

VERSO LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

(Atti del Convegno di Messina, 25 ottobre 2021)

a cura di

MARIA VITTORIA SERRANÒ



Verso la riforma
della giustizia tributaria
(Atti del Convegno di Messina, 25 ottobre 2021)

a cura di Maria Vittoria Serranò

Questa edizione digitale dell'opera è rilasciata con licenza Creative Commons Attribution 4.0 - CC-BY-NC-ND, il cui testo integrale è disponibile all'URL: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



ISBN 979-12-80899-03-3

DOI 10.13129/979-12-80899-03-3

© L'autore per il testo, 2023

© Messina University Press per la presente edizione

Pubblicato da:

Messina University Press

Piazza Pugliatti, 1 - 98121 Messina

Sito web: <https://messinaup.unime.it/>

Prima edizione: marzo 2023

Questo volume è stato sottoposto a un processo di revisione esterno sotto la responsabilità del Comitato editoriale e del Consiglio direttivo della casa editrice. Le opere pubblicate vengono approvate dal Consiglio direttivo sulla base della valutazione del Comitato editoriale e devono essere conformi al Codice etico della casa editrice.

Le edizioni digitali online sono pubblicate in Open Access
su: <https://messinaup-pubblicazioni.unime.it/index.php/mup>

Al Prof. Luigi Ferlazzo Natoli

SOMMARIO

Saluto del Rettore dell'Università degli Studi di Messina
Salvatore Cuzzocrea 7

SESSIONE I

I percorsi della riforma della giustizia tributaria:
introduzione
Maria Vittoria Serranò 11

INTRODUZIONE ALLA SESSIONE MATTUTINA
Gianpiero D'Alia 21

Per una riforma strutturale della giustizia tributaria
Giacinto della Cananea 25

Lo status del giudice nella riforma del processo tributario
Andrea Giovanardi 51

Prospettive di riforma degli assetti ordinamentali
della giustizia tributaria
Giuseppe Creazzo 73

La motivazione delle sentenze dopo la riforma
Alberto Cisterna 87

SESSIONE II

Luci e ombre sulla riforma della giustizia tributaria
Mariaenza La Torre 105

Riforma della giustizia tributaria e Statuto del Contribuente <i>Gioacchino Puglisi</i>	119
Il nuovo processo tributario: costi-benefici ed efficacia <i>Francesco De Domenico</i>	129
Riforma della giustizia tributaria e Statuto del contribuente <i>Maria Pia Nucera</i>	139
Il contenzioso di ADM e gli strumenti deflattivi <i>Ivan Santi Spina</i>	145
INTERVENTO PROGRAMMATO	
Possibili sviluppi della giustizia predittiva nel diritto tributario <i>Santa De Marco</i>	177
APPENDICE	
Relazione finale Commissione interministeriale	193
NOTIZIE SUGLI AUTORI	477

***Indirizzi di saluto del Rettore
dell'Università degli Studi di Messina***

Salvatore Cuzzocrea

Buongiorno a tutti.

Permettetemi di salutare le Autorità civili e militari che sono presenti in quest'Aula, i componenti della parte accademica della Commissione Interministeriale per la Riforma della Giustizia tributaria e del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Li ringrazio, innanzitutto, per essere riusciti, con non poche peripezie, ad arrivare oggi a Messina. Nonostante le condizioni atmosferiche avverse, siamo riusciti comunque a riunirci, collegandoci in *streaming* con gli studenti e con tutte le persone interessate a seguire l'evento. Grazie alla determinazione, alla volontà e ai rapporti istituzionali costruiti dalla professoressa Serranò, si discuterà oggi a Messina di un tema molto importante, un tema caldo in questo momento; è di questi giorni, infatti, la notizia dell'attenzione riservata dal Presidente del Consiglio dei ministri e dall'intero Governo, in generale, alla riforma in materia tributaria e, in particolare, a quella della giustizia tributaria.

Si tratta di tematiche molto importanti per il nostro Paese, in un momento in cui, da una parte, ci viene chiesto di affrontare la sfida del PNRR e, dall'altra, di trovare adeguati meccanismi di semplifi-

cazione e di rilancio del Paese. Non dobbiamo dimenticarci, infatti, che le risorse finanziarie del PNRR ci sono date in prestito e che, nel tempo, dovremmo andare a restituirle e, quindi, esse vanno spese bene, nel rispetto delle regole.

C'è una grande attenzione da parte di tutti noi. Abbiamo discusso di questi temi proprio la settimana scorsa, in seno alla Conferenza dei Rettori e abbiamo predisposto un documento unitario che presenteremo in un evento che si svolgerà a Roma a metà del mese di novembre. In tale documento affermiamo che l'Università c'è, che è pronta a stare accanto al Governo e che ha anche individuato un proprio ruolo fondamentale per lo sviluppo, il rilancio e il corretto utilizzo di queste somme.

Messina è uno fra gli Atenei che vogliono dare il proprio contributo affinché si eviti un impiego non consono di tali risorse, che ovviamente attirano l'attenzione non soltanto di chi vuole rilanciare il Paese ma anche di chi è dedito ad affari illeciti. Noi siamo fra quegli Atenei che, con orgoglio, hanno siglato un accordo con la Guardia di Finanza, che consente un controllo immediato dei nostri documenti da parte della stessa; più in generale, cerchiamo di intensificare il dialogo e la collaborazione con tutte le altre Istituzioni.

Non posso che ringraziare ancora una volta la Commissione Interministeriale e Maria Vittoria Serranò per la sua determinazione e la volontà di portare nel nostro Ateneo personalità tanto illustri.

Un particolare saluto, infine, all'amico Gianpiero D'Alia, che modererà la sessione mattutina; gli auguro tutti i successi che merita, per l'impegno che ha sempre profuso sia nella professione di avvocato sia nello svolgimento di importanti ruoli istituzionali. Per me rimane una persona estremamente attenta al rispetto delle regole e sono certo che qualsiasi ruolo ricoprirà in futuro, lo svolgerà con la consueta correttezza e attenzione.

Insisto su questo punto perché dobbiamo dare l'esempio ai nostri studenti, ai colleghi, al mondo che ci guarda. Lo dico anche da Vicepresidente della CRUI: il mondo universitario è molto attenzionato perché da noi ci aspetta ancora di più.

Abbiamo fatto tanto durante questa pandemia, forse ce lo siamo dimenticati, abbiamo garantito la possibilità di esercitare un diritto fondamentale: il diritto allo studio. Lo abbiamo fatto con grandi sacrifici, come stiamo facendo anche adesso. Siamo in un'aula, collegati in *streaming* con tanti studenti e colleghi; tutto questo sembrava impossibile da realizzare e invece il sistema universitario lo ha fatto in silenzio, nel rispetto di quelle regole e con quella collaborazione quanto mai necessaria in un momento così difficile per il Paese.

Vi auguro buon lavoro e ancora grazie a tutti per la vostra presenza nella nostra Università.

Sessione I

I percorsi della riforma della giustizia tributaria: introduzione

Maria Vittoria Serranò

Buongiorno a tutti e benvenuti a questo incontro *sulla* riforma, o meglio *verso* la riforma, della giustizia tributaria.

L'uso della preposizione "verso" non è casuale, considerato che – com'è a tutti noto – la questione non si è definita normativamente. Solo qualche giorno fa, con la risoluzione di martedì 12 ottobre, le Commissioni Finanze di Camera e Senato hanno sollevato l'attenzione sul tema, riproponendo l'argomento nelle sedi istituzionali.

Mi sia consentito prima di tutto rivolgere i miei ringraziamenti al padrone di casa: il Magnifico Rettore, che oggi ci ospita in una splendida Aula Magna, per aver fortemente voluto questa iniziativa; ai componenti della Commissione Interministeriale con i quali ho avuto il privilegio di confrontarmi; agli illustri Relatori e Moderatori delle sessioni sia mattutina che pomeridiana, al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, all'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario, ai Dottorati di Ricerca in Scienze giuridiche e in Scienze politiche, agli Ordini professionali di Messina e di Reggio Calabria che hanno dato il

patrocinio; a tutti Voi che siete presenti oggi in quest'Aula ed ai magistrati tributari collegati da remoto. Benvenuti!

Un saluto particolarmente affettuoso al mio Maestro prof. Luigi Ferlazzo Natoli, che è presente in aula.

Sono sinceramente lieta di ospitare questo evento, oggi finalmente in presenza, e non posso non introdurre i lavori senza soffermarmi sull'immagine che ho scelto per la locandina, che si riferisce alla figura mitica di Colapesce. Molti di voi si chiederanno quale sia il nesso fra la riforma della giustizia tributaria e Colapesce, per cui ritengo non superfluo ricordare a tutti i non siciliani che la leggenda narra di un certo Nicola (Cola di Messina), figlio di un pescatore, soprannominato Colapesce per la sua abilità nel muoversi in acqua. La sua fama arrivò al Re di Sicilia e all'imperatore Federico II di Svevia, che decise di mettere alla prova l'abilità del giovane: il Re e la sua Corte si recarono pertanto al largo, a bordo di un'imbarcazione, e buttarono nelle profondità marine una coppa che venne subito recuperata da Colapesce. Il Re, in seguito, gettò allora la sua corona in un luogo ancora più profondo e Colapesce riuscì nuovamente nell'impresa. La terza volta il Re mise alla prova il giovane, gettando un anello in un posto ancora più profondo e, in quell'occasione, Colapesce non riemerse più.

Secondo la leggenda più diffusa, scendendo ancora più in profondità, Colapesce aveva visto che la Sicilia poggiava su tre colonne delle quali una visibilmente segnata dal tempo e decise, dunque, di

restare sott'acqua, sorreggendo la colonna per evitare che l'Isola sprofondasse.

Ecco, ritengo che ognuno di noi abbia il dovere morale di compiere uno sforzo, di fare la propria parte e di farsi colonna, contribuendo così al bene del Paese senza interessi corporativi e/o di categoria, sorreggendo e valorizzando, ciascuno secondo il proprio ruolo, l'Istituzione alla quale appartiene: la Giustizia, la Cultura, la Politica, la Scienza, la Sanità, il mondo delle Professioni. E anche ciascuno di voi, ragazzi, eticamente ha il dovere di fare la propria parte!

Venendo ora più da vicino ad affrontare il tema del Convegno – e chiarito il perché dell'immagine sulla locandina – va ribadito, in sede introduttiva, come al contribuente debba essere garantito il diritto a una giustizia tributaria qualificata, professionale, competente e, soprattutto, capace di assicurare il pieno rispetto degli articoli 24 e 111 della Costituzione. Dunque, una giustizia che non sia “amatoriale”, né del “dopolavoro”, a maggior ragione se si considerano la complessità e il tecnicismo del diritto tributario, il quale è caratterizzato da una iperproduzione di norme che certamente generano disordine e incertezza.

Rammento, quindi, a tutti Voi che, alla fine del mese di giugno, la Commissione Interministeriale per la Riforma della Giustizia tributaria, presieduta con grande equilibrio e competenza dal prof. Giacinto della Cananea, che oggi ci onora con la sua presenza e che

si soffermerà sui fatti più rilevanti ai fini dell'indirizzo politico, ha prodotto un Dossier – o meglio una Relazione finale – coerente con il mandato ricevuto di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e, contestualmente, di ridurre i tempi del processo. *Last but not least*, in linea con l'esigenza urgente di assicurare l'attuazione dei principi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), la Commissione si è impegnata al fine di adottare le misure necessarie per contrarre le controversie pendenti in Cassazione (che oggi gravano sui 40 magistrati della Sezione tributaria della Suprema Corte).

L'esigenza di una seria e radicale riforma della giustizia tributaria è da tempo avvertita da tutti gli attori del processo tributario (giudici, dipendenti delle Commissioni tributarie, difensori, enti impositori e così via), ma si è palesata in modo ancor più intenso nel momento in cui sono state definite le iniziative da assumere nel quadro del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, approvato dal Parlamento e positivamente accolto dalla Commissione europea.

Il Piano ha precisato che la «riforma strutturale della giustizia tributaria» è una tra le priorità d'azione indicate dal Governo, considerato che il valore complessivo delle controversie pendenti ammonta a 42 miliardi, di cui il 63% in giacenza da 2 anni.

Com'è noto la Commissione, articolata al suo interno in due sottocommissioni, non ha individuato una soluzione univoca, concludendo con due opzioni.

L'opzione 1 (firmata dalla Sottocommissione presieduta dal Consigliere della Corte di Cassazione Enrico Manzon) tiene ferma la configurazione della magistratura tributaria come onoraria e tende a rendere più tempestivo l'intervento nomofilattico della Corte attraverso due istituti: il rinvio pregiudiziale in Cassazione, che consente al giudice tributario, che si trovi in presenza di una questione di diritto nuova o che crei una difficoltà interpretativa, di chiedere alla Corte di legittimità l'enunciazione di un principio di diritto, e il ricorso nell'interesse della legge nella materia tributaria, che consente al Procuratore Generale presso la Suprema Corte di Cassazione di formulare una richiesta al Primo Presidente della Corte di Cassazione stessa, al fine di rimettere una questione di diritto di particolare importanza – o perché riveste il carattere della novità o della serialità o perché ha generato un contrasto nella giurisprudenza di merito – in modo che venga enunciato un principio di diritto nell'interesse della legge, a cui il giudice di merito si deve uniformare.

La componente accademico-professionale (presieduta dalla Professoressa Livia Salvini) si è pronunciata a favore di una radicale riorganizzazione della magistratura tributaria (c.d. opzione 2), da realizzarsi attraverso l'istituzione di una nuova classe di magistrati tributari a tempo pieno, reclutati mediante concorso pubblico (con riserva di posti in favore degli attuali giudici), con il mantenimento e la valorizzazione delle competenze esistenti in seno alle commis-

sioni tributarie per le controversie c.d. bagatellari, cioè di importo non superiore a 3.000 Euro.

La suddetta componente ha, inoltre, interpretato il mandato ricevuto in maniera più estesa ritenendo di dover intervenire anche a monte rispetto al noto intasamento delle oltre 50.000 pendenze in Cassazione, rafforzando e meglio disciplinando gli strumenti volti alla prevenzione delle liti quali il contraddittorio endoprocedimentale e l'autotutela.

Ulteriori proposte avanzate dalla sottocommissione Salvini riguardano la prova testimoniale in forma scritta, la conciliazione giudiziale, la tutela contro atti illegittimi emessi dall'Amministrazione finanziaria (argomento che sarà sviluppato dal Prof. Sebastiano Maurizio Messina).

Gli interventi che seguiranno daranno spazio a entrambe le posizioni espresse sinteticamente attraverso le opzioni 1 e 2, affrontando temi che sembrano identici quanto alla loro intitolazione, ma da punti di vista e sensibilità culturali e professionali differenti (mi riferisco in particolare ai profili ordinamentali della riforma che saranno trattati dal Collega Andrea Giovanardi e dal Dottor Giuseppe Creazzo).

Si è ritenuto, come già accennato, di dover collocare il processo tributario nel suo alveo naturale di controllo del corretto svolgimento della fase amministrativa e, in tal senso, è stata prevista in seno alla c.d. "opzione 2" della Relazione della Cananea, la norma

volta al rafforzamento e all'istituzionalizzazione del principio del contraddittorio procedimentale.

La proposta avanzata da una parte della Commissione Interministeriale è stata duplice: in via principale, si è pensato di introdurre in seno allo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000) una disposizione legislativa, l'art. 6-*bis*, che riconosca il diritto dei contribuenti di essere sentiti prima che venga adottato un atto impositivo di qualsiasi tributo e, in via subordinata, di intervenire sull'art. 5-*ter* del D.lgs. n. 218/1997, così come modificato dal c.d. Decreto Crescita, convertito con modifiche dalla Legge n. 58/2019.

Si è, inoltre, pensato di meglio disciplinare l'istituto dell'autotutela, considerato che la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (*ex multis* cfr. Cass. 18992/2019), prevede che l'esercizio dell'autotutela in campo tributario abbia essenzialmente natura discrezionale. Tale posizione chiaramente risente dell'analogo istituto esistente in campo amministrativo, ma non sembra tuttavia tenere in debita considerazione la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non a interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'art. 53 Cost.

Mi limito a ricordare come la possibilità che il legislatore preveda in ambito tributario che l'autotutela costituisca un obbligo per l'Amministrazione finanziaria sia espressamente affermata dalla Corte costituzionale nella sentenza 181/2017 la quale, a chiare

lettere, così statuisce: «La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l'introduzione di limiti all'esercizio del potere di autoannullamento, ma non può certo dirsi costituzionalmente illegittima, per le ragioni sopra viste, una disciplina generale che escluda il dovere dell'amministrazione e, per quanto qui interessa, delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela».

La Commissione è pervenuta alla conclusione che un intervento diretto a prevedere come obbligatoria l'autotutela in taluni specifici casi è opportuno. Non mi soffermo sulla tematica che tratterà nel dettaglio, subito dopo il *coffee break*, la Prof.ssa Livia Salvini, collegata da remoto.

Il processo di ammodernamento della giustizia tributaria non può prescindere, infine, da una riconsiderazione dell'arretrato pendente di fronte alla Corte di Cassazione. I dati statistici acquisiti dalla Commissione segnalano l'assoluta mancanza di proporzione tra i flussi dei ricorsi in entrata e le risorse umane di cui la Corte dispone. Non esiste, nell'Europa di oggi, né in precedenti periodi storici noti, alcuna Corte di ultima istanza con un carico di lavoro paragonabile a quello della Corte di Cassazione italiana. Non esiste alcun altro giudice delle liti tributarie che abbia un arretrato anche solo lontanamente paragonabile ai più di 55.000 ricorsi pendenti in Italia.

Come porvi rimedio?

In tal senso saranno certamente preziose le conclusioni e gli spunti di riflessione del Prof. Salvatore Sammartino, che ringrazio della Sua presenza.

È un progetto sicuramente ambizioso e ci auguriamo che il disordine e il caos della disciplina tributaria possano cedere il passo, anche attraverso la non più rinviabile riforma della giustizia tributaria, a un pirandelliano Kaos, espressione di una complessa armonia.

Buon proseguimento dei lavori.

Introduzione alla sessione mattutina

Gianpiero D'Alia

Il mio è solo un breve indirizzo di saluto a nome del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Il Seminario di Studi sulla Riforma della Giustizia tributaria si colloca nell'ambito della collaborazione avviata da tempo con l'Università degli Studi di Messina, grazie alla convenzione che il nostro organo di autogoverno ha stipulato con l'Ateneo messinese.

La convenzione prevede, infatti, la realizzazione di percorsi formativi per i giudici tributari siciliani e la promozione di attività di studio e di ricerca in materia di Diritto tributario.

Voglio, pertanto, ringraziare il Rettore dell'Università di Messina per la disponibilità e la collaborazione anche in occasione di questo primo Seminario di Studi.

Come è noto, la riforma strutturale della Giustizia tributaria è considerata dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza uno degli obiettivi strategici. Non solo perché concorre a soddisfare la esigenza di riduzione dei tempi della giustizia ma anche perché incide profondamente e positivamente sul rapporto tra cittadino/contribuente e Amministrazione finanziaria.

La certezza della pretesa tributaria costituisce, infatti, un presupposto indefettibile per un virtuoso ciclo di bilancio.

In questo scenario, si colloca la istituzione della Commissione Interministeriale per la Riforma della Giustizia tributaria, abilmente presieduta dal collega e amico Prof. Giacinto della Cananea, al lavoro della quale ha dato un significativo contributo la Professoressa Maria Vittoria Serranò.

La Commissione ha lavorato su sette direttrici: riforma dei procedimenti tributari, miglioramento dell'offerta complessiva di giustizia mediante la implementazione degli strumenti deflattivi del contenzioso, implementazione della informazione sulla giurisprudenza tributaria, specializzazione dei giudici tributari, rafforzamento della loro indipendenza, miglioramento delle difese processuali nel giudizio tributario e miglioramento dell'offerta di giustizia tributaria in sede di giudizio di legittimità.

I contenuti della relazione conclusiva della Commissione sono oggetto dell'odierno Seminario di Studi che, insieme alla Dottorssa Maria Enza La Torre, ho il piacere di introdurre e di moderare.

Non è mio compito, pertanto, esprimere una opinione sull'argomento, anche perché sulla Riforma della Giustizia tributaria si è già espresso in maniera chiara il Consiglio di Presidenza con l'approvazione di una risoluzione, frutto di un approfondito dibattito interno all'organo di autogoverno che è stato preceduto da un lungo ciclo di audizioni.

La campagna di ascolto, propedeutica alla approvazione della risoluzione, ha, infatti, coinvolto docenti universitari esperti di

Diritto tributario e tutte le categorie professionali protagoniste del procedimento e del processo tributario.

