad alcune imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (imposte di successione, di registro) ed anche il processo fu più organicamente regolato.

Tale ordinamento, con alcune modifiche, rimase sostanzialmente vigente fino all'entrata in vigore della Costituzione (1.1.1948), che, nel disciplinare il sistema di garanzie della giurisdizione, ravvisa nell'indipendenza il principio fondamentale di garanzia del giudice, senza il quale non è possibile l'identificazione di un organo

come giurisdizionale. Al contempo, accanto al Consiglio di Stato, Corte dei conti e Tribunali militari, espressamente elencati dall'art. 103 Cost., prevede, nella VI disposizione transitoria della Costituzione, la possibilità di mantenimento degli altri organi di giurisdizione speciale, con riferimento soprattutto alle Commissioni tributarie, a condizione di una revisione entro il termine di cinque anni. Nel dibattito sulla natura del termine e sul significato del termine "*revisione*", la Corte costituzionale si espresse per la natura ordinatoria del termine e per la possibilità di intendere la revisione come soppressione, trasformazione in sezioni specializzate o adeguamento al dettato costituzionale, affidandone la scelta al legislatore ordinario, ma, nonostante il ritardo nell'opera di revisione, si limitò soltanto a negarne il carattere giurisdizionale (sent. 6 e 9/1969), per evitare che venisse meno la funzione di filtro delle Commissioni.

Pertanto, con l'entrata in vigore della Costituzione, l'esigenza di una riforma da politica divenne giuridica e la critica più severa rivolta all'assetto esistente riguardò soprattutto la lesione dell'indipendenza, essendo affidata la designazione dei giudici tributari alle amministrazioni interessate al giudizio, espressione, questa, di una concezione ritenuta illiberale e autoritaria.

Si giunge così alla legge-delega n. 825/1971, che attribuì al Governo il compito di rivedere composizione, funzionamento e competenze delle Commissioni tributarie, ed al successivo d.P.R. n. 636/1972, che ridisciplinò in un unico testo la materia ordinamentale e processuale ed estese la cognizione dei nuovi organi alle imposte di nuova istituzione (IVA, INVIM).

Le critiche mosse al nuovo assetto, anch'esse si incentrarono sulla necessità di garantire il potenziamento dell'autonomia e indipendenza dei giudici tributari, oltre che su una più adeguata qualificazione professionale, e sulla esigenza di porre rimedio al vistoso arretrato che si era accumulato. La stessa Corte costituzionale, con ord. n. 154/1984, segnalava la "*urgenza di un riordino legislativo dell'intera materia*".

Si perviene, dunque, alla nuova legge-delega n. 413/1991, seguita dai decreti legislativi nn. 545 e 546/1992, con l'istituzione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT), organo di autogoverno dei giudici tributari, e l'adeguamento del processo tributario al processo civile, con estensione della competenza a tutti i tributi locali.

A partire dagli anni 2000, si accentuano le critiche sulla qualificazione professionale dei giudici, specie dopo l'attribuzione alla Commissioni tributarie dell'intera materia dei tributi, a seguito della legge finanziaria 2002 (n. 448/2002), con l'aumento della complessità e difficoltà delle cause. Al tempo stesso si acuisce l'insofferenza per la dipendenza delle strutture amministrative della Commissioni dal Ministero dell'economia e delle finanze.

In questo quadro matura l'ultima riforma, sulla spinta della esigenza di snellimento dei tempi processuali, imposta dal PNRR, che peraltro attiene più che ai tempi di durata dei due gradi di merito avanti le Commissioni, al controllo di legittimità avanti la Corte di Cassazione

3.Riforma ordinamentale - Profonda è stata la delusione che la riforma ha suscitato in quasi tutti i soggetti che si interessano alla giustizia tributaria, i quali auspicavano finalmente una giustizia all'altezza delle altre giurisdizioni, come quinta giurisdizione di pari dignità ed importanza, mentre continua ad essere prefigurata come "giustizia minore".

Infatti numerose sono le riserve che il disegno di legge ha sollevato sotto il profilo sia del rispetto dei dettami costituzionali sia dei criteri di razionalità ed efficienza.