La risoluzione approvata contiene, pertanto, anche la mia opinione sul tema della Riforma della Giustizia tributaria e a essa, per ragioni di brevità, faccio rinvio. Il Consiglio di Presidenza ha, peraltro, trasmesso le sue conclusioni al Ministero dell'Economia, alla Presidenza del Consiglio dei ministri e alla Commissione interministeriale. Ciò che mi sembra, viceversa, opportuno sottolineare è la urgenza che l'*iter* riformatore della Giustizia tributaria arrivi a un punto di sintesi e di conclusione.

E ciò in considerazione del fatto che la sottovalutazione storica di tale delicata e importante funzione giurisdizionale mostra oggi tutti i suoi limiti e le sue contraddizioni, come è stato chiaramente evidenziato dalla relazione della Commissione interministeriale.

Penso, infine, di poter condividere, al di là di quanto già evidenziato dal Consiglio di Presidenza, due ulteriori osservazioni in merito al tema oggetto del seminario, contenute nella predetta relazione.

La prima è che il presupposto per un rapporto corretto tra contribuente e Amministrazione finanziaria è rappresentato dalla certezza e dalla stabilità del quadro normativo di riferimento, che non può subire repentine e continue modifiche.

Senza stabilità nei rapporti giuridici tributari non si può pensare di prevenire e di ridurre il contenzioso tributario.

La seconda è che occorre un investimento consistente in risorse umane nel settore della Giustizia tributaria e una riforma dell'organo di autogoverno che, purtroppo, ha limiti ordinamentali evidenti, i quali rendono meno efficace la sua funzione di garante della autonomia, della indipendenza e della efficienza della Giustizia tributaria

Il Seminario di oggi è una tappa importante nella discussione pubblica sulla riforma perché dà spazio a tutte le opinioni sull'argomento e di questo non posso che essere grato agli organizzatori e alla Università degli Studi di Messina.

Per una riforma strutturale della giustizia tributaria*

Giacinto della Cananea

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Un *détour*: la riforma della giustizia amministrativa (1970). – 3. Quattro scenari per la Giustizia tributaria. – 4. Perché “lo *status quo* non è un’opzione”. – 5. Distinzione rispetto alla giustizia ordinaria e contabile. – 6. Una magistratura onoraria riveduta. – 7. Un giudice tributario speciale. – 8. Implicazioni per il giudizio di Cassazione

1. Introduzione

La tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi individuali, nelle moderne democrazie liberali, non è concessa – *octroyée* – dal sovrano. Non è stabilita nell’interesse dello Stato, come pure si sostenne nella delicata fase di passaggio dallo Stato assoluto allo Stato liberale.

Essa va riguardata dal punto di vista dei cittadini. Assume un fondamentale rilievo, quindi, il rovesciamento di prospettiva, se non di paradigma, delineato da Norberto Bobbio in modo impeccabile: dalla prospettiva *ex parte principis* a quella *ex parte populi*¹.

* Relazione all’incontro di studio organizzato dall’Università degli Studi di Messina. Ringrazio Maria Vittoria Serranò per l’invito, Gianpiero D’Alia e Francesco Lucifora per alcune osservazioni sul testo iniziale della relazione. Le opinioni espresse sono personali e non impegnano in alcun modo il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

¹ N. BOBBIO, *L’età dei diritti* (1990), Einaudi, Torino, 1997, XI, 54.

È in questa prospettiva che va considerata la Giustizia tributaria, nell'Italia del XXI secolo. Non vi è dubbio che l'ordinamento giuridico italiano, all'inizio del terzo decennio del Duemila, sia largamente perfettibile, senza rilevanti costi aggiuntivi e con formidabili benefici dal punto di vista della qualità delle decisioni giudiziarie, così da realizzare un più avanzato punto di equilibrio tra l'interesse del Fisco e le ragioni dei contribuenti e da contribuire allo sviluppo civile ed economico del Paese. Vi è, tuttavia, non sorprendentemente, varietà di opinioni sui modi più idonei per attingere tale finalità.

In questo scritto, mi propongo di raccogliere per punti le argomentazioni che dovrebbero persuadere a condividere che due opzioni – indicate nella relazione trasmessa dalla Commissione per la riforma della giustizia tributaria al Ministro dell'economia e delle finanze e al Ministro della giustizia² – sono di gran lunga preferibili rispetto alle altre. Prima, però, farò brevemente riferimento a un ambito distinto, ma per alcuni versi “esemplare”: quello della giustizia amministrativa.

² La relazione è pubblicata sul sito internet del Ministero della giustizia: https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377#. Le proposte sono state analizzate, tra gli altri, da R. LUPI, *L'esercizio dei poteri pubblici, il contenzioso e la funzione tributaria*, in *Giustizia Insieme*, luglio 2021; A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, *ivi*; C. CONSOLO, *Un colpo d'ala per una moderna e affidabile giustizia tributaria*, *ivi*.

2. Un *détour*: la riforma della giustizia amministrativa (1970)

Dalla letteratura di Diritto pubblico riguardante la tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione, per usare l'espressione attardata impiegata dall'articolo 103 della Costituzione (oggi si preferisce fare riferimento, in modo obiettivo, alle attività amministrative) si può estrarre sia un principio sostanziale, di adeguatezza delle garanzie giurisdizionali, sia un principio quantomeno tendenziale di perfezionamento della tutela.

I presupposti costituzionali possono essere rapidamente richiamati, perché sono noti a tutti: la sovranità appartiene al popolo, che la esercita nelle forme e nei limiti della Costituzione (articolo 1); tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi e la difesa è "diritto inviolabile" (articolo 24); la giustizia è amministrata in nome del popolo (articolo 101); la legge assicura, oltre al rispetto del giusto processo, la ragionevole durata del processo (articolo 111). La qualità e la tempestività della giustizia sono dunque i parametri basilari sui quali possono misurarsi gli scenari possibili relativi alla giustizia nei confronti dei pubblici poteri.

Il principio sostanziale è quello che Massimo Severo Giannini qualificava come «interesse della collettività generale alla composizione operativa degli interessi»³. La tutela degli interessi ai beni

³ M.S. GIANNINI, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa* (III), in *Rivista di diritto processuale*, 1964, 247.

della vita, da parte dei cittadini, dev'essere una tutela piena, deve avere una consistenza reale, effettiva, nei confronti dei pubblici poteri, a prescindere dalla configurazione di tali interessi nei termini di diritto soggettivo o di interesse legittimo. Ciò vale anche per gli interessi legittimi, ai quali – secondo la ricostruzione di Federico Cammeo si trattava di «interessi protetti dalla legge, che non avessero trovato nella legge del 1865, quale era stata interpretata dalla giurisprudenza fino ad allora, riconoscimento come diritti e tutela giudiziaria»⁴ – valutazioni politiche avevano indotto ad attribuire una diversa consistenza rispetto ai diritti soggettivi. Anche in questo caso, secondo Giannini, «la tutela giurisdizionale degli interessi legittimi è una tutela piena, ossia una tutela che ... non può essere di rango minore rispetto a quella propria dei diritti»⁵.

L'altro principio, che si è detto di tendenziale perfezionamento della tutela giurisdizionale, si trae da due disposizioni costituzionali. Contrariamente alla visione di Calamandrei secondo cui l'unità della giurisdizione poteva e doveva realizzarsi «nel senso di attrarle tutte quante nell'ambito della magistratura ordinaria»⁶, la Costitu-

⁴ F. CAMMEO, *Corso di diritto amministrativo*, La Litotipo, Firenze, 1914, 306, 352. Sull'opera di Cammeo, v. il volume XXII dei *Quaderni fiorentini per la storia del pensiero giuridico moderno*, 1981 (“Per Federico Cammeo”).

⁵ M.S. GIANNINI, *La tutela del cittadino nei confronti dei pubblici poteri*, in *Atti del VI convegno nazionale degli studiosi del processo civile*, Giuffrè, Milano, 1970, 163 ss.

⁶ P. CALAMANDREI, *Governo e magistratura*, ora in *Opere giuridiche*, Morano, Napoli, 1966, II, 195.

zione non ha soltanto conservato la giurisdizione del Consiglio di Stato e «degli altri organi di giustizia amministrativa», nonché quella della Corte dei conti nelle materie di contabilità pubblica, ma ha impresso loro una potenzialità evolutiva. Sempre all'articolo 103, ha configurato la prima in termini dinamici, non statici, attribuendo al legislatore la potestà di prevederla anche in rapporto ai diritti soggettivi «in particolari materie indicate dalla legge»; ha altresì previsto che la giurisdizione della Corte dei conti possa estendersi alle «altre [materie] specificate dalla legge». Meno nota, ma non meno rilevante ai fini che qui interessano, è l'altra disposizione, posta dall'articolo 125, secondo comma, della Costituzione. Dopo aver stabilito il principio del controllo di legittimità sugli atti amministrativi della Regione, nonché del controllo di merito mediante la richiesta di riesame, l'articolo 125 disponeva l'istituzione «nella Regione» di «organi di giustizia amministrativa di primo grado». Il tenore letterale della disposizione e la sua interpretazione sistematica mostravano che l'Assemblea costituente pensava di completare il regionalismo – qual era disegnato dal titolo V della seconda parte del testo costituzionale – con un giudice amministrativo che dirimesse le dispute tra i cittadini e i nuovi poteri regionali, a instar della giurisdizione del Consiglio di Stato per le liti che impegnavano quest'ultimo.

È all'opera di Feliciano Benvenuti che può ricondursi la principale posizione che è stata assunta nella riflessione teorica sulla *vexata*

quaestio, cioè il tentativo di conseguire, al tempo stesso, un'amministrazione più efficiente e vicina ai cittadini e una tutela giurisdizionale più moderna⁷. Quella posizione rifletteva avanzate aspirazioni di progresso civile, era ben consapevole del bisogno di sicurezza che si correla a un'economia di mercato di tipo capitalistico. Un Diritto amministrativo orientato a fornire risposte adeguate alla domanda di certezza del diritto si prospettava come cruciale in tale contesto. Ma, dopo il 1965, il corso della storia prese un'altra e ben diversa piega. La Corte costituzionale giudicò la composizione in sede giurisdizionale dei consigli di prefettura e delle giunte provinciali amministrative in contrasto con il principio costituzionale d'indipendenza (sentenze n. 55 del 1966 e n. 30 del 1967). Sottolineò il «pericolo poi che la mancanza di indipendenza possa degenerare in mancanza di imparzialità», proprio alla luce delle competenze spettanti alle giunte provinciali amministrative rispetto ai provvedimenti delle amministrazioni locali autonome (sentenza n. 30/1967, § 3). Mario Nigro esclude che si potesse «instaurare una corrispondenza necessitata tra livelli amministrativi e livelli giurisdizionali», sicché «ragioni di opportunità» avrebbero dettato il nuovo disegno organizzativo⁸. La legge 6 dicembre 1971,

⁷ F. BENVENUTI, *Giustizia amministrativa* (1969), ora in *Scritti giuridici*, vol. III, Vita e pensiero, Milano, 2006. Per una rilettura recente, A. TRAVI, *Feliciano Benvenuti e la giustizia amministrativa*, in *Jus*, 2008, 409.

⁸ M. NIGRO, *L'ordinamento della giustizia amministrativa e l'istituzione dei tribunali amministrativi regionali*, in *Nuova Rassegna*, 1968, 1325. Per una retrospettiva, dello stesso

n. 1034, istitutiva dei tribunali amministrativi regionali, colmò la lacuna derivante dalle sentenze della Corte costituzionale. Non istituì organi volti a rendere giustizia nei confronti dei poteri regionali, bensì “organi di giustizia amministrativa di primo grado” (articolo 1, primo comma).

Attribuì ai nuovi tribunali una giurisdizione tendenzialmente di pari ampiezza rispetto a quella del Consiglio di Stato, da esercitare in base alle norme di procedura valide per quest’ultimo e sottoposte al ricorso dinanzi ad esso (articolo 33).

Dunque, il sistema della giustizia amministrativa che emerse fu profondamente diverso rispetto a quello preesistente e, nel corso dei decenni successivi, esso fu rafforzato in rapporto sia all’ambito della giurisdizione, con l’attribuzione di ulteriori materie, sia ai poteri spettanti al giudice. Come sovente accade, le disposizioni costituzionali hanno una varietà di potenziali interpretazioni e applicazioni. Nello svolgersi dell’esperienza giuridica⁹, le concrete, storiche realizzazioni di tali disposizioni ne privilegiano alcune. Ciò torna utile per escludere che la Costituzione abbia, per dir così, cristallizzato la giustizia tributaria nello stato in cui essa versava tre quarti di secolo fa, come d’altronde è stato affermato inequivocabilmente dalla Corte costituzionale più di trent’anni fa.

Autore, *Giustizia amministrativa*, II ed., Il Mulino, Bologna, 1983, 21.

⁹ Su tale concetto, G. CAPOGRASSI, *Studi sull’esperienza giuridica* (1932), in *Opere*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1959, 288; R. ORESTANO, *Della ‘esperienza giuridica’ vista da un giurista*, in *Rivista trimestrale di diritto e procedura civile*, 1980, 1173.

Nell'ordinanza n. 144 del 1988 (su cui si tornerà più avanti), essa ha escluso che per le giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione si sia creata «una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento» o che si siano consumate «le potestà di intervento del legislatore ordinario».

3. Quattro scenari per la giustizia tributaria

Nel dibattito in corso, nelle sedi istituzionali e in quelle scientifiche, sui difetti della Giustizia tributaria e sugli strumenti per porvi rimedio, s'intrecciano giudizi di valore, valutazioni tecniche e, a volte in modo non del tutto trasparente, vari interessi. Chi ritiene che il 'sistema' attuale, oltre a essere tutt'altro che disprezzabile, sia in grado di attingere livelli più elevati di protezione degli interessi in gioco, esprime scetticismo nei confronti delle ipotesi di riassetto.

Chi ritiene che, all'opposto, il 'sistema' combini i punti di debolezza d'una magistratura onoraria con quelli d'una giurisdizione qualitativamente inadeguata, auspica il trasferimento delle controversie tra i contribuenti e il Fisco alla giustizia ordinaria o a quella contabile. Chi, in una posizione non intermedia, ma distinta, non esclude che il diritto e le sue regole possano migliorare l'offerta di giustizia, ma ritiene necessario rafforzare la specializzazione dei

giudici tributari chiama il legislatore a creare meccanismi più efficaci per dirimere quelle controversie, sia pure con diversità di opinioni sul modo migliore per riuscirvi.

Le varie posizioni e gli scenari che esse configurano verranno riguardanti alla luce di due basilari criteri. Il primo è che le pur comprensibili preoccupazioni di quanti – giudici, avvocati, dottori commercialisti, consulenti del lavoro – contingentemente partecipano alla risoluzione delle dispute tra i cittadini e il Fisco devono essere considerate alla stregua d’interessi di secondo o terz’ordine rispetto all’interesse generale della collettività alla rapida ed efficiente risoluzione delle liti. Il secondo criterio attiene all’ordine delle competenze: per quanto varie questioni riguardanti la giustizia tributaria abbiano natura tecnica, il risolverle comporta scelte che chiamano in causa le istituzioni cui spetta determinare l’indirizzo politico generale.

È opportuno aggiungere – a fini di completezza – che la Commissione interministeriale ha preso atto della mutazione profonda che la domanda di giustizia ha sperimentato nel volgere di pochi decenni, prospettando il potenziamento degli strumenti di risoluzione delle controversie alternativi alla giurisdizione, in particolare la conciliazione¹⁰.

¹⁰ Per una critica dell’eccesso di giurisdizionalizzazione d’una funzione pubblica riguardante l’amministrazione, R. LUPI, *L’esercizio dei poteri pubblici, il contenzioso e la funzione tributaria*, cit., 3.

Con queste avvertenze, gli scenari possibili relativi alla giustizia tributaria possono essere succintamente indicati nei termini seguenti: mantenimento dello *status quo*; trasferimento delle liti tributarie alla giustizia ordinaria o a quella contabile; revisione nel senso della specializzazione, temperata dalla conservazione della magistratura tributaria come magistratura onoraria; rafforzamento della specializzazione, mediante la creazione di un giudice tributario speciale.

4. Perché “lo *status quo* non è un’opzione”

La prima posizione è contraddistinta da opinioni piuttosto articolate, oltre che da una notevole varietà di toni, più pacati tra gli esponenti delle associazioni di giudici tributari, più polemicici – a volte, finanche di scherno – tra alcuni magistrati. Secondo un’opinione probabilmente non maggioritaria, ma che comunque ottiene significative adesioni tra i giudici tributari, la Costituzione non consente alcun profondo, significativo mutamento nell’ordinamento delle Commissioni tributarie provinciali e regionali. Nei casi di punta, questo modo di ragionare viene spinto fino al punto di sostenere che non si potrebbe intervenire nemmeno sulle procedure concorsuali, per migliorarle. Al di là dell’evidente irragionevolezza di questa asserzione, si osserva che i singoli

istituti giuridici – la mediazione, la conciliazione, la giurisdizione – vanno riguardanti come parti di un complesso mosaico, si sottolinea il rischio cui va incontro qualsiasi tentativo di forzare oltre precisi limiti le condizioni attuali, scandite dalla storia. A queste, e altre, proposizioni di mero buon senso e alla comprensibile convinzione di far del proprio meglio per rendere giustizia si aggiunge la diffidenza – se non l’aperta sfiducia – nei confronti della capacità delle istituzioni politiche e di quelle scientifiche di comprendere i dati fattuali più rilevanti.

Pure, se attentamente considerati, i principali dati normativi e fattuali non confortano tale posizione, dimostrano che “lo *status quo* non è un’opzione” valida¹¹. In tema d’interpretazione costituzionale, ogni dubbio critico è legittimo: con riferimento a ciascuna disposizione e al complesso delle disposizioni con cui, come si suole dire, essa “fa sistema”. Si deve tuttavia riconoscere che il giudice delle leggi ha formulato un’interpretazione la cui accettazione è divenuta corrente tanto nelle magistrature superiori, quanto nelle sedi accademiche. Nell’ordinanza n. 144 del 1998 (relatore Riccardo Chieppa), la Corte costituzionale non si è limitata a scartare – per la sua evidente infondatezza – la tesi che le disposizioni legislative emanate con la legge 30 dicembre 1991, n. 413 e con i decreti legislativi 31 dicembre 1991, n. 545 e 546, al di là del dichiarato scopo di “riordinare” la disciplina del contenzioso tribu-

¹¹ Il riferimento è all’intervento del Ministro della giustizia, il 20 luglio 2021.

tario, avesse lo scopo o comunque l'effetto di istituire "nuovi giudici speciali", in contrasto con l'articolo 102 della Costituzione e con la VI disposizione transitoria. Essa ha colto l'occasione per sottolineare che l'ampliamento della competenza delle commissioni tributarie non imprime loro un mutamento tale da «far ritenere nuovo il giudice tributario», dal momento che non sono stati snaturati né il sistema di selezione dei giudici, né l'ambito della loro giurisdizione. Incidentalmente, l'osservazione della Corte relativa alla circostanza che le norme contestate abbiano «migliorato [il sistema di estrazione dei giudici] dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità» fa giustizia della poco avveduta asserzione che gli attuali meccanismi selettivi non possano essere modificati *in melius*¹². In un'ottica più generale, la Corte costituzionale ha ribadito la distinzione tra l'introduzione di nuovi giudici e la revisione di quelli esistenti, ben oltre il periodo transitorio, anche alla luce dei propri richiami al legislatore a «colmare le deficienze del contenzioso tributario». Per esempio, nella sentenza n. 154 del 1984 (relatore Livio Paladin), la Corte non aveva esitato a mostrare consapevolezza delle «molte deficienze del contenzioso tributario, ampiamente segnalate in dottrina e dagli operatori del settore, per le quali il Parlamento è ora chiamato a porre rimedio». Quell'esigenza di riforma non è venuta

¹² In senso conforme, A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, cit., § 2.

meno. Se ne è fatto portatore l'ex-presidente della Corte, Franco Gallo, con argomenti e conclusioni pienamente condivisibili¹³.

A distanza di tre decenni, le “deficienze” della giustizia tributaria sono effettivamente evidenti, relativamente ai principi costituzionali. Si sono accumulati gli indizi di una inadeguatezza delle pronunce delle commissioni tributarie sotto più di un profilo giuridico. Due dati spiccano. Nel 2019, la Corte di Cassazione ha annullato il 47 per cento delle sentenze per le quali è stato presentato ricorso in ultimo grado, una soglia di poco inferiore al 52 per cento di cinque anni prima. Nello stesso periodo di riferimento, la percentuale di annullamento delle sentenze di appello in altri ambiti non ha superato il 20 per cento. Lo stesso giudizio di Cassazione mostra indizi di criticità: nei flussi, che restano superiori ai novemila nuovi ricorsi all'anno (9.339 nel 2021, rispetto ai 9.840 del 2020); nei tempi, che nella media sono di quattro o cinque anni; nella qualità delle pronunce, che non di rado sono contraddittorie, anche per via degli anni trascorsi rispetto all'inizio delle controversie.

¹³ Se ne vedano le argomentazioni, riportate in un apposito allegato della relazione conclusiva della Commissione interministeriale, citata in precedenza. Sull'evoluzione della giurisdizione tributaria, qualificata come tale dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 12 del 1957 («Or non è dubbio che le Commissioni tributarie – pur comunemente chiamandosi amministrative per ragioni storiche e tradizionali che non è il caso di qui indagare – costituiscono organi di giurisdizione speciale. Siffatta natura delle Commissioni tributarie è ormai pacificamente ammessa dalla giurisprudenza e dalla massima parte della dottrina») e, in modo sistematico, a partire dalla sentenza n. 287 del 1974, G.A. MICHELI, Osservazioni sulla natura giuridica delle commissioni tributarie, in *Gur. cost.*, 1969, 312 (con osservazioni critiche sull'attitudine “conservativa” della Corte); G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117.

Oltre alla sua ineludibilità e importanza relativa, la questione del riordino della giustizia tributaria si pone come in assoluto rilevante per le prospettive di miglioramento dell'economia italiana. Oltre agli operatori del settore, la Confederazione generale dell'industria italiana e l'*American Chamber of Commerce in Italy* hanno evidenziato, nel corso del 2021, lo scarto rispetto ad altri paesi industrializzati¹⁴, tanto più penalizzante in vista dell'integrazione in atto nell'Europa unita, dove il rapporto tra i vari diritti nazionali si configura come competizione tra ordinamenti.

5. Distinzione rispetto alla giustizia ordinaria e contabile

Una volta assodato che, per l'ordinamento italiano, la questione dell'adeguatezza degli istituti giuridici – mediazione, conciliazione, giurisdizione – relativi al contenzioso tributario è ineludibile, vanno ricercate le forme meglio corrispondenti alle caratteristiche strutturali di ciascun ordinamento e al tempo stesso più adatte a promuovere positivi mutamenti di quelle caratteristiche.

È in questo senso che sono state prospettate, da magistrati e politici, due ipotesi di riordino, simili ma opposte: si tratta – a seconda dei casi – del trasferimento delle controversie tributarie alla giuri-

¹⁴ Documenti inviati alla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria.

sdizione del giudice ordinario¹⁵ o a quello contabile, cioè alla Corte dei conti.

Per vagliare la fondatezza della prima opzione, vanno considerati sia il fondamento costituzionale, sia l'adeguatezza della tutela che il giudice ordinario è in grado di fornire. Il riferimento alla Costituzione va sottolineato. Chi critica l'ipotesi di istituire un giudice tributario speciale, con l'argomento che essa difetta d'uno specifico fondamento costituzionale, evocando al tempo stesso la soppressione delle commissioni tributarie e il trasferimento delle loro attribuzioni alla giurisdizione del giudice ordinario, deve assolvere un preciso onere di motivazione. Deve, cioè, spiegare per quali ragioni una scelta di questo tipo rientrerebbe nell'ambito del potere discrezionale spettante al legislatore ordinario, mentre esso non potrebbe rafforzare una giurisdizione speciale da lungo tempo esistente, senza alterarne l'ambito di operatività, né i poteri.

Anche il riferimento alla specializzazione va sottolineato. Secondo il collaudato orientamento della giurisprudenza costituzionale, le commissioni tributarie «costituiscono organi di giurisdizione speciale», che per un certo periodo di tempo si sono affiancate alla giurisdizione del giudice ordinario, configurando un «modello

¹⁵ In tal senso, E. MANZON, *Quale riforma per la giustizia tributaria?*, in *Questione giustizia*, 2016 («niente più giudici speciali, se non quelli previsti dalla Costituzione»); di recente, C. CONSOLO, *Un colpo d'ala per una moderna e affidabile giustizia tributaria*, cit., ha ipotizzato che le controversie tributarie siano trasferite alle sezioni per le imprese esistenti nei più importanti tribunali.

binario di tutela»¹⁶. La natura giurisdizionale è confermata dalla normazione primaria, segnatamente dall'articolo 1 del decreto legislativo n. 545/1992, che disciplina «gli organi di giurisdizione in materia tributaria», e dalla disposizione analoga del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Al di là del dato normativo, assume una precisa importanza la correlazione tra la crescente specialità del Diritto tributario rispetto ad altri ambiti del diritto pubblico e *a fortiori* rispetto al Diritto privato¹⁷, da un lato, e la specializzazione degli organi incaricati della risoluzione delle controversie tra i cittadini e il Fisco, dall'altro lato.

Il trasferimento del contenzioso tributario a un altro giudice è stato prospettato da un altro e assai diverso angolo visuale, cioè a favore della Corte dei conti. Due considerazioni militano a sostegno di tale soluzione. La prima concerne la cornice costituzionale. Essa dispone, all'articolo 103, che «la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge». Come osservato in precedenza, i margini potenziali delineati dalla disposizione costituzionale sono ampi. Si risolvereb-

¹⁶ A. URICCHIO, *Commissioni tributarie (dir. trib.)*, Enc. giur., Treccani, Roma, 2015, 2.

¹⁷ F. GALLO, *L'Enciclopedia del diritto e l'evoluzione del diritto tributario*, in *Giur. comm.*, 2009, 553 («Nelle voci dell'Enciclopedia si può ... leggere la storia del diritto tributario degli ultimi quaranta anni, il suo progressivo staccarsi dagli schemi tipici del diritto privato, il suo approdo definitivo all'area del diritto pubblico, l'enucleazione di principi generali suoi propri, seppur nell'ambito di una ricostruzione atomistica dei singoli istituti»). Per una impostazione in parte diversa, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Giuffrè, Milano, 2014.

be, così, un problema di azione collettiva attraverso l'intervento delle procure contabili e delle sezioni giurisdizionali. Si rafforzerebbe anche la dimensione unitaria della finanza pubblica¹⁸. Possono infatti esservi sinergie derivanti dall'intervento della Corte dei conti in sede giurisdizionale su entrambi i versanti della finanza pubblica, ossia le entrate e le spese, movendo da una visione d'assieme e da criteri generali, quali quelli stabiliti dall'articolo 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, cioè legalità, efficacia, imparzialità e trasparenza.

Vale la pena, peraltro, di interrogarsi sulle difficoltà che l'azione riformatrice incontrerebbe, e dovrebbe superare, nella direzione appena indicata. Vi è la difficoltà di ordine costituzionale di ritenere che la giurisdizione della Corte dei conti possa essere ampliata fino a includere materie diverse rispetto alla contabilità pubblica, se il riferimento alle «altre materie specificate dalla legge» postula comunque un giudizio sull'attinenza di tali materie. Vi è, soprattutto, la difficoltà di realizzare un adeguato bilanciamento tra due interessi in giuoco. Un caso emblematico è quello in cui il giudice tributario che sia anche procuratore contabile ritenga che i vizi del procedimento di accertamento dell'imposta siano "comunque" suscettibili di essere sanati, in vista del preminente rilievo attribuito all'interesse dello Stato all'acquisizione delle risorse finanziarie. Il

¹⁸ Su questa tendenza di fondo dell'ordinamento nazionale ed europeo, G. DELLA CANANEA, *Indirizzo e controllo della finanza pubblica*, Il Mulino, Bologna, 1996.

caso prospettato è tanto più problematico, in ragione dell'opinione, in molti diffusa, che in Italia la fiscalità sia superiore a quella di altri paesi, europei e non europei e l'amministrazione tributaria sia scarsamente disponibile al confronto all'interno dei procedimenti, al di là dei discorsi ufficiali. Vi è, infine, la difficoltà, di ordine pratico pure non trascurabile, connessa con l'inclusione di almeno una parte degli attuali magistrati ordinari o amministrativi all'interno di un altro plesso giurisdizionale, oltre che d'una parte dei professionisti.

6. Una magistratura onoraria riveduta

Fin qui, sono state esposte le ragioni che inducono a scartare le due opzioni opposte del mantenimento dello *status quo* e dell'abbandono del percorso che, nel corso di vari decenni, ha affiancato alla giurisdizione ordinaria una giurisdizione speciale tributaria. Ma non ci si può limitare alla critica: questa va completata con una parte costruttiva. Nel corso dei lavori della Commissione interministeriale, nelle audizioni che essa ha tenuto con una varietà di enti, associazioni ed esperti, due ulteriori opzioni sono emerse, ottenendo consensi e dissensi variamente distribuiti. L'una consiste nel mantenimento della magistratura tributaria come magistratura onoraria, con alcuni correttivi. L'altra opzione è

costituita dall'istituzione di una magistratura speciale, in parziale analogia con quella amministrativa o contabile. Giova esaminarle distintamente.

Tenere fermo l'attuale assetto della magistratura tributaria, intesa come magistratura onoraria, è una soluzione attraente non soltanto per gli estimatori del modello inglese, in cui solo nello scorcio del XXI secolo è cessata la concentrazione di funzioni politiche e giurisdizionali in capo alla *House of Lords*, con la creazione della *Supreme Court* (*Constitutional Reform Act 2005*). Il rischio dell'illuminismo sterile è sempre presente e va contrastato. I vantaggi pratici dell'assetto attuale vanno considerati con altrettanta attenzione. Nel novero di tali vantaggi, vi è il disporre di giudici con una varietà di bagagli culturali ed esperienze. Vi è, altresì, il poter integrare le competenze giuridiche di magistrati e avvocati con altre competenze tecniche, di cui dispongono dottori commercialisti, consulenti del lavoro, esperti di estimo¹⁹. Non è irragionevole supporre che in sede politica possa essere apprezzata anche la circostanza che, nella sua attuale configurazione, la magistratura tributaria costituisce un "corpo", ma è una categoria eterogenea, in cui convivono interessi distinti ed è, quindi, meno suscettibile di ergersi a *countervailing power*²⁰.

¹⁹ A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, cit., § 2 discute il timore della "ghettizzazione" del sapere specialistico tributario.

²⁰ Il riferimento è a J.K. GALBRAITH, *American Capitalism: the Concept of Countervailing*

Pure, quella in esame è anche la soluzione caldeggiata dalle associazioni di magistrati.

I margini di progresso che tale soluzione consente sono, peraltro, subordinati al realizzarsi di due precise condizioni, in difetto delle quali si ricadrebbe inevitabilmente nello *status quo*. La prima concerne il legislatore, che dovrebbe stabilire con apposita norma primaria che l'impegno nella magistratura tributaria ha natura, se non esclusiva, prevalente e disporre acconci criteri e remore. La seconda condizione riguarda il rapporto tra la magistratura tributaria, da un lato, e i vari comparti della magistratura e gli enti associativi da cui provengono i giudici tributari. Attorno a queste tematiche vi è stato dibattito; soluzioni concretamente attuabili sono state prospettate; la Commissione ha provato a tradurle in apposite norme e in una certa misura lo ha fatto. Ma nulla assicura che gli organi di garanzia della magistratura ordinaria, amministrativa e contabile diano continuamente il proprio consenso a un impegno dei propri componenti, nelle commissioni tributarie, ben maggiore rispetto a quello attuale. Anzi, la difficoltà che questo auspicio si realizzi è viepiù accentuata dagli impegni che ciascun comparto della magistratura ha assunto nella cornice del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, il principale atto d'indirizzo politico e amministrativo per gli anni 2022-2027. Le audizioni

Power, II ed., Routledge, London, 1993. Per un distinto ordine di concetti, R.A. DAHL, *Poliarchy*, Yale University Press, Yale, 1977.

svolte con gli organi di vertice delle varie magistrature lo hanno attestato. Esse inducono a non indulgere all'ottimismo di maniera.

7. Un giudice tributario speciale

Resta da considerare l'ultima opzione, che è contraddistinta da una maggiore innovatività, ossia la creazione d'una magistratura appositamente destinata alle commissioni tributarie di primo e di secondo grado, fermi restando l'ambito di operatività dell'attuale giurisdizione speciale e i suoi poteri. Altre esperienze giuridiche, segnatamente quella tedesca²¹, hanno già da gran tempo preso atto che un'economia di mercato può essere assecondata e sostenuta da una pluralità di giudici specializzati altrettanto bene di quanto accada con il giudice ordinario negli ordinamenti di ceppo inglese, dove peraltro gran parte delle controversie sono risolte mediante strumenti alternativi alla giurisdizione²².

Poiché la tesi secondo cui una siffatta modificazione della cornice legislativa sarebbe priva di un adeguato fondamento costituzionale

²¹ Il *Bundesfinanzhof* è una delle cinque giurisdizioni superiori previste dall'articolo 95 della *Grundgesetz*. Alla fine del 2016, i 36.913 casi pendenti davanti ai giudici tributari costituivano poco meno del 40 % dei casi pendenti nell'ordinamento tedesco.

²² Un'analisi interessante, ma non aggiornata, è in E. BALBONI, *Amministrazione giustiziale*, Cedam, Padova, 1986. Per una disamina dell'assetto attuale, R. THOMAS, *Administrative Justice and Tribunals in the United Kingdom: Developments, Procedures, and Reform*, in *Australian Journal of Administrative Law* (26), 2020, 255.

è già stata riguardata e scartata, bisogna soltanto aggiungere che, per com'è stata delineata dalla Commissione interministeriale, tale opzione non pone problemi in rapporto all'articolo 111 della Costituzione²³. Infatti, resterebbe invariato il diritto al ricorso in Cassazione per violazione di legge. Ciò, in quanto la limitazione di tale ricorso ai soli motivi inerenti alla giurisdizione è ammessa dalla Costituzione per le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti; i tentativi di ampliarlo sono stati efficacemente contrastati dalla Corte costituzionale e dalla Corte di giustizia²⁴. Il ricorso in Cassazione risentirebbe, invece, del trasferimento del contenzioso tributario alla Corte dei conti.

Detto ciò, vale soffermarsi sulle ragioni che militano a favore della creazione di un giudice tributario speciale, nel senso indicato. Esse sono di due tipi. Innanzitutto, senza nulla togliere al valido apporto che tanti professionisti (più del 40 per cento degli attuali giudici

²³ Altra questione, che richiede un'autonoma trattazione, è se ed entro quali limiti i giudici tributari, nella mutata configurazione, possano accedere alla Corte di Cassazione.

²⁴ Corte costituzionale, sentenza n. 6 del 2018 («la tesi che il ricorso in cassazione per motivi inerenti alla giurisdizione, previsto dall'ottavo comma dell'art. 111 Cost. avverso le sentenze del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, comprenda anche il sindacato su errores in procedendo o in iudicando non può qualificarsi come una interpretazione evolutiva, poiché non è compatibile con la lettera e lo spirito della norma costituzionale»), su cui si vedano le riflessioni di M. MAZZAMUTO, *L'eccesso di potere giurisdizionale del giudice della giurisdizione*, in *Diritto processuale amministrativo*, 2012, 1677; Corte di giustizia, sentenza 21 dicembre 2021, causa C-497/20, *Randstad Italia*, in cui è stato escluso che l'ordinamento italiano sia in contrasto con il principio di effettività della tutela sancito dall'ordine giuridico europeo per il fatto che le decisioni del Consiglio di Stato non sono assoggettate al ricorso in Cassazione per la violazione per violazione delle norme dell'UE.

tributari) forniscono alla risoluzione delle controversie tra i cittadini e il Fisco, una magistratura non onoraria e interamente dedicata al contenzioso tributario è in grado di realizzare meglio i canoni della terzietà e dell'imparzialità, ai sensi dell'articolo 111. Inoltre, i giudici tributari non verrebbero distolti da altre attività. Essi potrebbero, così, rafforzare la propria specializzazione, a tutto vantaggio della qualità delle sentenze, che in non pochi casi è tutt'altro che impeccabile, come la Corte di Cassazione ha più volte osservato. Un miglioramento complessivo richiede, peraltro, di agire sul piano culturale, nei corsi di laurea, in quelli di formazione²⁵.

I margini di progresso possono risultare ampi, alla luce dell'esperienza della giurisdizione amministrativa. Con l'impianto di diritto di cui la storia l'aveva dotata, tra il 1861 e il 1890, l'Italia poté trasformarsi da paese arretrato in paese in rapido sviluppo economico. Ma la domanda di giustizia rimase largamente insoddisfatta. I giudici ordinari si mostrarono restii a riconoscere la legittimazione processuale di chi aveva un interesse da difendere diverso rispetto ai tradizionali diritti soggettivi riguardanti la proprietà e l'impresa, di chi aveva una qualche protesta da insinuare rispetto al modo in cui l'amministrazione, statale o locale, esercitava questa o quella potestà.

La soluzione, autorevolmente sostenuta da Silvio Spaventa e realizzata da Francesco Crispi, fu l'istituzione della IV sezione del

²⁵ R. LUPI, *L'esercizio dei poteri pubblici, il contenzioso e la funzione tributaria*, cit., 3.

Consiglio di Stato, con funzioni contenziose, più tardi qualificate come giurisdizionali. Come in Francia e in Germania, così in Italia, fu il Consiglio di Stato a elaborare i principi validi per tutti i procedimenti amministrativi, a far sì che il diritto tutelasse i cittadini, senza compromettere la capacità di scelta, di decisione e di azione dei pubblici poteri²⁶.

8. Implicazioni per il giudizio di Cassazione

Una questione distinta, ma connessa, riguarda i giudizi che si svolgono dinanzi alla Corte di Cassazione. Essi presentano problemi specifici, per cui vanno trattati a parte.

Tuttavia, è bene segnalare che tali giudizi sono tuttora numerosi (più di novemila l'anno, contro le circa seicento *Revisionen* della Corte federale tedesca), incidono notevolmente sull'arretrato della Cassazione (più del 42 per cento)²⁷ e che i tempi per definirli non sono brevi (nella media, quattro o cinque anni). Ciò incide negati-

²⁶ Per una retrospettiva, M. MAZZAMUTO, *Francesco Crispi e l'istituzione della IV Sezione del Consiglio di Stato*, in *Persona e amministrazione* (1), 2017, 441, accessibile sul sito <https://journals.uniurb.it/index.php/pea/article/view/1169/1163>. Sull'apporto di Spaventa, G. DELLA CANANEA, *Silvio Spaventa e il diritto pubblico europeo*, in *Scritti in onore di Eugenio Picozza*, vol. I, Editoriale scientifica, Napoli, 2019, 565.

²⁷ *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021*, 119, accessibile sul sito https://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/Cassazione_Relazione_2022.pdf.

vamente sull'offerta complessiva di giustizia nei rapporti tra i contribuenti e il Fisco.

Non a caso, uno degli obiettivi del PNRR è la riduzione della durata di tali giudizi (unitamente all'accessibilità a tutti – non solo ai giudici tributari – delle banche dati relative alle decisioni delle commissioni tributarie).

Potrà giovare, a tal fine, una riforma strutturale della giustizia tributaria, nel senso prima indicato. Un autorevole avallo è provenuto dalla relazione presentata dal Presidente della Corte di Cassazione in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario²⁸. L'auspicio è che la Politica vi dia seguito, avviando la sollecita realizzazione degli impegni assunti nel PNRR e adottando le misure complementari indispensabili per assicurare il buon funzionamento della giustizia.

²⁸ *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021*, cit., 129 («si tratta ... di un settore critico che richiede interventi di forte razionalizzazione ... a livello complessivo di sistema della giustizia tributaria»).

Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*

Andrea Giovanardi

SOMMARIO: 1. Le due proposte della Commissione della Cananea. – 2. Le critiche di ordine pratico, culturale e giuridico-costituzionale alla proposta della componente accademico-professionale della Commissione della Cananea. – 3. Considerazioni conclusive.

1. Le due proposte della Commissione della Cananea

È cosa nota che la Commissione della Cananea ha chiuso i suoi lavori il 30 giugno 2021 consegnando ai Ministri due proposte molto diverse sulla decisiva questione dello *status* del giudice tributario¹. Si tratta di esito che evidenzia plasticamente la spaccatura, un vero e proprio muro contro muro, tra la componente magistratuale e quella accademico-professionale della Commissione sul tema, centrale, della necessità (o meno) di imperniare il reclutamento dei nuovi giudici su un concorso per esami che, in forza della sua selettività, costituisca sufficiente garanzia di professionalità di chi è chiamato a giudicare. La decisione, conseguenza

* Testo della relazione aggiornato sia nel testo che nelle note al 22 marzo 2022.

¹ V. relazione finale allegata al presente volume, per l'opzione 1, 142 s., per l'opzione 2, 100 s.

dell'insanabilità del contrasto, di rappresentare in modo trasparente il conflitto che ha caratterizzato i lavori ha reso più proficuo il successivo dibattito, costringendo tutti a prendere posizione per l'una o l'altra soluzione.

Ciò detto, soffermiamoci rapidamente sui contenuti delle due proposte.