Il primo e più vistoso rilievo riguarda il *vulnus* inferto al principio dell'indipendenza del giudice tributario, fondamentale per l'esistenza della giurisdizione. Come si è anticipato, con l'entrata in vigore della Costituzione requisito indispensabile per ravvisare tale funzione è l'indipendenza del giudice, a differenza dei criteri formali ritenuti necessari nel passato, quali l'osservanza nel giudizio di un contraddittorio e la motivazione della decisione.

Il principio è espressamente sancito per i giudici delle giurisdizioni speciali dall'art. 108, comma 2, Cost., con la differenza che mentre le garanzie per i magistrati ordinari sono direttamente previste dalla Costituzione (artt. 102 e segg.), per i giudici tributari sono stabiliti dalla legge

Ebbene, una costante nelle motivazioni delle precedenti revisioni della giustizia tributaria, quella del 1972 e del 1992, è stata quella di potenziare la condizione di indipendenza delle Commissioni tributarie, con l'introdurre prima un sistema di designazione dei giudici tributari sottratto all'Amministrazione interessata al giudizio e successivamente con l'istituire l'organo di autogoverno degli stessi. Pertanto l'ultimo ostacolo per il pieno dispiegamento del principio dell'indipendenza è costituito ancora dall'attribuzione dell'organizzazione amministrativa della giustizia tributaria al Ministero dell'economia e delle finanze, titolare sostanziale degli interessi che sono oggetto delle controversie tributarie. Si tratta di un controllo da parte dell'Amministrazione incompatibile con l'indipendenza del giudice tributario, che va salvaguardata non solo nel momento decisionale, con l'assenza di qualsiasi diaframma tra il giudice e la legge, ma anche nel momento organizzativo della funzione giudiziaria.

E' ormai acquisita al dibattito istituzionale la consapevolezza dell'efficacia condizionante che le strutture personali e materiali esercitano sui modi e tempi di svolgimento di funzioni e servizi. Nè si dica che, per le Commissioni tributarie, è questione soltanto di "apparenza", perché, a parte la considerazione che comunque questa sarebbe una ragione già da sola sufficiente ad esigere la sottrazione delle Commissioni a quel controllo (il Presidente Pertini affermò: "*il giudice non solo deve essere, ma anche apparire indipendente*"), non si possono non ricordare i casi in cui l'Amministrazione ha suggerito, con comunicazioni alle segreterie delle Commissioni, la interpretazione di norme giuridiche d'interesse dei giudizi in corso, nel tentativo di farle passare in sede giudiziaria, provocando contestazioni in sede istituzionale ed associativa. Non solo, ma il disegno di legge governativo ha addirittura rafforzato il suo ruolo di controllo, prevedendo la istituzione presso la Direzione della giustizia tributaria di due uffici, rispettivamente per la gestione dello

status giuridico ed economico dei magistrati tributari e delle procedure concorsuali per il loro reclutamento.

La nuova denominazione degli organi di giustizia tributaria, quali Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado non sottende i principi che vorrebbe affermare, anzi enfatizza il contrasto con tali principi. E' il caso di dire: *nomina non sunt consequentia rerum*.

Si ricordi che la questione della violazione del principio dell'indipendenza dei giudici tributari inseriti in una struttura amministrativa dipendente dal Ministero dell'economia e finanze è stata portata avanti la Corte costituzionale, che, tuttavia, con ordinanza n. 227/2016 l'ha ritenuta inammissibile, affermando che richiedeva interventi caratterizzati da un grado di creatività e manipolatività tanto elevato da investire un intero sistema di norme, eccedenti i poteri della Corte ed affidati alla discrezionalità del legislatore. Attualmente la questione è stata riproposta con due ordinanze, la n. 408 della CGT di primo grado di Venezia, depositata il 31 ottobre 2022, e la n. 13481 dell CGT di secondo grado della Lombardia, depositata il 21 dicembre 2022. Si auspica un diverso esito.

Il trasferimento degli organi di giustizia tributaria alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come richiesto da tutti i soggetti interessati a tale giustizia e previsto da quasi tutti i progetti di riforma presentati in Parlamento, si giustifica anche sul piano organizzativo-sistematico, non solo in ragione dell'assetto della giustizia amministrativa e contabile, cui, in qualche maniera, è assimilabile la giustizia tributaria, ma anche perché l'attuale regolamentazione del procedimento disciplinare nei confronti dei giudici tributari attribuisce al Presidente del Consiglio dei Ministri la promozione dell'azione disciplinare, oltre che al presidente della Corte di giustizia di secondo grado. Ed è significativo che la titolarità di detta azione non è conferita al Ministro dell'economia e delle finanze.