La prima (la cosiddetta opzione 1) modifica marginalmente gli assetti ordinamentali del processo perché prevede:

i) nuove regole per l'accesso, concretizzantesi nell'introduzione di limiti di età minima e massima e, per i non appartenenti alle magistrature ordinaria, amministrativa e contabile, nel requisito della laurea magistrale in giurisprudenza ovvero in economia e nel superamento dell'esame di stato di avvocato o di dottore commercialista ovvero nel conseguimento del titolo di dottore di ricerca in discipline giuridiche o economico-aziendali;

ii) per il giudizio di appello, e solo per le cause di valore superiore a euro 25.000 e per quelle catastali, l'istituzione di un corpo di giudici (provenienti dalle magistrature ordinaria, amministrativa e contabile, dall'accademia o dalle fila degli avvocati e dei dottori commercialisti che abbiano svolto effettivamente più di 15 anni di esercizio della professione) che si dedichino in modo esclusivo o prevalente all'esercizio della funzione giurisdizionale.

L'opzione 2 invece:

i) istituisce il giudice tributario professionale da concorso, da

sceglersi tra i laureati in giurisprudenza², il quale assumerà uno *status* analogo ai giudici ordinari anche per quel che riguarda la remunerazione;

ii) individua le materie del concorso per esami (diritto tributario, diritto civile e commerciale, diritto amministrativo, diritto processuale civile e tributario, diritto dell'Unione europea, economia aziendale e una lingua straniera scelta dal candidato tra inglese, francese, spagnolo e tedesco);

iii) prevede una riserva di posti a favore degli attuali giudici laureati in giurisprudenza o in economia che abbiano maturato almeno sei anni di esercizio della funzione giurisdizionale;

iv) istituisce una magistratura onoraria, a cui non possono partecipare gli attuali onorari togati, che decida, in composizione monocratica, per le cause minori, quelle di valore fino a tremila euro, fatta salva la possibilità di ricondurre alla decisione collegiale le cause che si connettano ad altre che andrebbero comunque decise dal collegio;

v) stabilisce, si tratta di regime temporaneo assolutamente necessario per garantire il buon funzionamento della fase transitoria, che i giudici onorari togati con più di quattro anni di esercizio della funzione e con i requisiti per far parte delle commissioni di secon-

² La scelta di limitare il concorso ai soli laureati in Giurisprudenza si giustifica in ragione del fatto che nel progetto della componente accademico-professionale si prevede anche l'accesso, ma v. *infra, amplius*, nel testo dei giudici tributari da concorso alla Sezione tributaria, da istituirsi per legge, della Corte di Cassazione.

do grado, possano optare o per la definitiva assegnazione, mediante procedura di selezione, ai ruoli della magistratura tributaria con assegnazione alle Corti di Appello tributarie o, con la medesima destinazione, per la collocazione fuori ruolo per un periodo minimo di quattro anni, con conservazione delle progressioni di carriera secondo la disciplina dell'ordinamento di provenienza (il concorso è previsto solo per il primo grado);

vi) dispone che i magistrati che hanno vinto il concorso debbano essere destinati a collegi in composizione mista con gli attuali giudici tributari;

vii) prevede, sull'assunto che sia non solo inutile ma anche controproducente tenere in vita commissioni che sono destinatarie di un flusso di ricorsi particolarmente esiguo, la revisione degli organici, con possibilità di accorpare commissioni tributarie (che diventeranno tribunali) della stessa regione;

viii) introduce la possibilità per i nuovi giudici tributari di accedere ad una sezione specializzata della Cassazione, istituita dalla legge, il tutto previa valutazione positiva del Consiglio Superiore della Magistratura (CSM) in un contesto in cui sarà comunque garantita ai giudici di Cassazione, a tutela del principio dell'unicità della giurisdizione di legittimità, la maggioranza dei componenti e la possibilità di esprimere il presidente della sezione;

ix) non dimentica la necessità di riformare il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT) avendo a riferimento le

regole di funzionamento del CSM;

x) prevede la fissazione di criteri di produttività dei giudici da parte del CPGT, che andranno fatti rispettare dai presidenti, e l'obbligo di formazione continua.

Si tratta di progetto di riforma che si fonda sul seguente assunto: il livello qualitativo delle sentenze delle commissioni tributarie non è complessivamente adeguato in ragione delle carenze tecniche degli attuali giudici³.

³ Osservava parentoriamente F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, IV ed., Giappichelli, Torino, 2017, 9, che «il problema dell'indipendenza dei giudici tributari è stato posto, ed è tuttora da porre, in termini di idoneità tecnica», non mancando tuttavia di ricordare (*ibid.*, nt. 23) che la Corte costituzionale nella sentenza n. 154 del 7 giugno 1984 non ritenne fondata la questione di costituzionalità sull'idoneità tecnica dei magistrati tributari, per cui era sufficiente un diploma di istruzione secondaria, perché «entro la massa dei diplomati in questione» era attuata, secondo la Corte, una «responsabile» selezione preliminare alla nomina. D'altra parte, e qui Tesaurò si interroga sulla compatibilità del giudice così reclutato con le regole del giusto processo, «se una giurisdizione può essere esercitata anche da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata solo da giudici onorari» (10).

Concordano sulla necessità del concorso per esami anche F. MOSCHETTI, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in L. TOSI, A. VIOTTO (a cura di), *Il nuovo processo tributario*, Cedam, Padova, 1999, 13, il quale osservava che «un aspetto di "incompiutezza" su cui siamo sempre più tutti d'accordo è quello legato alla mancanza di un giudice tributario professionale e selezionato secondo criteri che sono richiesti per entrare nella magistratura civile, penale o amministrativa. Perché mai nella materia tributaria non ci deve essere l'affidamento della giustizia ad un giudice vero e proprio? Perché devono continuare ad esistere giudici tributari per la scelta dei quali non è richiesta alcuna prova che attesti la conoscenza del diritto tributario?»; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Giuffrè, Milano, 2005, 15, il quale, come Tesaurò, paventa il conflitto dell'attuale giudice tributario con le regole del giusto processo: «[...] riteniamo lecito dubitare di tale legittimità dal momento che il D.lgs. n. 545 del 1992 si è limitato ad introdurre un apposito organo di autogoverno ... senza prevedere lo strumento concorsuale in tema di reclutamento dei componenti delle commissioni tributarie e, soprattutto, perseverando nel configurare i

medesimi quali veri e propri giudici onorari»; A. GIOVANNINI, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, 5/2016, 1917 (l'Autore, per il vero, ritiene preferibile, in prima battuta, la soluzione della devoluzione della giustizia tributaria a quella ordinaria); F. AMATUCCI, *Le principali criticità del contenzioso tributario alla luce del principio del giusto processo*, in ID. (a cura di), *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, Giappichelli, Torino, 2020, 10; F. GALLO, *La "Sezione tributaria" della Corte di Cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 1/2020, 13 s.; M. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2020, 56; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2021, 8; ID., *Spunti per la riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in www.giustiziansieme.it, 20 luglio 2021; C. BUCCICO, F. MASTRANTONIO, *Natura, struttura e fonti del processo tributario*, in A. CARINCI, C. RASIA (a cura di), *Il processo tributario*, Giuffrè, Francis Lefebvre, Milano, 2020, 15; E. DE MITA, *Giudici professionisti nel contenzioso fiscale anche nel nome del Pnrr*, in *Il Sole 24 Ore*, 14 settembre 2021; G. RAGUCCI, *Perché riformare la giustizia tributaria è un investimento. Non bastano piccoli aggiustamenti, serve un cambiamento strutturale e una nuova magistratura*, in *Il Foglio*, 25 agosto 2021; A. GIOVANARDI, *Verso il giudice professionale tributario: per una vera riforma serve specializzazione*, in *Il Foglio*, 7 luglio 2021.

Si sono pronunciati a favore del varo di un giudice tributario professionale da concorso nel corso dei lavori della Commissione oltre a Franco Gallo e Cesare Glendi, auditi dalla Commissione, il Consiglio Nazionale Forense (anche se successivamente lo stesso CNF pare avere modificato la propria posizione, cfr. audizione del consigliere Arturo Pardi avanti le Commissioni riunite Giustizia e Finanze del 15 marzo 2022), l'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, l'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, l'Associazione Magistrati Tributaristi, l'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria, l'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario, Confindustria e l'*American Chamber of Commerce in Italy* (emanazione dell'*U.S. Chamber of commerce*, la Confindustria americana), la quale ha sostenuto nel *position paper* depositato che la riforma del giudice tributario renderebbe più competitivo il nostro Paese.

Successivamente ai lavori della Commissione della Cananea, la Commissione finanze della Camera dei deputati ha approvato, il 12 ottobre 2021, una risoluzione in cui impegna il Governo «a prevedere, all'interno della riforma della giustizia tributaria, l'affidamento delle controversie ad un giudice speciale tributario, a tempo pieno e nominato previo concorso pubblico, valutando l'opportunità di inserire una riserva di posti in favore di tutte le profes-

Tale inadeguatezza induce le parti all'impugnazione delle sentenze con conseguente accumulazione delle controversie di fronte alla Suprema Corte (cinquantamila circa oggi su un totale di centoventimila cause civili). Quest'ultima, pertanto, non riesce a svolgere al meglio la funzione nomofilattica, il che genera, in un *loop* perverso, disorientamenti e incertezze nei giudici di merito e dunque un ulteriore peggioramento della qualità delle pronunce (e un incremento dell'incentivo ad impugnarle), tanto da rendere periodicamente necessario il varo di provvedimenti definitivi che non riescono, ovviamente, a interrompere il descritto circolo vizioso⁴.

sionalità attualmente impegnate nelle Commissioni tributarie». Il 28 ottobre 2021 il CNEL ha licenziato un disegno di legge delega (ddl 42) sulla riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria in cui si prevede l'istituzione del «ruolo dei Giudici Tributarî, con status giuridico ed economico identico a quello dei magistrati ordinari di merito» e la «disciplina del concorso pubblico per esami scritti e orali per l'accesso al ruolo dei Giudici Tributarî, modellato su quello del concorso per uditore giudiziario, con previsione di specifiche prove di diritto tributario e sull'economia, la contabilità e il bilancio aziendali».

⁴ Si tratta di posizione condivisa anche dal Primo Presidente della Corte di Cassazione, Pietro Curzio, il quale ha avuto modo di affermare, in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario 2022 (21 gennaio 2022), che «a fine 2020, le pendenze complessive dei giudizi civili in cassazione erano 120.473, di queste ben 53.482 in materia tributaria. A fine 2021 le pendenze complessive dei giudizi civili in cassazione erano 111.241, di queste ben 47.364 in materia tributaria». Si tratta di contenzioso di grande rilevanza economica (nel 2021 il valore delle cause trattate dalla sezione tributaria della Corte ha superato i 9 miliardi di euro), circostanza questa che ha indotto il Primo Presidente a rilevare che vi è «un larghissimo consenso sulla necessità di riformare la giustizia tributaria affidandola a giudici che la trattino a tempo pieno, mentre oggi per i componenti delle Commissioni (a cominciare dai magistrati che sono circa 1.450) è un secondo lavoro. Sarebbe un passaggio cruciale». Di qui le conclusioni: «una riforma reale della giustizia tributaria è forse l'atto più di ogni altro in grado di incidere sui problemi del giudizio di legittimità, riequilibrando il vertice del sistema giudiziario». Sull'«impressionante ed inaccettabile quantitativo di ricorsi

La riforma strutturale di cui abbisogna il processo è quindi quella del giudice perché solo in tal modo si può pensare di risolvere alla radice gli evidenziati problemi. Nella prospettiva della necessità del miglioramento della qualità delle sentenze non ci sono altre strade che quella di prevedere un concorso che verifichi, con rigore selettivo, la conoscenza della materia che quel giudice deve applicare dedicandosi alla funzione a tempo pieno e potendo contare su una remunerazione non determinata dal Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), come oggi accade⁵ e analoga a quella dei magistrati ordinari (si sdrammatizza in questo modo la questione della dipendenza delle strutture organizzative degli organi giudicanti dall'anzidetto Ministero dell'economia e delle finanze)⁶.

relativi a giudizi che si svolgono dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione» e più in generale sui tempi del processo e sulle questioni connesse al breve tempo di permanenza dei giudici nella Sezione tributaria cfr., da ultimo, R. SUCCIO, *Brevissime osservazioni sulla relazione della Commissione della Cananea per la riforma del processo tributario*, in www.giustiziainsieme.it, 20 luglio 2021.

⁵ Cfr. art. 13 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

⁶ La dipendenza delle commissioni tributarie dal MEF è generalmente considerata quale punto particolarmente critico della giurisdizione tributaria, per effetto delle conseguenze di tale assetto organizzativo sull'indipendenza del giudice. Sul punto cfr., senza pretesa di completezza, F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2003, 11; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2006, 314; G. MARONGIU, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, 4/2009, 10801; A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della CEDU*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2013, 1-387; M. DAMIANI, *È compatibile la disciplina del processo tributario con la CEDU?*, in *Giur. trib.*, 1/2015, 46; A. LAMORGESE, *La giustizia tributaria. Introduzione all'obiettivo*, in *Questione Giustizia*, 3/2016, 7; C. GLENDI, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Il Corriere giuridico*, 7/2019, 877; C. BUCCICO, L. LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva*

È tuttavia importante che quel giudice non si occupi delle cause minori anche perché, altrimenti, si finirebbe per svilirne il ruolo, oltretutto incrementando inutilmente il numero dei giudici necessari e quindi i costi della riforma.

Né un progetto di tale portata può essere messo in discussione sull'assunto che dando ad esso seguito non si valorizzerebbero le attuali professionalità, atteso che: i) agli attuali membri laici delle Commissioni tributarie saranno riservati, come si è visto, i giudizi aventi ad oggetto le cause minori; ii) i concorsi saranno inevitabilmente scaglionati del tempo, dovendo accompagnarsi il varo degli stessi al ripensamento degli organici; iii) i nuovi giudici dovranno lavorare in collegi misti; iv) per gli attuali giudici si è pensato a una riserva di posti nel concorso.

D'altra parte, non è sfuggita agli estensori della proposta la necessità di garantire fin da subito il miglioramento qualitativo del secondo grado di giudizio: di qui la previsione di un meccanismo transitorio [vd. *supra*, sub viii) dell'elenco dei punti salienti della proposta] assai simile a quello individuato, come unica modifica veramente di rilievo, dai sostenitori della prima opzione.

della terzietà e imparzialità del giudice, in *Giur. imp.*, 4/2019, 264.

Con riferimento ai contenuti della proposta, non colgono la rilevanza del riconoscimento di una remunerazione determinata per legge e analoga a quella dei giudici ordinari, A. CALZOLARI, D. SPAGGIARI, *I molteplici profili di incompatibilità con la CEDU del progetto di riforma della giustizia tributaria*, in *L'accertamento*, 6/2021, 63-64, i quali ritengono che anche il varo del giudice professionale da concorso non modificherebbe minimamente la situazione per quel che riguarda la compatibilità della disciplina del processo con la CEDU.

2. Le critiche di ordine pratico, culturale e giuridico-costituzionale alla proposta della componente accademico-professionale della Commissione della Cananea.

Pur avendo la cosiddetta opzione 2 riscosso un generale consenso⁷, non sono mancate le critiche: è su di esse che occorre soffermarsi per vagliarne consistenza e fondatezza.

Le prime, di ordine pratico, si connettono alla prefigurata lentezza delle ipotizzate procedure concorsuali. La riscrittura delle regole si inserisce, quale riforma di sistema, nell'ambito del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), sicché, si è sostenuto, non ci sarebbero i tempi per l'implementazione di un disegno riformatore così ambizioso e così difficile da realizzare⁸.

Si tratta tuttavia di osservazioni facilmente smarcabili, in considerazione del fatto che gli evocati problemi possono essere risolti attraverso la previsione di una fase transitoria ben congegnata che consenta di contemperare le esigenze dell'urgenza con quelle collegate all'ineludibile necessità di addivenire ad una riforma

⁷ V. precedente nt. 3.

⁸ Questa la posizione da ultimo sostenuta anche dal Comitato Intermagistrature nell'audizione avanti le Commissioni giustizia e finanze riunite tenutasi il 1° marzo 2022, il quale ritiene che la corretta soluzione sia quella di riservare l'esercizio della funzione giurisdizionale esclusivamente ai magistrati togati in servizio nelle diverse magistrature, con la conseguenza che il giudice tributario non eserciterebbe mai le sue funzioni a tempo pieno. Nel senso che i tempi brevi del PNRR non consentirebbero una riforma strutturale che si impèri sul giudice professionale anche M. GREGGI, *Verso la professionalizzazione del giudice tributario?*, in *lavoce.info*, 14 maggio 2021.

strutturale del processo, che, come si è visto, dal ripensamento dello *status* del giudice non può prescindere⁹.

Vi sono poi le critiche di ordine culturale.

Sotto un primo punto di vista si è evidenziato che la scelta professionalizzante esporrebbe il giudice alla «ghettizzazione», ne esalterebbe l'autoreferenzialità, lo indurrebbe alla separatezza corporativa. Si tratta di rischi che non si correrebbero utilizzando i togati che provengono dalle altre magistrature (soprattutto, quindi, gli ordinari), i quali, grazie alla sensibilità giuridica derivante dal «tempo e dalla temperie della esperienza giurisprudenziale e dalla correlata parallela attività di auto/etero formazione permanente», garantirebbero meglio di qualsiasi altro la capacità di padroneggiare una materia tipicamente di secondo grado come il diritto tributario, la quale richiede «un *background* costituito dalle altre materie giuridiche fondamentali (diritto amministrativo, diritto civile, diritto penale) e, per le principali imposte erariali, dalle discipline contabili»¹⁰. Categorico, a sostegno di questa prospettiva, Consolo: la seconda opzione, secondo l'illustre Autore, finirebbe «con il forgiarsi in termini non meramente specialistici quanto indesiderabilmente appartati e poco dialogici con il complessivo *judicial*

⁹ Ne prende atto anche chi si pone in modo critico nei confronti della proposta. Intendo riferirmi ad A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, in www.giustiziainsieme.it, 8 luglio 2021.

¹⁰ Così la relazione illustrativa alla c.d. prima opzione, Relazione Commissione della Cananea, cit., 147.

process nazionale. Si darebbe quindi vita a un repentino e forse non qualificatissimo corpo di neofiti giudiziali, financo in appello»¹¹.

Si tratta di affermazioni sicuramente suggestive che, tuttavia, non possono essere condivise per le seguenti ragioni.

In primo luogo, esse faticano a stare in piedi da un punto di vista logico, risolvendosi in un'evidente aporia, quella secondo la quale per migliorare un giudice *speciale*, quello tributario, che tale dovrebbe rimanere¹², andrebbero scelti o un giudice *non speciale* o un *diverso giudice speciale*¹³. Se si porta alle estreme conseguenze la tesi della «superiorità» dei giudici ordinari (o degli altri speciali

¹¹ C. CONSOLO, *Un colpo d'ala per una moderna affidabile giustizia tributaria*, in www.giustiziainsieme.it, 28 luglio 2021. Analogamente, E. MANZON, *Giustizia tributaria: vanno istituite sezioni speciali nelle commissioni regionali*, in *Il Sole 24 Ore*, 19 luglio 2021. Di segno diverso rispetto sono le obiezioni di R. LUPI, *L'esercizio dei pubblici poteri, il contenzioso e la funzione tributaria*, in www.giustiziainsieme.it, 26 luglio 2021, il quale rileva che il diritto tributario non è giunto a un sufficiente grado di evoluzione concettuale da consentire il varo del giudice professionale. Il sapere specialistico tributario non è sufficientemente messo a fuoco, né è consapevole di sé stesso per potervi fondare una quarta giurisdizione.

Si tratta di argomento che è l'esatto contrario di quello di Consolo su cui ci siamo già soffermati: secondo la prima tesi, il giudice tributario è troppo specialista e quindi si ghetizzerà; secondo la tesi di Lupi, il diritto tributario è troppo poco specialistico, tanto che si adottano prevalentemente approcci esplicativi di tipo privatistico-giurisdizionale o sociologico-economicistico, perché si possa pensare a un giudice professionale.

¹² Sulla specialità della giurisdizione tributaria cfr. il recente lavoro di C. GLENDI, *La "speciale" specialità della giurisdizione tributaria*, in A. GUIDARA (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Giappichelli, Torino, 2021, 414 s.

¹³ Per la verità C. CONSOLO, *Un colpo d'ala per una moderna affidabile giustizia tributaria*, cit., lo ha capito, tanto che cerca di uscire dall'*impasse* proponendo che il grado di appello sia devoluto alle sezioni specializzate imprese delle Corti d'Appello (resta che il primo grado rimane devoluto alle commissioni tributarie, con la conseguenza che assisteremmo al varo di un giudice speciale dimidiato).

professionali), si dovrebbe alla fine optare per un'altra soluzione, quella dell'assorbimento della giurisdizione tributaria in quella ordinaria o in altra speciale: visto che «il tempo e la temperie dell'esperienza giurisprudenziale» attribuiscono ai togati la capacità di decidere anche in una materia che, più di altre, è «poliedrica» e, proprio per questo, ontologicamente complessa¹⁴, perché non optare decisamente per la creazione di sezioni specializzate tributarie all'interno delle altre magistrature che già esistono?