Altro rilievo riguarda la violazione dei principi di buon andamento ed efficienza dell'amministrazione giudiziaria.

L'anticipata cessazione dal servizio al compimento del 70° anno di età, rispetto all'attuale limite di 75 anni, sia pure con il previsto *décalage*, causerà un massiccio esodo, di oltre 1.100 giudici, dalle Corti di giustizia, con gravi ricadute sull'esercizio della funzione almeno per tutto il periodo stimato necessario per l'entrata a regime della riforma (non meno di un decennio).

Innanzitutto essa causerà problemi di funzionamento in molte Corti nelle quali i vuoti in organico che si determineranno non consentiranno, in alcuni casi, nemmeno lo svolgimento delle udienze. Inoltre, cessando dal servizio una fascia di giudici di provata esperienza e professionalità, vi saranno ripercussioni sul livello tecnico delle decisioni. Infine, verrà meno il contributo che questi potranno offrire per la formazione dei nuovi magistrati, chiamati a formarsi sul campo nell'esercizio dell'attività giurisdizionale.

Tutto ciò sul piano oggettivo, mentre su quello soggettivo non pare conforme a principi di lealtà e buona amministrazione disattendere le legittime aspettative di chi si è impegnato per anni nell'incarico di giudice tributario, facendo affidamento sul termine di 75 anni, rinunciando anche alla propria attività professionale. Il maggior limite di 75 anni andrebbe mantenuto nel regime transitorio di passaggio dai vecchi ai

nuovi organi di giustizia almeno fino all'entrata a regime della riforma, riservandosi quello dei 70 anni ai magistrati di nuova nomina, secondo la previsione comune a tutti gli altri magistrati professionali.

Altro fattore di disfunzione è rappresentato dal fallimento del reclutamento mediante interpello di una *task force* di 100 magistrati, presenti nel ruolo unico e provenienti dalla magistratura ordinaria, amministrativa, contabile o militare cui è stata offerta la possibilità di optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria, purché non collocati in quiescenza, di età inferiore ai 60 anni e non destinatari di giudizi di demerito. Infatti hanno risposto all'interpello soltanto in 37, poi ridottisi fino ad oggi a 32. Le ragioni dello scarso interesse possono individuarsi nella percezione della giustizia tributaria quale "giustizia minore", nella esclusione dell'accesso alla Corte di cassazione (altra incongruenza) e nell'incertezza circa la progressione economica della retribuzione rispetto a quella dell'ordine di appartenenza.

Sul funzionamento delle Corti inciderà negativamente anche la difficoltà di coprire le sedi vacanti con provvedimenti di assegnazione di ufficio, in applicazione non esclusiva, dei giudici in servizio, riconoscendo ad essi una indennità di funzione mensile pari a 100 euro lordi, tenuto conto che una tale somma, al netto, non è sufficiente nemmeno a coprire le spese mensili di trasferta.

Da ultimo, non si può non rilevare l'inadeguatezza dell'organico dei nuovi organi di giustizia tributaria stabilito in 448 unità per il primo grado e 128 per il secondo grado, con una previsione di produttività individuale annua di 374 sentenze calcolata sulla pendenza di 215.000 cause, assolutamente inesigibile, considerato che una media esigibile non supera le 200/250 sentenze e che il numero dei ricorsi pendenti al 31 dicembre 2022 ammonta a 269.809.

Superflua appare la istituzione del giudice monocratico per le controversie tributarie fino a 3000 euro, valore portato a 5000 euro dall'art. 40, comma 2, del decreto-legge n.13/2023, introduttivo di disposizioni urgenti per l'attuazione del PNRR, per i ricorsi notificati dal 1° luglio 2023, per due ordini di motivi. Il primo, perché priva le liti tributarie, anche se di modesto valore, di competenze specifiche a volta indispensabili: connaturato alla materia tributaria è il principio di collegialità, che risponde proprio all'esigenza di consentire una piena cognizione delle controversie tributarie tutte le volte che occorre affrontare questioni di natura tecnica che esulano da profili strettamente giuridici. Il secondo, perché non assicura tempi di definizione più rapidi, in quanto l'esperienza insegna che le cause di minor valore, ma non sempre le più semplici, non snelliscono i tempi di definizione, dal momento che la ripartizione delle cause avviene nell'ambito dello stesso organico.