In secondo luogo, e con riferimento al rischio dell'autoreferenzialità del futuro giudice professionale tributario da concorso, non si può non rilevare: i) che tale rischio riguarda ogni giudice speciale (e, a ben vedere, la recente cronaca ne dà piena conferma, anche il giudice ordinario); ii) che «l'art. 111 Cost.» – lo ha evidenziato Gallo – «riconduce a identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello di giudizio di legittimità, quando configura espressamente il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario»¹⁵.

In terzo luogo, l'aspetto forse decisivo. La tesi che si pone alla base della proposta più conservatrice rispetto agli assetti esistenti è

¹⁴ Relazione illustrativa alla c.d. prima opzione, Relazione Commissione della Cananea, cit., 147.

¹⁵ Così F. GALLO nella relazione depositata nel corso dell'audizione avanti la Commissione della Cananea e alla relazione della Commissione allegata, cit., 49, poi pubblicata anche in *Rass. trib.*, 3/2021, 755 s.

il frutto della sottovalutazione, per certi versi clamorosa, della necessità, a fronte delle cause che abbiano ad oggetto i tributi, della cultura speciale della giurisdizione. Orientarsi nella obbligazione tributaria richiede, lo ha ben rilevato anche Marcheselli¹⁶, un articolato complesso di conoscenze che sono completamente estranee alla formazione del giurista generalista, del civilista, dell'amministrativista, del cultore della contabilità di stato: è infatti necessaria, per decidere nella materia in modo adeguato, una conoscenza non superficiale delle discipline economico-aziendali e delle valutazioni di bilancio senza la quale la comprensione dei principi e delle regole disciplinanti la tassazione delle attività economiche è destinata a rimanere precaria e insufficiente¹⁷.

Insomma, occorre prendere atto che il diritto tributario non si impara facendo, ma si apprende innanzitutto studiando, e che ciò vale anche per coloro che, immersi nell'esperienza giurisprudenziale, si ritengono più adatti a governare il profilo processuale di questo settore del diritto¹⁸.

¹⁶ A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, cit.

¹⁷ Rilevava già nel 1988 F. TESAURO, *A proposito di riforma del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 1988, 436, che «al fondo della crisi odierna del processo tributario vi è dunque questa sfasatura tra ciò che le commissioni sono in grado di fare e ciò che deve essere in grado di fare il giudice del diritto tributario di oggi; vi è una sfasatura, potremmo dire, tra la riforma del diritto tributario sostanziale, che va nella direzione che ho indicato, e la non riforma delle commissioni tributarie».

¹⁸ Cfr. sul punto A. GIOVANARDI, M. ANTONINI, *Per un giudice tributario togato a tempo pieno. Se non ora, quando?*, in *Il fisco*, 2021, 3054, i quali rilevano, con riferimento alla tesi

D'altra parte, quale valenza può attribuirsi alla vaghissima nozione di «cultura generale della giurisdizione» a fronte della necessità di decidere in merito alle regole civilistico-fiscali che disciplinano, per esempio, la variazione delle rimanenze nel reddito di impresa? L'esperienza giurisprudenziale in altri ambiti del diritto consente di capire, per continuare nell'esempio, il motivo per cui dall'accertata sopravvalutazione del magazzino non possono trarsi le stesse conseguenze in termini di calcolo dei ricavi sottratti a tassazione che si fanno derivare dalla sua sottovalutazione? Come si può spiegare una decisione¹⁹ come quella che ha ritenuto operante la presunzione di distribuzione ai soci degli utili anche in presenza di costi non inerenti sostenuti dalla società? Il vero è che manca spesso nel giudice tributario, proprio per le modalità del reclutamento, quella cultura speciale che solo un concorso in cui bisogna dimostrare di conoscere il diritto tributario (anche sostanziale!) è in grado di garantire al meglio.

della ghetizzazione, che «si tratta di enunciazione sicuramente suggestiva, che però mostra tutta la sua inconsistenza a fronte di un'ovvia presa d'atto: esiste un principio, logico ancor prima che giuridico, secondo il quale il giudice (ma vale, *mutatis mutandis*, per ogni campo dell'esperienza umana, dalla medicina, all'ingegneria, dalla chimica all'informatica, etc.) dovrebbe conoscere con assoluta certezza (e non in ragione di una sua assiomatica superiorità) la materia su cui deve decidere, certezza che, a livello di sistema e ponendosi nella prospettiva del legislatore, può essere raggiunta in un modo soltanto, condizionando l'accesso alla magistratura a un concorso che preveda tra le materie d'esame anche il diritto tributario e imponendo l'impegno esclusivo e la formazione permanente (espressamente prevista nella proposta)».

¹⁹ Cass., Sez. VI, ord. 12 novembre 2020, n. 25501.

Le dotte disquisizioni dei sostenitori della prima opzione, le suggestioni, i «colpi d'ala» non riescono minimamente a scalfire l'assunto di fondo, tristemente ovvio (ma per certi versi la battaglia per il giudice tributario professionale è una battaglia per l'ovvio), da cui muovono i sostenitori della seconda opzione: il giudice deve conoscere la materia che è chiamato a giudicare²⁰.

Da ultimo quel che più dovrebbe rilevare e cioè a dire le obiezioni, per la verità timidissime, in merito alla costituzionalità del disegno riformatore.

²⁰ A nulla servirebbe il raggiungimento di questo obiettivo per A. CALZOLARI, D. SPAGGIARI, *I molteplici profili di incompatibilità con la CEDU del progetto di riforma della giustizia tributaria*, cit., 64: ed infatti, secondo gli Autori, non deve passare il messaggio secondo il quale l'elevato grado di preparazione del giudice (e la sua remunerazione prestabilita dalla legge, ma sul punto v. *supra*, nt. 6) costituisca la primaria garanzia della sua indipendenza, atteso che «la professionalizzazione, con l'aumento della competenza, e la specializzazione, con l'esclusività del vincolo, agiscono semmai sul versante dell'efficienza del processo o sul miglioramento della qualità delle sentenze. Ma ciò, a rigor di logica, accade solo se esiste il prerequisito dell'indipendenza, oltre che dell'imparzialità oggettiva. Se non si interviene per annullare le pressioni che l'attuale organizzazione del processo, che è al tempo stesso espressione del potere esecutivo e parte processuale, è in grado di esercitare e se non si migliora l'apparenza di indipendenza delle Commissioni Tributarie, con la professionalizzazione e la specializzazione si corre il rischio di ottenere un effetto *boomerang*». Un rischio da correre, mi verrebbe da dire, se si intende partecipare al dibattito ponendosi non come dottori della legge, avulsi dalla realtà, ma sul piano della *concretezza*, che, ovviamente, mette al centro di ogni progetto di riforma, nell'interesse dei cittadini, proprio il miglioramento della qualità delle sentenze.

Sul fatto che la professionalità e la remunerazione siano elementi indispensabili per assicurare l'indipendenza del giudice, cfr. il recente lavoro di A. LOVISOLO, *"Osservazioni critiche in merito ai più recenti progetti di riforma della giustizia tributaria" e ai sopravvenuti rischi di una sua involuzione*, in C. GLENDI (a cura di), *La riforma della giustizia tributaria*, Wolters Kluwer, Milano 2021, 97.

Esse si fondano, per quel che concerne lo *status* dei giudici, sul divieto di snaturamento degli organi giudicanti promanante dall'art. 102, secondo comma, Cost., snaturamento a cui, in tesi, indubbiamente si assisterebbe a fronte di giudici selezionati non più per titoli ma a seguito di procedura concorsuale, giacché in tal modo si giungerebbe alla creazione di un nuovo ordine di magistrati che si affiancherebbe a quelli dei giudici amministrativi, contabili e militari, specificamente individuati nell'art. 103 Cost. così modificando, senza che ve ne siano gli spazi di ordine costituzionale, la complessiva architettura della giurisdizione²¹.

Si tratta di interpretazione, abbiamo già avuto modo di evidenziarlo²², frutto del fraintendimento dell'ordinanza n. 144 del 1998 del Giudice delle leggi, laddove la Corte costituzionale ha avuto modo di sostenere che «la modifica mediante ampliamento della competenza delle commissioni tributarie non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie,

²¹ In tal senso P. SERRAO D'AQUINO, *Riforma della giustizia tributaria: profili ordinamentali*, anch'essa allegata alla relazione della Commissione interministeriale. Prefigura la violazione dell'art. 102 Cost. anche il Comitato Intermagistrature nella citata audizione delle Commissioni giustizia e finanze riunite tenutasi il 1° marzo 2022.

²² A. GIOVANARDI, M. ANTONINI, *Per un giudice tributario togato a tempo pieno. Se non ora, quando?*, in *Il fisco*, 2021, 3053.

anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile». Ed infatti, se è pacifico che il concorso per esami stravolgerebbe il sistema di reclutamento, è altrettanto indiscutibile che si tratta di scelta che lo migliorerebbe dal punto di vista dei ricordati requisiti di idoneità e qualificazione professionale: le modifiche incompatibili con la Costituzione sono altre, quali per esempio la decisione di consentire l'accesso alla magistratura tributaria ai diplomati o ai laureati in qualsiasi disciplina. A ciò si aggiunga che se si condivide la tesi della «incostituzionalità del concorso», si finisce per sostenere che dalla Carta fondamentale dovrebbero desumersi dei limiti alla qualificazione professionale dei giudici tributari, non tollerandosi a livello di sistema che costoro siano particolarmente preparati per aver superato una prova volta a verificare la conoscenza del diritto tributario e per essersi dedicati successivamente in modo esclusivo all'esercizio della funzione giurisdizionale²³.

²³ Esclude ogni rischio di incostituzionalità A. MARCHESELLI, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della giustizia tributaria*, cit.: «mi pare sostenibile che il limite costituzionale stia più nello stravolgimento dei criteri sostanziali per l'accesso alla giurisdizione che non nei meccanismi formali. Mi pare che tale sarebbe, per fare un esempio di fantasia, per una ipotetica giurisdizione in materia tecnica, prima riservata agli ingegneri, il passaggio a una selezione di soli giuristi. Nel caso di sostanziale mantenimento dei medesimi titoli di accesso, il mutamento del percorso formale di selezione mi pare corrispondere a un concetto di modifica più debole e formale, che riterrei, abbastan-

Più problematico è il profilo attinente all'accesso dei giudici professionali da concorso alla sezione specializzata della Corte di Cassazione istituita per legge nel presupposto che, in tal modo, verrebbe garantita la miglior specializzazione anche dei supremi giudici senza contravvenire al principio di unicità della giurisdizione di legittimità (visto che il «passaggio» infatti dovrebbe essere subordinato alla valutazione positiva del Consiglio superiore della magistratura e la maggioranza dei componenti della sezione e la presidenza dovrebbero comunque restare appannaggio dei giudici di Cassazione non provenienti dai ranghi della magistratura tributaria).

Da più parti, sul punto, sono stati avanzati dubbi di costituzionalità, che sembrano tuttavia superabili perché, come ha correttamente rilevato Gallo, tale soluzione trova supporto sia nell'art. 111, settimo comma, Cost., il quale «riconduce a identità il rapporto tra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario», sia nell'art. 102, secondo comma, Cost., il quale prevede che possono istituirsi «presso gli organi giudiziari ordinari

za convintamente, compatibile con il disegno costituzionale (che, forse, sarebbe addirittura più compiutamente realizzato)».

Ritiene invece che vi sarebbero significativi problemi di costituzionalità, senza peraltro individuarli, N. DURANTE, *Il giudice tributario che verrà*, in www.giustizia-amministrativa.it, luglio 2021, 4.

sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura». Ora, se possono entrare nelle sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter accedere magistrati che, per aver superato un concorso, sono equiparabili ai giudici ordinari. È il caso peraltro di evidenziare che c'è un importante, anche se risalente, precedente nella giurisprudenza della Corte costituzionale a conferma della fondatezza di una siffatta esegesi: intendo riferirmi alla sentenza della Corte costituzionale n. 1 del 1983, la quale, nel respingere la censura attinente alla mancata previsione di una sezione specializzata presso la Corte di Cassazione, composta da magistrati di cassazione e magistrati militari, ha statuito che «basta [...] por mente alla formulazione dell'art. 102, capoverso, secondo periodo, Cost., per rendersi conto che, in armonia con il disposto dell'art. 108, primo comma, Cost. l'istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di “sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura”, è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore, al qual soltanto spetta di valutare l'opportunità di istituire per specifiche materie siffatte sezioni specializzate, determinandone la composizione»²⁴.

²⁴ In termini, Corte cost. n. 353/2002 laddove si legge che «l'inserimento di estranei alla magistratura in sezioni specializzate di organi giudiziari ordinari (art. 102, secondo comma, della Costituzione) [...] non è, di per sé, incompatibile con la Costituzione e rientra in una valutazione discrezionale del legislatore, con il limite della non manifesta irragionevolezza, [...]».

Un percorso di carriera completo, quindi, che contribuirebbe a rendere particolarmente attrattivo il ruolo e la funzione del giudice tributario.

3. Considerazioni conclusive

Con provvedimento dei Capi di gabinetto del Ministro della Giustizia e del Ministro dell'Economia delle Finanze del 23 febbraio 2022 è stato istituito un gruppo tecnico operativo «avente il compito di predisporre uno schema normativo per la riforma della Giustizia tributaria» da consegnare ai ministri entro il 15 aprile 2022.

La riforma della Giustizia tributaria vedrà quindi ben presto la luce. L'auspicio, sulla scorta di quanto in precedenza detto, è che si arrivi finalmente alla riscrittura delle regole sul reclutamento del giudice tributario, in modo da far sì che anche nel diritto tributario le controversie siano decise da un giudice vero e proprio, speciale, professionale, la cui conoscenza della materia sia attestata dal superamento di un concorso.

In ogni caso, se anche si optasse per una scelta volta a perpetuare l'esistente, non si potrebbe che prendere atto che dopo questo anno di intenso dibattito la situazione non sarà comunque più la stessa: lo stato di malessere che ha avuto modo di manifestarsi consegna infatti gli attuali giudici ad un contesto tutt'altro che semplice e alla

lunga non sostenibile, quello in cui si trova chi vede il suo ruolo e la sua credibilità messi in discussione con toni netti e decisi dalla grande maggioranza degli studiosi e degli operatori del settore.

***Prospettive di riforma degli assetti ordinamentali
della giustizia tributaria***

Giuseppe Creazzo

Vorrei innanzitutto ringraziare per l'invito gli organizzatori di questo importante Convegno. Considero un grande onore essere stato chiamato a partecipare al dibattito. Ringrazio dunque il Magnifico Rettore dell'Università degli Studi di Messina, il Presidente e la Commissione ministeriale per la riforma, gli Ordini professionali di Messina e Reggio Calabria e tutti coloro che hanno contribuito a questa manifestazione. Permettetemi di rivolgere un grazie particolare alla professoressa Maria Vittoria Serranò, il vero motore di questo Convegno.

Devo premettere, direi in maniera scontata, che parlo a titolo personale, da mero "operaio" della Giustizia tributaria, peraltro "giovane", in quanto sono entrato a far parte di questo mondo solo nel 2013. Il mio intervento non ha alcuna pretesa di organicità e riguarderà solo la parte ordinamentale delle proposte di riforma. Mi limiterò a svolgere alcune brevi e personalissime considerazioni sulle proposte elaborate dalla Commissione in maniera molto sintetica, dato il breve tempo a disposizione.

Ho letto con grande interesse i risultati dei lavori della Commissione, che denotano il grande e meritorio sforzo di collazione,

analisi e di successiva elaborazione sfociato nella formulazione delle proposte di riforma che sono state varate. Il lavoro della Commissione ha l'indubbio pregio di sottoporre in modo ordinato e razionale i principali aspetti problematici riguardanti la giurisdizione tributaria e di delinearne le soluzioni, la gran parte delle quali oltremodo condivisibili.

Leggendo i documenti elaborati della Commissione, devo innanzitutto dire che registro con sollievo l'abbandono dell'idea di costituire sezioni specializzate presso il giudice ordinario. Questa soluzione, pure in passato da alcuni prospettata, non rispondeva né alle esigenze di effettiva specializzazione né – soprattutto – alla funzionalità e all'efficienza che da una riforma devono derivare, per i motivi che sono stati illustrati nella relazione e che condivido appieno.

Così come appare fortunatamente tramontata la proposta di affidare la giurisdizione tributaria alla Corte dei conti, proposta che esattamente due anni fa, il 24 ottobre nel 2019, venne avanzata con una risoluzione dal Consiglio di Presidenza della Corte dei conti. Quella risoluzione personalmente mi fece un tantino rabbrivire perché proveniva, cito testualmente «dalla Corte dei conti, quale Magistratura posta dalla Costituzione a salvaguardia degli interessi dell'Erario». Vi lessi all'epoca – e non fui il solo – una larvata e certamente non voluta concezione della giustizia tributaria che poteva mettere a rischio i grandi progressi in tema di terzietà ed

indipendenza che questa tanto vituperata compagine, alla quale è ancora oggi affidata la giurisdizione tributaria, ha compiuto negli ultimi lustri.

Passando ad analizzare le proposte di riforma ordinamentale, nel rispetto assoluto per le opinioni diverse (che peraltro sembrano prevalere), anticipo fin d'ora che le mie simpatie, fra le due soluzioni alternative formulate dalla Commissione ministeriale, vanno a quella che la relazione definisce prima proposta, cioè quella che tende a mantenere la natura onoraria delle funzioni di giudice tributario.

La seconda proposta, che sembra sia assistita dalla maggioranza dei componenti della Commissione, che vorrebbe invece l'introduzione di un giudice professionale assunto per concorso, contiene infatti alcuni aspetti che non mi convincono.

In generale, ciò che più mi ha colpito è che l'idea di fondo, peraltro rinveniente anche da molteplici settori professionali e della magistratura, idea che sembra costituire la base della maggior parte delle proposte di legge avanzate in questi ultimi anni, e che più che un'idea sembra un postulato, è che onorarietà sia sinonimo di impreparazione, inefficienza e scarsa produttività, in contrapposizione alla concezione che vuole il giudice professionale essere, per ciò solo, garanzia dell'opposto risultato.

La mia personale esperienza non mi fa essere certo della bontà di questo postulato. Sono convinto, e la mia lunga militanza nei

ranghi della magistratura ordinaria nonché la mia (pur meno datata) esperienza di giudice tributario me lo confermano, che la qualità e l'efficienza della giurisdizione non discendano automaticamente dall'inquadramento, dallo *status*, di chi la esercita, ma dipendano dall'effettivo livello di preparazione e di professionalità di chi opera.

Peraltro, non è un mistero che la più efficace riforma in materia di composizione degli organici della giurisdizione tributaria sia stata quella portata dall'articolo 39 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 11, che ha previsto l'immissione e la progressiva prevalenza nei collegi di magistrati di tutte le giurisdizioni e di avvocati dello Stato, tuttavia salvaguardando la presenza delle altre categorie professionali.

A questo proposito, permettetemi di dire che la presenza nei collegi di avvocati, dottori commercialisti e delle altre professioni ammesse all'esercizio delle funzioni giurisdizionali tributarie conferisce un sicuro arricchimento alla formazione della decisione. Un tesoro, quello della promiscuità delle diverse esperienze, che non va sottovalutato.

Attenzione, dunque, a non sminuire il valore della promiscuità e della onorarietà delle funzioni. Se l'introduzione del giudice a tempo pieno può sembrare una soluzione, non deve perdersi di vista il grande patrimonio che rischia di essere perduto, patrimonio costituito dal connubio fra diverse esperienze e diversi bagagli culturali.

Dalla riforma del 2011 è scaturito un salto di qualità e di efficienza che è sotto gli occhi di tutti. Più che guardare all'aspetto dell'inquadramento giuridico di chi esercita la giurisdizione tributaria credo occorra aver riguardo all'effettivo livello della giurisdizione. Le cose sono decisamente migliorate e la giustizia tributaria, almeno al livello del primo grado, oggi è la più efficiente di tutte.

Peraltro, se fosse vero che la presenza di giudici onorari abbassa il livello qualitativo del prodotto giurisdizionale non si spiegherebbe perché la giustizia ordinaria si avvalga sempre maggiormente dell'apporto dei magistrati onorari, sia presso le procure che presso i tribunali. Essi svolgono una grande e importante mole di lavoro. Senza i magistrati onorari i tribunali e le procure della Repubblica oggi si fermerebbero.

E ciò senza considerare che i giudici onorari tributari, a differenza dei magistrati onorari ordinari, sono a professionalità particolarmente garantita per via dei più stringenti e qualificati requisiti richiesti per accedervi, quali lo *status* di magistrato o il possesso di esperienze professionali e titoli qualificanti. La strada, indicata dalla prima proposta, è semmai quella di rafforzare ancora la selezione sulla base dei titoli richiesti per accedere alle funzioni di giudice tributario.

In poche parole:

- dopo l'immissione di una grande quantità di giudici tributari provenienti dalle magistrature e dall'avvocatura dello Stato a

seguito della citata riforma del 2011 la qualità della giurisdizione è nettamente migliorata, così come sono migliorate produttività, efficienza e nomofilachia. Gli stessi dati riguardanti la giurisdizione tributaria di primo grado sono a dimostrarlo inequivocabilmente;

- a mio avviso gli effetti della riforma del 2011 sul secondo grado sono ancora poco evidenti perché le commissioni regionali in gran parte stanno ancora trattando ricorsi di molti anni fa e perché esse non hanno peraltro avuto nei propri ruoli immissioni di magistrati in percentuale corrispondente a quella determinatasi presso le commissioni provinciali;

- il mantenimento nella natura onoraria delle funzioni giudiziarie è garanzia di maggiore flessibilità e manovrabilità, a differenza di quanto non sarebbe nel caso di rapporto di dipendenza a tempo indeterminato, in quanto consente, ove ne ricorrano i presupposti, una più snella e sicura procedura di cessazione del rapporto nei riguardi di chi non si sia rivelato all'altezza del compito e consente altresì una migliore organizzazione da parte dei dirigenti degli uffici, svincolati dall'inevitabile rigidità del sistema tabellare che la riforma del giudice professionale porterebbe con sé.

A tale ultimo proposito, ciò che francamente mi sarei aspettato di trovare nel corpo della prima proposta è proprio la previsione, oltre che di più stringenti e qualificanti requisiti per l'accesso, anche di periodici controlli di professionalità e produttività, ancorati a criteri predeterminati, in esito ai quali disporre o meno la conferma nelle

funzioni, controlli che ovviamente dovrebbero riguardare tutti i giudici, anche quelli con funzioni direttive o semidirettive. Ciò garantirebbe il mantenimento di uno standard elevato sotto il profilo della professionalità e della produttività, ancorato – come dovrebbe essere – alla concreta analisi del lavoro svolto dai singoli nel triennio o nel quadriennio precedente. Ma questo manca, almeno nello specifico, anche nell'altra proposta, la seconda. Manca anche la previsione – assai auspicabile – della strutturazione di un sistema di formazione e aggiornamento professionale obbligatorio, sul modello della Scuola Superiore della Magistratura.

Mi siano consentite, in spirito costruttivo, con profondo rispetto e senza polemica alcuna, alcune notazioni riguardanti la seconda proposta, cioè quella che mira a introdurre il giudice professionale e che personalmente vorrei non si realizzasse.

Mi permetto anzitutto di affermare che la scelta di dirigersi verso la istituzione di una magistratura professionale non appare scontata dal punto di vista della sua compatibilità con la Costituzione, come peraltro è stato sostenuto molto più autorevolmente di me e come emerge dagli stessi lavori della Commissione, che vedono contrapporsi le opposte opinioni sul punto.

Quanto all'accesso, non posso non guardare con una certa preoccupazione alla previsione che vede riservata l'ammissione al concorso, e dunque l'accesso, ai soli laureati in giurisprudenza, peraltro sulla base di selezione affidata a sole prove scritte e orali,

senza la valutazione di eventuali titoli specifici. Non è un mistero che ancora oggi la laurea in giurisprudenza non garantisca appieno una solida formazione culturale in materia tributaria, e in ogni caso non si capisce perché, se un laureato in giurisprudenza può affrontare prove selettive in materia tributaria, un laureato in discipline economiche non possa farlo in materia di procedura civile, diritto civile e diritto amministrativo. Mi sembra una restrizione della platea dei possibili qualificati aspiranti non condivisibile.

Poi, lasciatemelo dire senza infingimento alcuno, sono perplesso anche sull'affermazione, che ho letto nell'illustrazione della proposta, secondo la quale, cito testualmente, «la struttura e il ridotto ammontare dei compensi erogati, che ne mortifica la funzione e la professionalità, recano un inevitabile pregiudizio alla qualità delle pronunce e alla produttività dei giudici (onorari)». Sulla qualità delle pronunce ho già detto. Ma non sono nemmeno d'accordo sul fatto che disancorare il compenso dalla produttività, cosa che deriverebbe dalla istituzione del giudice professionale a stipendio fisso, certo più elevato, sia una soluzione che porterà ad un sicuro aumento della produttività. Ma posso sbagliare.

Ma i problemi più gravi a mio avviso riguardano il regime transitorio.

La Commissione si è opportunamente posto il problema della esigenza di assicurare gradualità massima nel passaggio da una composizione ordinamentale all'altra, al fine di consentire ai nuovi

giudici vincitori di concorso di acquisire la adeguata specifica preparazione professionale sul campo. Le soluzioni a tal uopo prospettate, se in linea teorica sono assai condivisibili, tuttavia, mi sembrano di dubbia realizzabilità sul piano concreto.

L'idea di prevedere l'immissione stabile degli appartenenti alle magistrature che già fanno parte delle commissioni tributarie nei ruoli permanenti della giurisdizione tributaria, ai quali, secondo la proposta, verrebbe conferita la facoltà – dunque il diritto potestativo – di optare per il definitivo passaggio nei ruoli della giustizia tributaria; così come l'idea di consentire ai medesimi magistrati di chiedere e ottenere di essere posti fuori ruolo per non meno di quattro anni per comporre le medesime commissioni (o corti d'appello tributarie che dir si voglia) mi paiono, ripeto, di difficile praticabilità.

Credo che tali scelte, che certamente sarebbero assai efficaci ai fini della corretta e ordinata transizione verso il nuovo sistema, dovranno inevitabilmente fare i conti con la sicura e ferma opposizione degli organismi, quali il CSM, che governano le magistrature, dato che nel caso, probabile, in cui molti magistrati ordinari optassero per la magistratura tributaria, una emorragia di tale portata, quantificabile in centinaia di elementi, non sarebbe sopportabile, pena il collasso della giurisdizione ordinaria. E così anche per le altre giurisdizioni. La riforma, per tale parte, verrebbe risolutamente contrastata, ne sono certo.

E se invece si verificasse l'opposto fenomeno di scarsa adesione alla facoltà di trasmigrazione, cioè se le opzioni ovvero le richieste di essere collocati fuori ruolo da parte dei magistrati non fossero numericamente sufficienti, come pure non può escludersi, quali sarebbero i rimedi? Senza la garanzia di un adeguato travaso la riforma, credo, potrebbe essere messa a serio rischio. Credo che di queste difficoltà non si possa non tenere debito conto.

Io sono convinto, ma mi rendo conto di essere in minoranza, che non si debba commettere l'errore di pensare di poter risolvere i problemi del processo tributario con riforme relative all'inquadramento e allo *status* dei magistrati.

Mi sembra di ritornare, *mutatis mutandis*, alla concezione di pensiero che per troppi anni ha ispirato le esigenze di riequilibrio nella giurisdizione penale seguite all'introduzione del codice di procedura penale del 1989 e allo sbilanciamento a favore dell'accusa che ne è derivato. L'errore, per troppo tempo, è stato quello di tentare la via dei rimedi ordinamentali anziché pensare a migliorare il sistema processuale riportando equilibrio fra le parti nel processo. Adesso questa strada è stata quasi del tutto abbandonata e se ne vedono i frutti, pur ancora non del tutto soddisfacenti.

La Commissione, per vero, ha varato proposte di riforma assai condivisibili sotto vari altri profili, primo fra tutti quello che secondo me è il vero nodo della "questione" giustizia tributaria: il grado di legittimità.

In effetti i tempi lunghi di attesa delle decisioni della Corte di cassazione, il grande arretrato e l'elevato *turnover* dei magistrati che compongono la sezione comportano gravi problemi in punto di durata ragionevole del processo. Così come, per le stesse ragioni, la funzione nomofilattica della Corte di cassazione in campo tributario non è sempre soddisfacente. Le proposte di riforma della Commissione sul punto devono davvero essere sorrette: sembra ormai indispensabile l'istituzione di una sezione specializzata presso la Corte di cassazione composta da un numero di magistrati davvero adeguato. Poi mi convince molto l'idea di rafforzare l'organo di autogoverno, cosa indispensabile per il funzionamento dell'intera macchina. Anche gli altri punti di riforma sono importanti e colgono secondo me nel segno: le proposte in materia di monocraticità delle funzioni in primo grado al di sotto di un certo limite di valore, la proposta di conciliazione giudiziale, la proposta di introduzione della prova testimoniale, ecc., sono novità che bene affrontano i problemi più acuti della giurisdizione sul piano squisitamente processuale.

Da ultimo, vorrei esternare qualche perplessità anche riguardo ad alcuni passaggi della proposta che più mi piace, la prima proposta. Non mi convince, per mia formazione culturale, l'idea di risolvere i problemi con l'istituzione di speciali sezioni, a speciale composizione, cui sarebbe devoluta in secondo grado una categoria di cause determinata sulla base del solo valore della controversia e quelle,

qualunque ne sia il valore, in materia di accise, tributi doganali e classamento catastale.

Da un lato, infatti, non si capisce perché il valore della causa dovrebbe formare oggetto di discriminazione ai fini dall'assegnazione di essa alla sezione speciale, dal momento che non sempre le questioni giuridiche da risolvere sono più complesse nelle cause di maggior valore. Peraltro, il limite fissato in 25.000 euro appare eccessivamente basso, ne deriverebbe un intasamento. E poi: esso riguarda anche le cause di riscossione? Nel mio piccolo, affronto non pochi procedimenti dal valore di centinaia di migliaia di euro relativi a debitori atavici che si oppongono ad iscrizioni ipotecarie e a intimazioni di pagamento, cause la cui risoluzione, pur spesso defaticante, è assolutamente semplice in punto di diritto. In ogni caso, l'idea di fondo di istituire una sezione specializzata non tanto per la specialità della materia quanto per il valore economico della controversia appare distonica rispetto ai principi di parità, eguaglianza e pari dignità nelle funzioni che sono immanenti nel nostro ordinamento. Più convincente appare per contro l'attribuzione a sezione specializzata delle cause riguardanti le materie delle accise, dei diritti doganali e le questioni relative al classamento catastale.

Infine, da magistrato ormai anziano: ma perché ridurre il limite di età a 70 anni? I miei migliori presidenti e vicepresidenti erano e sono ultrasettantenni. Magari, forse, una verifica biennale (come si fa dopo una certa età per mantenere la patente di guida...) potrebbe

impedire di fare a meno troppo presto di preziosi elementi ancora ben in grado di dare grande apporto alla giurisdizione.

Auspicio di vero cuore che il cammino della riforma sia contrassegnato, oltre che da buoni propositi, da illuminata saggezza e concreta lungimiranza, nell'interesse di tutti. Grazie.

La motivazione delle sentenze dopo la riforma

Alberto Cisterna

Il maestro Irti la definiva «*l'asciutta completezza*»¹, il connotato proprio di ogni motivazione giurisdizionale. La necessità che il compendio argomentativo si componesse della precisa individuazione delle questioni di fatto e di diritto individuate dalla parte e della loro secca soluzione. Qualcuno potrebbe dire vuote formule, sintagmi sprovvisti di cogenza, mere aspirazioni. Invero un obiettivo da conseguire e verso il quale sarebbe indispensabile orientare la formazione sia dei giudici che delle parti. Poiché è inevitabile che la motivazione della sentenza sia semplicemente il riflesso del modo con cui le parti private sono riuscite a esporre le proprie ragioni. Nel settore, variegato e complesso, della giustizia tributaria un ruolo decisivo lo occupano gli atti impositivi i provvedimenti motivati (art. 7 Statuto) con cui le Amministrazioni pubbliche esercitano la potestà di accertamento e di riscossione. Un dialogo a tre, quindi. Una tripartizione che avvicina il processo tributario alle movenze proprie del processo amministrativo che, parimenti e come noto, assegna una posizione decisiva all'atto amministrativo e alla sua motivazione. Si coglie subito che la questione sia più complessa di quanto si possa immaginare e che concorrano alla

¹ N. IRTI, *Le due cassazioni civili (in difesa della motivazione)*, in A. DI PORTO (a cura di), *La nuova cassazione civile*, Wolters Kluwer, Milano, 2017, 20.

qualità della giurisdizione tributaria – ossia delle sue sentenze – protagonisti a differente gradiente di formazione. La difesa dell’Amministrazione pubblica, quasi sempre, da parte dei propri funzionari introduce nel processo variabili gnoseologiche imprevedibili; cercano spazio e legittimazione segmenti argomentativi che, altrove, incontrerebbero resistenza ad affermarsi e che, anzi, sarebbero persino esclusi dal circuito del processo e, quindi, della decisione. A ciò si aggiunga la circostanza che la legge processuale tributaria assegna lo *ius postulandi* a una pletera di soggetti (articolo 12 d.lgs. 546/1992) molti dei quali sprovvisti di un’adeguata preparazione e formazione processuale sino al punto estremo di consentire alla parte privata di potersi costituire in giudizio anche senza alcuna assistenza tecnica «per le controversie di valore fino a tremila euro» (comma 2). L’opzione complessiva che è sottesa a questo approccio “aperto” alla giurisdizione tributaria di trenta anni or sono dovrebbe essere oggi ampiamente rivisitata in un assetto ordinamentale e processuale che voglia, per un verso, assicurare l’*upgrading* della magistratura tributaria attraverso la sua “professionalizzazione” e, per altro, migliorare i connotati della motivazione delle decisioni al fine di deprimere il contenzioso soprattutto nella fase di legittimità.

Come è dato a tutta prima constatare si è presenza di una problematica multifattoriale che vede il concorso di almeno quattro componenti decisive: la motivazione dell’atto tributario, la forma-

zione delle parti e la loro specializzazione, la professionalità dei giudici, la costruzione della sentenza.

Naturalmente, nel tempo a disposizione, occorre concentrare l'attenzione solo su quest'ultima partizione del tema, ma è indubbio che sarebbe velleitario un approccio che voglia esclusivamente agire sul versante degli standard argomentativi e sulle relative tecniche senza considerare quanto rilevanti siano le fasi propedeutiche di cui si è detto e che si traducono nella redazione dell'atto impositivo o di riscossione, nella formulazione del ricorso, nella predisposizione della memoria di costituzione dell'Amministrazione. La dispersione, o peggio ancora l'insufficienza delle deduzioni o la loro assoluta genericità, rende impossibile che si consegua l'aureo obiettivo della «asciutta completezza» poiché – *in apicibus* – ne difettano i presupposti.

La costruzione della sentenza tributaria, come detto, condivide con la sentenza amministrativa alcuni decisivi tratti in comune; tratti che, invero, nel settore civile si rinvencono anche nelle controversie per opposizione a sanzione amministrativa di competenza, come noto, del Giudice di pace in primo grado e del Tribunale civile in appello. La circostanza che oggetto del provvedimento sia l'atto amministrativo nella sua componente argomentativa e dispositiva impone la realizzazione di un protocollo devolutivo (il ricorso del contribuente) che isoli adeguatamente le ragioni della doglianza. La specificità dei motivi, come noto, è elemento indi-

spensabile del ricorso per Cassazione, il quale deve necessariamente enucleare in modo dettagliato le categorie tipizzate dall'art. 360 c.p.c.² e dare contezza degli elementi in fatto e in diritto che ne evidenziano la sussistenza. Il giudizio di primo grado, evidentemente, è sottratto a una così rigida regola di impugnazione, ma non v'è dubbio che la parte ricorrente non potrebbe semplicemente dolersi dell'insufficienza e/o dell'erroneità della motivazione dell'atto tributario, ma avrebbe anche l'onere di segnalare sulla scorta di quale diverso apparato documentale sia possibile ribaltare il contenuto del provvedimento gravato.

Per essere ancora più espliciti: il termine motivazione ha un diverso gradiente e consegue diversi coefficienti di completezza a seconda che si consideri l'atto, il ricorso o la sentenza. «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali»: così recita il comma 1 dell'art. 21-*septies*, della legge n. 241/1990 e l'art. 3 della medesima legge dispone, come noto, che «Ogni provvedimento amministrativo ... deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2 ... La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che

² Una sorta di estremo è dato dal principio secondo cui «Difetta dei requisiti minimi per configurare un ricorso per cassazione l'atto presentato da un soggetto – qualificatosi come difensore, procuratore e trustee di un “trust” avente il proprio nominativo – col quale si lamentano le più disparate violazioni di trattati internazionali, norme costituzionali, leggi, ecc., sia per l'assoluta mancanza di specificità e pertinenza dei motivi, sia per il difetto di “*ius postulandi*” in capo al ricorrente, nemmeno iscritto all'albo speciale degli avvocati ammessi al patrocinio dinanzi alla S.C.» (Cassazione, sez. III, n. 4433 del 11 febbraio 2022).

hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria».

Una giurisdizione sugli atti, come quella tributaria, non può che procedere da questo protocollo, il quale segna, per così dire, una sorta di via obbligata per la redazione della sentenza che sia speculare al provvedimento di sindacato; con l'ovvia aggiunta che il giudizio si compone, anche, della presenza dei motivi di ricorso i quali – tuttavia – non possono sottrarsi a queste movenze argomentative. L'effetto devolutivo del ricorso non è espressamente regolato dal Codice del 1992 e l'articolo 18 si limita a stabilire che l'atto introduttivo del giudizio debba contenere «i motivi» (comma 2) e a stabilire che «il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2». Ora assimilare i motivi del ricorso a «una delle indicazioni di cui al comma 2» è operazione particolarmente complessa volgendo lo sguardo al tenore complessivo della disposizione. Più interessante è il profilo dell'eventuale “mancanza” dei motivi di impugnazione per stabilire se sia assimilabile a questo *deficit* anche l'insufficienza e/o la genericità delle doglianze. La risposta deve senz'altro positiva nel caso in cui il ricorso non si confronti con il contenuto dell'atto tributario e non ne evidenzi in modo appropriato le censure. Anche se, in tal caso, è difficile tracciare una linea di demarcazione certa tra inammissibilità e infondatezza. Non è questione di fine misurazione del contenuto dell'atto, quanto di stabilire se e in quale

misura si realizzi l'effetto devolutivo del ricorso e quale sia il range della cognizione della Commissione tributaria adita.

La questione delle relazioni tra ricorso e sentenza assume un particolare rilievo laddove si prenda in considerazione l'atto d'appello e il disposto dell'articolo 53 del d.lgs. 546 del 1992. Infatti, in tema di specificità dei motivi di appello, la Corte di cassazione ha affermato che «la mancanza o l'assoluta incertezza dei motivi specifici dell'impugnazione, le quali, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, determinano l'inammissibilità del ricorso in appello, non sono ravvisabili qualora il gravame contenga una motivazione interpretabile in modo inequivoco, potendo gli elementi di specificità dei motivi essere ricavati, anche per implicito, dall'intero atto di impugnazione considerato nel suo complesso, comprese le premesse in fatto, la parte espositiva e le conclusioni. Ciò in quanto nel processo tributario la sanzione di inammissibilità dell'appello per difetto di specificità dei motivi, prevista dal d.lgs. n. 546 del 1992, articolo 53, comma 1, deve essere interpretata restrittivamente, in conformità all'articolo 14 preleggi, trattandosi di disposizione eccezionale che limita l'accesso alla giustizia, dovendosi consentire, ogni qual volta nell'atto sia comunque espressa la volontà di contestare la decisione di primo grado, l'effettività del sindacato sul merito dell'impugnazione» (cfr. Cassazione n. 12485/2019, n. 707/2019; n. 20379 /2017). È stato inoltre precisato che «in tema di contenzioso tributario, la ripropo-

sizione, a supporto dell'appello proposto dal contribuente, delle ragioni di impugnazione del provvedimento impositivo in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 53, atteso il carattere devolutivo pieno, nel processo tributario, dell'appello, mezzo quest'ultimo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito» (cfr. Cassazione n. 1200/16, n. 14908/14, n. 13182/18, n. 3183/18, n. 30525/2018). Il punto è particolarmente rilevante poiché, per un verso, non può affermarsi l'inammissibilità dell'appello per aver il contribuente riproposto gli argomenti già svolti nel giudizio di primo grado, considerato che essi si ponevano in contrasto con le statuizioni della sentenza impugnata e ne costituivano implicita critica, e per altro che ad analoghe conclusioni deve pervenirsi allorché è l'ufficio che ripropone con l'appello le medesime argomentazioni svolte nelle controdeduzioni nel giudizio di primo grado (v. in motivazione, da ultimo, Cassazione sez. VI-T 3 marzo 2022, n. 7004).