4.Riforma processuale– Finalmente è stata introdotta, nel comma 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 la **prova testimoniale**, da anni invocata, anche se la Corte costituzionale, con l'ordinanza n. 8/2000, era pervenuta a stabilire un certo equilibrio tra la posizione del fisco e quella del contribuente, riconoscendo, sul piano probatorio, lo stesso valore indiziario alle dichiarazioni rese da terzi ad organi dell'amministrazione finanziaria ed alle dichiarazioni di terzi prodotte in giudizio dal contribuente.

Il modello di riferimento è la prova testimoniale scritta, disciplinata dall'art. 257-bis, c.p.c., che però la Corte di giustizia può ammettere anche d'ufficio, senza l'accordo delle parti, richiesto invece nel processo civile.

Superflua è la disposizione secondo la quale per contrastare il contenuto di verbali o altri atti fidefacenti occorre la querela falso, restando ferma la facoltà delle parti di addurre controprove per contestare la verità intrinseca dei fatti riportati in tali atti.

Anche alla Corte di giustizia spetta il potere di disporre che il testimone sia chiamato a deporre avanti ad essa o ad un componente delegato.

Per il **subprocedimento cautelare** è stabilito che la trattazione della istanza deve essere fissata nel termine di trenta giorni dalla sua presentazione e che la relativa udienza non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia. E ciò a motivo della prassi, seguita in passato da alcune Commissioni tributarie, di trattare il cautelare con il merito, prassi ritenuta non suscettibile di causare alcun pregiudizio dalla Corte di cassazione (ord. 20454/2019), in quanto l'istanza di sospensione, anche se accolta, sarebbe stata travolta dalla decisione di merito.

Controversa è la portata innovativa dell'introduzione del comma 5-bis nel citato art. 7, che introduce la **ragolamentazione dell'onere probatorio** in materia tributaria, tra chi ritiene che sia ripresa l'interpretazione tradizionale dell'art. 2697 (che impone all'attore di provare i fatti costitutivi del proprio diritto e al convenuto la prova dei fatti estintivi, impeditivi o modificativi del diritto vantato dalla controparte), applicabile anche alla materia dei tributi, e chi invece, considerando tale disposizione una svolta sul piano processuale, ne esalta la carica di novità, nel senso di porre a carico dell'amministrazione un più rigoroso e dettagliato onere probatorio a sostegno dell'atto impositivo rispetto al passato, allorché si tratta di dare rilevanza ai requisiti di gravità, precisione e concordanza, necessari per fondare una prova per presunzione semplice.

“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”. Tale affermazione, che denota la natura processuale della disposizione, va coniugata con l'attribuzione – costante da parte della Corte di cassazione – all'amministrazione finanziaria del ruolo di attore *“in senso sostanziale”* nella fase di formazione della pretesa, per cui, al di fuori delle ipotesi in cui le norme dispongono diversamente, è sempre il fisco a dover provare la fondatezza della pretesa, individuando le relative fonti di prova. Sicché nella motivazione dell'atto di accertamento la indicazione di tali fonti dovrebbe integrarsi con le ragioni logico-giuridiche poste a base della pretesa (anche se la S.C. esclude che l'amministrazione sia tenuta ad includere tale notizia nell'avviso di accertamento: v. sent. 27800/2019), restando a carico del contribuente l'onere di formulare uno specifico motivo di impugnazione dell'atto e a carico dell'ufficio di fornire la prova, non assolta prima dell'introduzione del giudizio.

La novella prosegue: *“Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria*

sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati".