La costruzione del ricorso come mezzo volto a conseguire il riesame nel merito della pretesa tributaria, a prescindere dai vizi dell'atto, rappresenta il vero tratto distintivo della giurisdizione fiscale che la rende convergente rispetto a quella amministrativa di merito (articolo 34 lett. *d*, Codice processo amministrativo: «nei casi di giurisdizione di merito, adotta un nuovo atto, ovvero

modifica o riforma quello impugnato») e che più la avvicina al sindacato del giudice ordinario sulle sanzioni amministrative³. Tutto questo, ovviamente, ha un diretto precipitato sulle modalità di esercizio della giurisdizione tributaria e rende l'onere motivazionale particolarmente gravoso, almeno in linea teorica. Donde il ricorso, tutt'altro che marginale nella prassi, alla motivazione *per relationem*, riducendo il sindacato giurisdizionale alla mera adesione alle tesi dell'una o dell'altra parte in contesa, o addirittura alla motivazione c.d. *collage*, consistente nel copia-incolla delle argomentazioni degli atti di parte (protocollo diffuso anche nel rito penale v. Cassazione, 27 maggio 2015, n. 22461) oltre che in quello tributario (Cassazione, sez. un., 16 gennaio 2015, n. 642,) e già prevista nel rito elettorale (articolo 129, comma 6, c.p.a.: «Il giudizio è deciso all'esito dell'udienza con sentenza in forma semplificata, da pubblicarsi nello stesso giorno. La relativa

³ Cfr. tra molte Cassazione, sez. II, 15 giugno 2020 n. 11481: «Nel procedimento di opposizione avverso le sanzioni amministrative pecuniarie, il giudice, nel caso di contestazione della misure delle stesse, è autonomamente chiamato a controllarne la rispondenza alle previsioni di legge, senza essere soggetto a parametri fissi di proporzionalità correlati al numero ed alla consistenza degli addebiti, e può reputare congrua l'entità della sanzione inflitta in riferimento ad una molteplicità di incolpazioni anche qualora escluda l'esistenza di alcune di esse; egli, inoltre, non è chiamato a controllare la motivazione dell'ordinanza-ingiunzione, ma a determinare la sanzione entro i limiti edittali previsti, allo scopo di commisurarla all'effettiva gravità del fatto concreto, desumendola globalmente dai suoi elementi oggettivi e soggettivi, senza che sia tenuto a specificare i criteri seguiti, dovendosi escludere che la sua statuizione sia censurabile in sede di legittimità ove quei limiti siano stati rispettati e dalla motivazione emerga come, nella determinazione, si sia tenuto conto dei parametri previsti dall'art. 11 della L. n. 689 del 1981».

motivazione può consistere anche in un mero richiamo delle argomentazioni contenute negli scritti delle parti che il giudice ha inteso accogliere e fare proprie»⁴.

Ora, come noto, l'articolo 34 n. 4 del Codice del processo tributario prevede che la sentenza debba recare «la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto»; il tema è cruciale, com'è agevole intendere, in quanto involge l'individuazione della tecnica argomentativa più appropriata per esporre le ragioni del decidente. È chiaro che «succinta» non può equivalere a meramente assertiva. La Commissione ha l'onere di esporre pur sempre i «motivi in fatto e in diritto» della decisione assunta e – come detto – questi motivi non possono che rimandare alle ragioni dell'amministrazione finanziaria e alla critica svolta dal ricorrente; l'opzione tra esse (o la loro sincretica valutazione in caso di accoglimento parziale) deve indicare le circostanze in fatto e i punti in diritto che si ritiene di recepire e/o denegare. D'altronde non è un caso che la legge 261 del 2021, di riforma del processo civile, individui proprio nella

⁴ Si legge in Cassazione n. 12142 del 2016: «Si osserva poi che le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 642 del 16/01/2015 hanno affermato che nel processo civile ed in quello tributario, la sentenza la cui motivazione si limiti a riprodurre il contenuto di un atto di parte (o di altri atti processuali o provvedimenti giudiziari), senza niente aggiungervi, non è nulla qualora le ragioni della decisione siano, in ogni caso, attribuibili all'organo giudicante e risultino in modo chiaro, univoco ed esaustivo, atteso che, in base alle disposizioni costituzionali e processuali, tale tecnica di redazione non può ritenersi, di per sé, sintomatica di un difetto d'imparzialità del giudice, al quale non è imposta l'originalità né dei contenuti né delle modalità espositive».

succinta motivazione il canone ordinario delle decisioni a contenuto meramente processuale.

Si badi bene: è noto che non sussiste alcuna corrispondenza biunivoca tra decisione e sentenza e che, anzi, l'ordinamento processuale complessivamente privilegia il ricorso all'ordinanza in materia di disposizioni anticipatorie della condanna, di decisioni sulla competenza, nella materia del procedimento sommario di cognizione e l'ordinanza opera quale usuale conclusione del giudizio di cassazione. In realtà, già con lo storico *arrêt* delle Sezioni unite n. 2593 del 1953, la stessa nozione di «sentenza» era stata estesa anche alla c.d. sentenza in senso sostanziale, alla quale era stato applicato il precetto costituzionale dell'obbligo motivazionale; ma ciò non esclude che il carico motivazionale abbia gradienti differenti a prescindere dalla qualificazione dell'ordinanza, in taluni casi, come sentenza in senso sostanziale. Si pensi, tra gli interventi recenti del legislatore in materia di processo telematico, all'articolo 19, comma 1, lett. a), l. 6 agosto 2015, n. 132 che, modificando il d.l. 179 del 2012, ha stabilito espressamente che «gli atti di parte e i provvedimenti del giudice depositati con modalità telematiche sono redatti in maniera sintetica».

Tanto premesso, è evidente che la motivazione *per relationem* si atteggi come un punto di equilibrio particolarmente rilevante tra l'onere argomentativo di cui al citato articolo 34 e l'esigenza di contenere l'esposizione dei motivi in fatto e in diritto in limiti

compatibili con la durata ragionevole del processo e l'esigenza di far fronte al flusso delle controversie. Sia pure sul versante della decisione *di rito* un modello "misto" di riferimento è offerto dall'articolo 348-*ter* c.p.c. che – dedicato alla «Pronuncia sull'inammissibilità dell'appello» – prevede che «All'udienza di cui all'articolo 350 il giudice, prima di procedere alla trattazione, sentite le parti, dichiara inammissibile l'appello, a norma dell'articolo 348-*bis*, primo comma, con ordinanza succintamente motivata, anche mediante il rinvio agli elementi di fatto riportati in uno o più atti di causa e il riferimento a precedenti conformi». Come si può constatare, la disposizione punta a raggiungere un equilibrio ragionevole tra forma della decisione (ordinanza) e tecnica di argomentazione (rinvio agli atti e ai precedenti conformi).

Posto che il tema del rinvio agli atti (il c.d. copia e incolla) non presenta particolari technicalità da osservare, più complesso può risultare il rinvio ai precedenti conformi, il quale opera – per via generale – sia per il processo civile che per il processo tributario in forza dell'articolo 118 disp. att. c.p.c., secondo cui «La motivazione della sentenza di cui all'articolo 132, secondo comma, numero 4), del codice consiste nella concisa esposizione dei fatti decisivi e dei principi di diritto su cui la decisione è fondata, anche con esclusivo riferimento a precedenti conformi ovvero mediante rinvio a contenuti specifici degli scritti difensivi o di altri atti di causa». È

percorso tutt'altro che agevole e che impone – sarebbe inutile negarlo – il ricorso a giudici professionali altamente specializzati che possano dare adeguata applicazione al formante giurisdizionale al caso concreto. Una giurisdizione “onoraria” difficilmente può reggere il confronto con una tecnica di redazione semplificata e l'«asciutta completezza» di Natalino Irti resta un obiettivo difficile da raggiungere.

In fondo è la giurisprudenza di legittimità ad aver chiarito che «la sentenza di merito può essere motivata mediante rinvio ad altro precedente dello stesso ufficio, in quanto il riferimento ai “precedenti conformi” contenuto nell'art. 118 disp. att. c.p.c. non deve intendersi limitato ai precedenti di legittimità, ma si estende anche a quelli di merito, ricercandosi per tale via il beneficio di schemi decisionali già compiuti per casi identici o per la risoluzione di identiche questioni, nell'ambito di un più ampio disegno di riduzione dei tempi del processo civile; in tal caso, la motivazione del precedente costituisce parte integrante della decisione, sicché la parte che intenda impugnarla ha l'onere di compiere una precisa analisi anche delle argomentazioni che vi sono inserite mediante l'operazione inclusiva del precedente, alla stregua dei requisiti di specificità propri di ciascun modello di gravame, previo esame preliminare della sovrapponibilità del caso richiamato alla fattispecie in discussione» (Cassazione sez. lav. n. 17640 del 2016; n. 2861 del 2019) e non v'è chi non veda quale struttura ordinamentale

(praticamente osmotica) un siffatto approccio imponga. Nulla di comparabile con l'assetto dell'attuale giurisdizione tributaria tendenzialmente vocata o alla motivazione apparente oppure al lungo e analitico esame delle doglianze in mancanza di un quadro di formazione e di apprendimento adeguato delle dinamiche decisionali nell'alveo della medesima Commissione o di quella regionale o della Corte. Né si tratta di implementare meri protocolli di circolazione e divulgazione delle decisioni di merito su ampia scala, poiché è lo stesso prodotto a offrirsi come scarsamente attendibile nella traiettoria del citato articolo 118, poiché difetta a monte un meccanismo collaudato di confronto e di verifica delle singole pronunce.

Una rapida sinossi dei testi di riferimento più significativi consente di apprezzare la stretta correlazione tra struttura della motivazione e coefficiente di professionalità del decidente.

<p>Art. 132 c.p.c. (Contenuto della sentenza) Essa deve contenere: 4) la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione.</p> <p>Art. 118 disp. att. (Motivazione della sentenza) La motivazione della sentenza di cui all'articolo 132, secondo comma, numero 4), del codice consiste nella succinta esposizione dei fatti rilevanti della causa e delle ragioni giuridiche della decisione, anche con riferimento a precedenti conformi. Debbono essere esposte concisamente e in ordine le questioni discusse e decise dal collegio ed indicati le norme di legge e i principi di diritto applicati.</p>	<p>Art. 36 c.p.t. (Contenuto della sentenza) 2. La sentenza deve contenere: 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto.</p>	<p>Art. 88 c.p.a. (Contenuto della sentenza) La sentenza deve contenere: d) la concisa esposizione dei motivi in fatto e in diritto della decisione, anche con rinvio a precedenti cui intende conformarsi.</p>
--	--	--

È chiaro che una volta che si realizzi questo indefettibile presupposto, nulla osti alla scelta della tecnica espositiva ritenuta più adeguata a dar conto del percorso argomentativo, anche attraverso approcci standardizzati: «La sentenza stesa su modulo predisposto non è viziata per omessa o insufficiente motivazione quando il modulo sia stato utilizzato o adattato in maniera tale che la motivazione risulti aderente alla concretezza del caso deciso, con gli

opportuni specifici riferimenti agli elementi di fatto che lo caratterizzano» (Cassazione, sez. I, n. 24508 del 2006).

D'altronde, la Corte di Cassazione ha più volte chiarito che «in tema di ricorso per cassazione, il mancato rispetto del dovere di chiarezza e sinteticità espositiva degli atti processuali che, fissato dall'articolo 3, comma 2, del c.p.a., esprime tuttavia un principio generale del diritto processuale, destinato ad operare anche nel processo civile, espone il ricorrente al rischio di una declaratoria di inammissibilità dell'impugnazione, non già per l'irragionevole estensione del ricorso (la quale non è normativa sanzionata), ma in quanto rischia di pregiudicare l'intelligibilità delle questioni, rendendo oscura l'esposizione dei fatti di causa e confuse le censure mosse alla sentenza gravata» (Cassazione n. 21297 del 2016; n. 8009 del 2019). Così stabilendo un canone che, a tutta evidenza, si rivolge anche al decidente e che chiarisce come l'esposizione dei fatti di causa e delle ragioni imponga declinatorie espositive sintetiche ed efficaci.

Il tutto, per giunta, da allineare al rilievo che, in un contesto nomofilattico dominato dall'articolo 360 n. 5 c.p.c., non è più consentita la possibilità di censurare per cassazione l'insufficienza o contraddittorietà della motivazione se non quando il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Il vizio di cui all'articolo 360 n. 5 c.p.a. deve, infatti, necessariamente tradursi nell'omesso esame di un

fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo, nel senso che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia (così Cassazione, sezioni unite, n. 8053 del 2014 e innumerevoli successive conformi). Se dunque non appare in alcun modo ammissibile la deducibilità per cassazione di un vizio di travisamento della prova (e, del resto, la giurisprudenza maggioritaria della Corte è saldamente orientata nel senso che la denuncia di un errore consistente nell'inesatta percezione da parte del giudice di circostanze presupposte come sicura base del suo ragionamento, in contrasto con quanto risulta dagli atti del processo, non costituisce motivo di ricorso per cassazione *ex* articolo 360, n. 5, c.p.c., ma di revocazione a norma dell'articolo 395, comma 1, n. 4, c.p.c. c.p.c.: cfr., *ex multis*, Cassazione n. 2529 del 2016, 5149 del 2003, 2932 del 1999, 5351 del 1983), *a fortiori* deve escludersi che la denuncia della sua occorrenza possa scansare la preclusione della c.d. doppia conforme di cui all'art. 348-ter, ultimo comma, c.p.c., come invece ritenuto da Cassazione n. 28174 del 2018: semplicemente perché non vi è alcuna base normativa per poterlo ragionevolmente sostenere (così Cassazione n. 24395 del 2020).

In conclusione, solo il corretto adempimento degli obblighi di motivazione sin dalla fase genetica del sorgere della pretesa tributaria (v. articolo 7 legge 212 – titolato alla «chiarezza e motivazione

degli atti» – il quale come noto pretende che «Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama») può assicurare che il ricorso del contribuente e, quindi, le decisioni della giustizia tributaria siano rispondenti ai canoni sopra ricordati e possano assicurare un effettivo scrutinio delle ragioni dell'amministrazione e delle doglianze del cittadino. Probabilmente una migliore e più razionale esposizione dei contenuti dell'atto tributario agevolerebbe anche il gravame del contribuente e il successivo giudizio tributario incanalando le motivazioni nei binari di una più prevedibile sequenza argomentativa in cui i punti di decisione siano preventivamente enunciati e risolti. Il gradiente di professionalità richiesto diviene, quindi, un punto irrinunciabile della riforma del processo tributario in tutti i suoi protagonisti.

Sessione II

Luci e ombre sulla riforma della giustizia tributaria

Mariaenza La Torre

Ringrazio il Magnifico Rettore, la prof.ssa e amica Maria Vittoria Serranò, che mi ha coinvolta in questa avventura, e gli organizzatori per l'invito alla partecipazione a questo importante Convegno, su un tema di centrale importanza, per le plurime implicazioni della tematica – che coinvolge aspetti economici, politici, sociali, oltre che giuridici e giudiziari – e che mi ha anche consentito di ritornare in questa prestigiosa Università, nella cornice della sua storica Aula Magna, che è stata per me, a lungo, luogo di intense e stimolanti attività ed è, sempre, “casa”.

Prima di cominciare i lavori di questo impegnativo pomeriggio è doveroso esprimere un sincero apprezzamento per i lavori della Commissione interministeriale Giustizia del MEF, confluiti nella relazione finale illustrata stamattina dalle voci degli “autori” che, individuate le problematiche reali della giustizia tributaria, anche nella proiezione unionale, hanno delineato un coerente quadro di riforma, nella direzione della efficienza e della professionalità.

È emerso, anche dalla incisività delle relazioni, il desiderio – e la voglia – di costruire, vincendo le resistenze che ogni cambiamento strutturale porta con sé: perché se il “nuovo” è “buono”, va accetta-

to e accolto, pur se ciò comporta la necessità di un rinnovamento profondo, prima di tutto culturale, aprendosi a un “accrescimento della realtà” più funzionale alle esigenze di una società complessa.

Un cenno mi sia consentito, in relazione al mio ruolo di Consigliera della Corte nella Sezione Tributaria, alla situazione attuale del contenzioso in cassazione, nodo cruciale – come è emerso nelle relazioni di stamane – della problematicità del giudizio tributario attuale, ma anche punto controverso delle ricadute sul futuro processo di legittimità post-riforma.

Concordo con quanto diceva il prof. della Cananea sul fatto che la *ritardata* giustizia equivale a *negata* giustizia, considerando che l'imponente contenzioso tributario (che nella materia assorbe il 38% dell'arretrato della Corte, con una pendenza di oltre 50.000 ricorsi nel 2020), confligge con una effettiva *nomofilachia*¹, quale ruolo prioritario della Corte per portare a unità e coerenza l'interpretazione delle norme a garanzia del principio di uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge. Sono frequenti i contrasti – a

¹ L'art. 65 dell'ordinamento giudiziario, approvato con regio decreto del 30 gennaio 1941, n. 1217, dispone testualmente che «la Corte Suprema di Cassazione, quale organo supremo della giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto obiettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni, regola i conflitti di competenza e adempie gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge»: la norma è espressione diretta del pensiero di P. CALAMANDREI, in *La Cassazione civile*, in *Opere Giuridiche*, VII, Roma Tre Press, Roma, 2019, 33 ss., ma la “nomofilachia” nel terzo millennio si scontra col numero esorbitante di ricorsi pendenti, in mancanza di un filtro di ammissibilità, che con fatica aspira a mantenere la Corte custode della uniformità di interpretazioni del diritto.

volte anche inconsapevoli – fra decisioni della Corte, dati proprio dall'incombente arretrato da smaltire, tanto da richiedere sovente l'intervento delle Sezioni Unite per dirimere i conflitti, su questioni sia sostanziali sia processuali. Peraltro, nella materia tributaria la nomofilachia è diretta non solo a regolare la giurisprudenza nazionale, ma anche a orientare l'agire amministrativo del fisco e le scelte dei contribuenti.

A ciò si aggiunga – anche questo è emerso nelle relazioni del mattino – che una delle aspirazioni della riforma è garantire la *certezza del diritto*, valore cardine del nostro ordinamento, che non può essere disgiunto dalla ragionevole durata dei processi, ma che trova un ulteriore ostacolo nella cornice normativa non armonica delle leggi tributarie. Queste sono spesso minuziose e complesse, a volte dettate da interessi contingenti, non adeguatamente collegate fra loro, mancanti, alla base, di principi unificatori. Elementi, questi, che più che in altri campi, confermano che nel diritto tributario, uno dei settori più impegnativi dell'esperienza giuridica, «il diritto rappresenta una tregua tra due conflitti» (Irti).

Si inserisce bene in questo quadro anche la sofferta nascita della sezione tributaria della Cassazione, costituita non per legge, come le altre sezioni civili (le prime tre nel 1923, la sezione lavoro nel 1973, la sezione sesta nel 2009), ma per decreto del Primo Presidente della Corte (del 19 giugno 1999, n. 61), a seguito dell'introduzione del ricorso per cassazione contro le decisioni

delle Commissioni tributarie regionali, dopo la soppressione della Commissione tributaria centrale nel 1996, con una competenza residuale anche sulle controversie su imposte e tasse ancora attratte alla cognizione del giudice ordinario, *ex art. 9 c.p.c.* Competenza, quest'ultima, ormai erosa dall'estensione del concetto di lite fiscale, anche grazie all'interpretazione evolutiva del giudice di legittimità, che ha individuato il discrimine tra le giurisdizioni (tributaria, ordinaria e amministrativa: v. sez. un. n. 21642 del 28 luglio 2021), attribuendo alla giurisdizione tributaria una competenza giurisdizionale generale in materia di tributi (sez. un. n.21961 del 30 luglio 2021, sui contributi per il funzionamento dell'Agcom), rispetto alla quale è irrilevante tanto la disciplina dell'impugnabilità dell'atto, quanto la natura discrezionale dell'atto impugnato (sez. un. n. 28640 del 18 ottobre 2021). In questo solco si inserisce il crescente ampliamento della tipologia di atti impugnabili, estesa, entro determinati limiti, al preavviso di fermo amministrativo (Sez. U, n. 10672 dell'11 maggio 2009, n. 27601 del 30 ottobre 2018), alla comunicazione di irregolarità *ex art. 36 bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (c.d. avviso bonario: n. 3315 del 19 febbraio 2016), alle informazioni tariffarie vincolanti rilasciate, su richiesta dell'importatore, dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli (n. 19998 del 24 luglio 2019). E ancora per il diniego, espresso o tacito, opposto dall'amministrazione finanziaria all'istanza di variazione della rendita catastale (n. 31574/2021); per l'ordine di

introito in tema di tassa di ancoraggio (n. 3577 del 13 febbraio 2020); per il parere sull'istanza di disapplicazione della disciplina delle società di comodo (n. 1230/2020), per il diniego di disapplicazione di norme antielusive, *ex art. 37-bis*, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 (n. 13963 del 5 giugno 2017), fino alla controversa impugnabilità dell'estratto di ruolo, in relazione alla sottostante cartella di pagamento non notificata (Sezioni Unite n. 19704 del 2015). Ciò senza – formalmente – negare la tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma richiamando i principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., per cui ogni atto adottato dall'ente impositore che porti, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche, è impugnabile davanti al giudice tributario, senza necessità che si manifesti in forma autoritativa.