Riconoscendosi alla norma natura precettiva, si pone il problema del suo rapporto con le presunzioni legali e quelle di carattere giurisprudenziale, integranti normativa sostanziale, poste a carico del contribuente. Riguardo alle prime (es. accertamento sintetico *ex art. 38, d.P.R. n. 600/1973*; accertamenti bancari *ex art. 32, idem*), contenenti una disciplina specifica dell'onere della prova, questa va fatta salva, in quanto il precetto deve essere interpretato *"comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale"*, vale a dire che la novella deve rispettare le norme sostanziali esistenti. Riguardo alle presunzioni di natura giurisprudenziale (es. distribuzione degli utili extracontabili ai soci di società di capitali *"a base ristretta"*, conoscenza della frode del cedente da parte del cessionario in operazioni inesistenti, condotta antieconomica), non esiste alcuna disposizione sostanziale da salvaguardare, per cui l'amministrazione finanziaria è tenuta a fornire la prova della violazione contestata *"in modo circostanziato e puntuale"*.

La S.C., con le due ordinanze "gemelle" del 27 ottobre 2022, nn. 31878 e 31880, ha dato, seppure incidentalmente, una interpretazione riduttiva della disposizione, affermando che *"la nuova formulazione legislativa...non stabilisce un onere diverso e più gravoso rispetto ai principi vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale"*.

Si tratta, come già anticipato, di una pronuncia incidentale, che si auspica possa essere seguita da altre pronunce che conducano un esame più approfondito sulla portata applicativa della novella.

Nella prospettiva di chi ravvisa nella disposizione una regola *"propria"* della materia tributaria, che si distacca dal dettato dell'art. 2697 c.c, problematico appare l'applicazione del principio di vicinanza della prova (ad es. in materia di *transfer pricing*), legato a tale articolo come criterio sussidiario e comunque eccezionale, richiamato in caso di incertezza sulla spettanza dell'onere probatorio.

Quanto alle **liti da rimborso**, il legislatore si è limitato a normativizzare quanto già affermato dalla giurisprudenza di legittimità, che costantemente ha posto a carico del contribuente l'onere di provare i presupposti della richiesta di rimborso, necessaria ai fini della formazione dell'eventuale silenzio-rifiuto, mentre pleonastica appare la precisazione finale, nel senso che, nel caso di accoglimento del ricorso del contribuente, sorge d'ufficio il diritto al rimborso, ai sensi dell'art. 68, comma 2, d.lgs. n. 546/1992.

Altra interessante novità è la introduzione, in aggiunta alla conciliazione proposta dalle parti, della **conciliazione "rafforzata"** proposta dalla Corte di giustizia tributaria, con l'inserimento nel d.lgs. n. 546/1992 dell'art. 48-bis 1. Anch'essa può essere formulata in udienza o fuori e, se formulata fuori, è comunicata alle parti.

Si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo conciliativo o con la redazione del processo verbale, atti nei quali sono indicate le somme dovute nonché i termini e

le modalità di pagamento. Per la definizione ed il pagamento delle somme dovute è richiamato l'art 48-ter, che prevede il versamento delle somme dovute o, in caso di rateazione, della prima rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo conciliativo o di redazione del p.v. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme a titolo d'imposta interessi e sanzioni nonché della sanzione ex art 13, d.lgs. n. 471/1997, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo d'imposta.

Se la data di trattazione è fissata la Corte dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, se non è fissata provvede con decreto il presidente della sezione.

Espressamente è disposto che la proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione e di astensione del giudice.

A scopo deflattivo del contenzioso è prevista una **sanzione sul piano delle spese** processuali sia nel caso di mancata accettazione, senza giustificato motivo, della proposta di mediazione ove il riconoscimento della pretesa risulti inferiore alla proposta, sia nel caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione ove le ragioni prospettate trovino accoglimento. Nel primo caso la parte che ha respinto la proposta è gravata delle spese di giudizio maggiorate del 50%, nel secondo semplicemente delle spese di giudizio, con eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolta la proposta di mediazione. Tuttavia una tale responsabilità è da ritenere che possa profilarsi anche nel caso di mancato accoglimento, senza giustificato motivo, della proposta conciliativa.

Si evidenzia, infine, che anche nel processo tributario trova applicazione il **rinvio pregiudiziale** di cui all'art. 363-bis, c.p.c., inserito nel processo civile dall'art. 3 , comma 27, lett. c), del d.lgs. n. 149/2022, di attuazione della riforma di tale processo. L'istituto, già espunto dalla stesura finale della novella n. 130, torna applicabile in virtù del rinvio operato dagli artt. 1, comma 2, e 62, comma 2, del d.lgs. n. 546 /1992.