A questa tendenza all'ampliamento del perimetro di competenza del giudice tributario, si contrappone una serie di problematiche di natura processuale. Nel processo tributario in cassazione convivono infatti due anime contrastanti: quella che riporta alla uniformità del giudizio di cassazione («il giudizio di legittimità in materia tributaria, alla luce dell'art. 62 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, non ha connotazioni di specialità»), hanno affermato le sez. un. n. 8053 del 7 aprile 2014, in relazione al vizio denunciabile ai sensi dell'art.

360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. e ai limiti d'impugnazione della "doppia conforme" ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 348-ter cod. proc. civ.), attribuendo prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo l'esistenza di un giudizio "tributario di legittimità" (n. 12642 del 19 aprile 2017 sull'applicazione del c.d. termine lungo di impugnazione), e quella che ne mantiene la specialità, come per le regole di notificazione dell'atto tributario, ove vale il principio di ultrattività dell'indicazione della residenza o della sede e dell'elezione di domicilio effettuate in primo grado, sancito dall'art. 17, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 (Sez. un. n. 14916 del 20 luglio 2016); o la delimitazione del principio "di non contestazione" che nel processo tributario, deve essere coordinato con quello correlato alla specialità del contenzioso (n. 7127 del 13 marzo 2019).

D'altronde tale dualità è giustificata dalla stessa struttura del processo tributario, retto da una disciplina speciale (il d.lgs. n. 546/1992) che, per quanto non espressamente previsto, rinvia al codice di rito.

Su tali premesse, peraltro, il progetto di riforma ha proposto una serie di modifiche, anche con riferimento alla fase di merito (la cui specialità è espressa dall'art. 1, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in forza del quale, nel rapporto fra norma processuale civile ordinaria e norma processuale tributaria, prevale quest'ultima): quanto ad es. all'ammissibilità della prova testimo-

niale, a oggi esclusa, e, in generale, alla realizzazione di una effettiva “parità delle armi” fra contribuente e fisco.

La posizione centrale che anche nelle proposte di riforma occupa il giudizio in cassazione, dovuta alla complessità determinata dai fenomeni richiamati, ha creato l’attuale intasamento, origine dei gravi pregiudizi alla gestione della giustizia tributaria, che si ripercuote a tutti i livelli, creando un punto di convergenza, pur nelle diverse opzioni di riforma, nel ritenere che condizione del successo della riforma sia la creazione di strumenti idonei alla riduzione dell’arretrato in cassazione.

Le relazioni che seguono, della dott.ssa Maria Pia Nucera, rappresentante dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, e del Garante del contribuente per la Regione Sicilia, dott. Gioacchino Puglisi, sono incentrate sul difficile temperamento fra gli interessi economici correlati all’azione dell’Amministrazione finanziaria, la complessità del quadro normativo di riferimento e la debolezza di una legge importante, qual è lo Statuto del Contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), emanata in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, qualificata espressamente come manifestazione dei principi generali dell’ordinamento tributario, ma che, non avendo la natura di legge costituzionale, non può costituire, neppure come normativa interposta, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali (lo ha ribadito più volte la Corte cost: v. sentenza n. 247 del

20 luglio 2011). Non avendo rango superiore alla legge ordinaria, non può pertanto consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con essa (Cass. n. 2221 del 31 gennaio 2011, n. 696 del 16/01/2015).

Sia il Garante del contribuente sia la dott.ssa Maria Pia Nucera auspicano, pertanto, una revisione della legge n. 212/2000; una estensione del contraddittorio endoprocedimentale oltre il limite dei tributi armonizzati, nella visione di una reale parità fra amministrazione e fisco.

Quanto alle prospettive di riforma della giustizia tributaria, la dott.ssa Nucera ritiene che, dato l'apporto fondamentale nel processo di merito del professionista, esperto più del giudice in materia di accertamenti e verifiche, bilanci e questioni contabili, la riforma dovrebbe prevederne la partecipazione anche nel giudizio di legittimità.

Esprimo vivo apprezzamento sulle due relazioni, condividendo l'importanza sottolineata dal dott. Puglisi della figura del giudice tributario, che alla preparazione tecnica deve unire *l'habitus* del giudice, che deve "essere", ma anche "apparire", imparziale; esprimo forti perplessità sulla proposta di accesso in cassazione del professionista-giudice, data la peculiarità del ricorso per cassazione, strutturato secondo rigidi formalismi, che solo avvocati, appunto "cassazionisti" (che tale qualifica acquisiscono con una lunga militanza o dopo il superamento di un non facile esame), sono in

grado di gestire. Al giudizio di legittimità il professionista potrà certamente dare un supporto tecnico rilevante solo a seguito di un percorso formativo professionalizzante e, acquisite le necessarie competenze, aspirare anche alla partecipazione al giudizio di legittimità.

Condivido invece l'attenzione, espressa dai relatori, quanto alla disapplicazione delle sanzioni quando sussistono "obiettive condizioni di incertezza normativa", argomento assai dibattuto nella giurisprudenza, che ha dettato un "decalogo" della ricorrenza di tale ipotesi (v. Cass. 18405/2018; n. 1893 del 28 gennaio 2021), in quanto la più volte richiamata difficoltà interpretativa delle norme tributarie, spesso non chiare nella loro formulazione e di difficile coordinamento per la mancanza di organicità, dovrebbe altrimenti prevedere la sistematica esclusione delle sanzioni.

Va tuttavia ricordata, in argomento, una recente sentenza della Corte di Giustizia², che ha escluso l'applicazione automatica di sanzioni tributarie senza una valutazione attenta della situazione controversa (con riferimento all'assenza di volontà di frodare il

² Cfr. Corte di Giustizia, sez. IX, 15 aprile 2021, C-935/19, con nota di S. Marinoni, in *Dir. e pratica trib. intern.*, 2021, 1776, che, valorizzando i principi di proporzionalità e trasparenza, applicabili anche alle sanzioni in materia di IVA, ha statuito che contrasta con la corretta interpretazione dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/CEE la normativa dello Stato membro che, senza una valutazione attenta della situazione controversa (con riferimento all'assenza di volontà di frodare il Fisco e alla mancanza di danni per l'Erario), preveda l'irrogazione automatica di una sanzione nei confronti di chi abbia erroneamente assoggettato a IVA un'operazione esente e successivamente rettificato l'importo chiesto a rimborso.

Fisco e alla mancanza di danni per l'Erario, ipotesi delineata anche dalla dott.ssa Nucera): e si tratta di un principio, si badi, che sebbene espresso in relazione a un rinvio pregiudiziale di un Tribunale amministrativo polacco, ha valore per tutti gli Stati membri, avendo la Corte europea deciso sulla base della interpretazione del diritto unionale, in applicazione del principio di proporzionalità delle disposizioni legislative degli Stati membri sulla *ratio* e sulla funzione delle sanzioni amministrative.

Verrà data quindi la parola al prof. Francesco De Domenico, Ricercatore di diritto tributario, Giudice tributario, valente professionista, che ha guidato con mano ferma l'Ateneo nel ruolo di Direttore Generale. Il prof. De Domenico imposterà un discorso dal taglio originale, di matrice gius-economica, su "Costi e benefici di una riforma della giustizia tributaria". Aderisce anche lui, con qualche riserva e proposta, alla seconda opzione di riforma avanzata dalla Commissione, sottolineando l'importanza degli strumenti deflattivi del contenzioso, la necessità di un termine più lungo per impugnare atti tributari in autotutela, la predisposizione di idonei strutture e ausili informatici per i nuovi giudici, l'ampliamento delle ipotesi della riduzione delle sanzioni (spesso non motivate), in caso di abbandono del contenzioso, incentivandone l'abbattimento o la riduzione da parte dei giudici tributari.

Mi congratulo con il prof. De Domenico per gli interessanti spunti che intende proporre, l'attenzione al profilo di analisi economica

del diritto, non secondario per una riforma valida.

Seguirà il dott. Ivan Spina, Direttore dell'Agencia delle dogane. Occorre ricordare il ruolo decisivo dell'Agencia nel periodo più difficile della pandemia, quando grazie ad ADM gli ospedali hanno potuto avere i sussidi sanitari indispensabili per far fronte all'emergenza.

Il dott. Spina esporrà la sua relazione, arricchita dai dati sul contenzioso dell'Agencia delle accise, dogane e dei monopoli, e sulla pendenza dei ricorsi nelle Commissioni tributarie e in Cassazione (un carico che ammonta, in quest'ultimo caso, al 50% delle pendenze rispetto al merito). Il dott. Spina evidenzia, a livello nazionale, la percentuale di soccombenza di ADM, che si attesta al 29% (ripartita non uniformemente sulle diverse Regioni, con un indice vicino al 100% in Sicilia). Esamina i dati proposti, rimarcando la valenza del vaglio preventivo delle diverse fattispecie, su cui ADM è particolarmente attenta, ricorrendo spesso all'archiviazione dei verbali dei verificatori, piuttosto che all'autotutela e alla mediazione, percorrendo la via del contenzioso solo se ritenuto indispensabile. Lo strumento del ravvedimento operoso, esteso dal 2016 anche ad ADM, è invece un percorso utilmente utilizzato e ci informa sulle direttive che invitano, ove possibile, alla riduzione delle sanzioni.

Ai complimenti al dott. Spina, che delinea il profilo di una amministrazione trasparente e vicina al cittadino, unisco un plauso alla

prof.ssa Serranò che, con l'includere voci di tante professionalità diverse, ha consentito di avere un quadro composito ed esauriente, sotto diversi punti di vista, delle problematiche e delle soluzioni proponibili.

Conclude il Convegno il prof. Sammartino, pilastro del Diritto tributario, che nella sua doppia veste di teorico, quale Maestro della materia, e pratico, quale avvocato tributarista di chiara fama, condivide la seconda opzione di riforma, che, a suo avviso, meglio risponde a una giustizia tributaria professionale, data la miriade di norme in continuo aggiornamento, e raccoglie le fila delle tante sollecitazioni pervenute nel corso dell'intenso dibattito, dando voce alla platea dei contribuenti che attendono una risposta alla loro domanda di giustizia.

Il prof. Sammartino rileva come grazie alla sua esperienza si sia reso conto che la gente vive male il rapporto col fisco e con la giustizia tributaria in genere, con riferimento alla mancanza di certezze: e ciò si riflette sia sugli investimenti delle imprese sia anche sulla programmazione della vita delle persone comuni. Data l'estensione delle situazioni di incertezza, il ricorso alla riduzione delle sanzioni dovrebbe costituire la regola, tenuto conto della posizione di forza dell'Amministrazione finanziaria, che per un verso iscrive a ruolo in via preventiva un terzo dell'importo richiesto con l'avviso di accertamento, per altro verso blocca al contribuente il credito in caso di inadempienze fiscali. Nel processo, poi,

la parte debole è certamente il contribuente, che introduce il giudizio, che dovrebbe essere maggiormente tutelato data la disparità iniziale, nel rispetto dell'art. 53 della Costituzione. Il professore Sammartino si unisce alle considerazioni del Garante del contribuente sulla mancata applicazione dello Statuto, assicurandolo sulla prossima revisione della Legge perché siano riaffermati i "diritti" del contribuente; sulle delicate implicazioni sottese alla estensione del contraddittorio endoprocedimentale, utile solo se si riesce a creare un clima di fiducia fra Fisco e contribuente, che ha visto una primavera all'entrata in vigore dello Statuto, poi diradatosi, ma che si spera possa ricostituirsi, come anche auspicato dalla stessa Agenzia delle entrate.

Il momento è quindi propizio, sia perché sentito dalla comunità, sia per attrarre investimenti delle imprese estere, sia perché previsto dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, che si occupa anche della riforma della giustizia tributaria, per la quale è utile prevedere un giudice speciale tributario a tempo pieno, opportunamente formato. Riforma che, però, dovrebbe essere preceduta da una radicale revisione della legislazione in materia tributaria.

Ringrazio il prof. Sammartino per la bella relazione, piena di spunti ricostruttivi e stimoli di riflessione, la prof.ssa Serrano per l'ottima organizzazione del Convegno e il pubblico, che ci ha accompagnato fino alla fine, con la sua partecipe attenzione.

Riforma della giustizia tributaria

e Statuto del Contribuente

Gioacchino Puglisi

Sono lieto di partecipare a questo Convegno e porgo il saluto a tutti i presenti e un sentito ringraziamento agli organizzatori, che hanno voluto a questo tavolo il Garante del Contribuente della Regione Sicilia, una figura istituzionale voluta dal legislatore, essendo prevista dalla legge n. 212/2000, che ha istituito lo Statuto del Contribuente. Vorrei evidenziare che dopo 20 anni dalla sua istituzione, oggi abbiamo un Garante del Contribuente “messinese”, e questo grazie anche all’Ordine dei Dottori Commercialisti di Messina, nella persona del suo Presidente dott. Enrico Spicuzza, che ha designato dei professionisti, fra i quali è stato individuato il nuovo Garante. In questi venti anni il Garante del Contribuente ha svolto il ruolo assegnato dalla legge n. 212 del 2000 – Statuto del contribuente – più esattamente dall’art.13, che lo prevede come organo monocratico e autonomo e indica le attribuzioni e le attività da svolgere. Importante si è rilevata la figura del Garante del Contribuente nel tutelare i diritti dei cittadini nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria, prevalentemente a richiesta degli interessati, che chiedono aiuto per ripristinare le proprie garanzie e i propri diritti, che spesso vengono calpestati, e in ragione di ciò il

cittadino può rivolgersi al giudice, con i tempi e i costi richiesti, ma ancor prima può rivolgersi al Garante, in forma del tutto gratuita e senza il rispetto di particolari procedure. Tale organo, sulla base di segnalazioni inoltrate per iscritto dal contribuente o da qualsiasi altro soggetto interessato che lamenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, rivolge richieste di documenti o chiarimenti agli uffici competenti, i quali rispondono entro trenta giorni, attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione notificati al contribuente. Il Garante del Contribuente comunica l'esito dell'attività svolta alla direzione regionale o compartimentale o al comando di zona della Guardia di finanza competente nonché agli organi di controllo, informandone l'autore della segnalazione. Le attribuzioni al Garante del Contribuente, come sopra specificato, dettate dall'art.13 della legge n. 212/2000, sono circoscritte dal primo comma del citato articolo 13, all'ambito regionale, mentre il comma 6 dello stesso articolo delimita la materia affidata alla sua competenza costituita dai rapporti tra cittadini, nella vesti di contribuenti, e Amministrazione finanziaria, quindi ogni rapporto di natura fiscale, laddove si lamenti, come sopra specificato, un qualunque comportamento di tale amministrazione suscettibile di incrinare la fiducia del cittadino nei confronti

della stessa. Oggi, la giustizia tributaria è gestita e organizzata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa, con giudici di varia estrazione e provenienza che svolgono la funzione in modo non esclusivo. La Commissione Interministeriale MEF - Giustizia, istituita dal Governo proprio in vista della delega di riforma, in data 30 giugno 2021, ha approvato a maggioranza la mozione che prevede la futura giustizia tributaria con giudici professionali, a tempo pieno, competenti, vincitori di concorso pubblico e ben retribuiti. In sostanza, si prevede l'istituzione di una autonoma ed indipendente "quinta magistratura", oltre quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare. Come sappiamo, abbiamo anche *in itinere* la riforma del contenzioso tributario e nello stesso tempo la riforma fiscale. Una riforma ambiziosa che deve rispettare tutti i principi che devono governare i rapporti tra Fisco e Contribuente, la maggior parte dei quali sono previsti dallo Statuto del Contribuente. Ma non spetta a me parlare della riforma. Dell'argomento hanno già ampiamente parlato gli illustri relatori nella sessione di questa mattina. Quello che a me preme evidenziare è il fatto che, da quanto è dato sapere, si sta perdendo una grande occasione, forse irripetibile per i prossimi anni. Nel progetto di riforma, sia fiscale che della giustizia tributaria, sembra che non sia prevista una rilettura appunto dello Statuto del Contribuente, ritenuta necessaria e auspicata da più parti e di conseguenza una rivisitazione della figura del garante del contribuente, che dello Statuto

ne è il custode. Questa rilettura è stata più volte sollecitata da diversi studiosi e da tutti i Garanti del Contribuente di tutta Italia. Si sconoscono le ragioni di detta omissione. Il sottoscritto, nella veste di Garante del Contribuente della Sicilia riporta in questa sede il pensiero del Presidente dell'Associazione Nazionale dei Garanti del contribuente, prof. Angelo Gargani, Garante del Contribuente della Regione Lazio, il quale aveva suggerito ai Ministri proponenti (Ministro della Giustizia e Ministro dell'economia e delle finanze) l'ingresso nella Commissione Interministeriale per la Giustizia Tributaria di uno dei ventuno garanti presenti nelle singole Regioni, proprio per rappresentare l'opportunità di ampliare la visuale conoscitiva della stessa Commissione in un contesto organico sistematico, partendo proprio dallo Statuto. Analoga opportunità si ravvisa anche per la riforma fiscale. Proprio per il compito attribuito dal Governo alla suddetta Commissione, un duplice compito di esaminare le criticità esistenti ed elaborare proposte legislative con l'obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo. Proprio per questo sarebbe stato auspicabile la presenza del Garante del Contribuente nella suddetta Commissione. Lo Statuto del contribuente, a parte la sua collocazione nella gerarchia delle norme, impone al legislatore regole di diritto sostanziale e processuale, regole ispirate sostanzialmente ai principi della Carta costituzionale, e che puntualizzano i reciproci doveri e diritti del Fisco e del contribuente, nell'ottica di

un rapporto improntato al principio della collaborazione e della buona fede. Sappiamo che l'*iter* che portò alla approvazione dello Statuto fu alquanto travagliato. Il progetto fu previsto come gruppo di norme di rango primario e quindi di rilievo costituzionale. Dopo un lungo e acceso dibattito si arrivò, nel 2000, all'approvazione dell'attuale testo in vigore, che all'art. 1, da un lato stabilisce che le disposizioni contenute nello stesso testo costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario in attuazione di alcuni articoli della Costituzione richiamati, dall'altro che le stesse disposizioni possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali. Una collocazione a metà strada tra norme primarie e ordinarie. Il prof. Marongiu, recentemente scomparso, considerato unanimemente il padre fondatore dello Statuto, in occasione di vari incontri finalizzati a redigere un progetto di riforma dello Statuto stesso – riforma che Egli riteneva ormai indispensabile –, si rammaricava di essere stato quasi costretto ad accettare questo compromesso per evitare un rinvio *sine die* dell'approvazione del testo. Così come lo Statuto del Contribuente, anche il Garante del Contribuente compie 20 anni, essendo entrato in funzione il 1° gennaio 2001. Proprio in occasione di tale ricorrenza, l'Associazione Nazionale Garanti del Contribuente ha organizzato un convegno presso l'Università Federico II di Napoli il prossimo 12 novembre, con la partecipazione di docenti universitari, rappresentanti delle associazioni, responsabili istituzionali, Garanti del contribuente. Lo

Statuto dovrebbe essere la stella polare per il legislatore, per i giudici, per l'amministrazione finanziaria e infine per il contribuente. Purtroppo, la sua ibrida collocazione ha consentito al successivo legislatore di approvare, con leggi speciali, norme addirittura non in linea con i principi generali dello Statuto. Lo si è riscontrato, ad esempio, lo scorso anno (pandemia imperante) con l'approvazione di leggi che hanno prorogato i termini di decadenza per gli accertamenti d'imposta, in violazione implicita e non espressa del terzo comma dell'art. 3 dello Statuto. Logica e visione comparata del funzionamento delle Istituzioni imporrebbero, perciò, che in vista di riforme strutturali in un settore di così grande respiro, si avvertisse l'esigenza non solo di effettuare una rilettura delle norme statutarie, che, come detto, a distanza di venti anni abbisognano di un adeguamento alle esigenze emerse, ma anche, e soprattutto, che le novelle che si andranno a proporre e ad approvare non ignorino quei principi previsti dal richiamato art. 1, con riferimento recettizio agli artt. 3, 23, 53, 97 della Costituzione. Ma se ci si può rassegnare al fatto che la riforma dello Statuto resterà purtroppo nel cassetto, più difficile è accettare, come sembra inevitabile, che anche la figura del Garante del contribuente resti così com'è, sostanzialmente al di fuori del circuito delle Istituzioni. Creato dall'art. 13 dello stesso Statuto, con una norma che presupponeva l'adozione di una successiva disciplina che ne statuisse con precisione la collocazione nel quadro delle istituzioni, il suo ruolo, i suoi

poteri è la sua indipendenza, è stato infine abbandonato a sé stesso. Non gli è stata data quella visibilità e conoscenza indispensabili per allargare il più possibile il suo bacino di utenza per rendere costruttivo e diffuso il dialogo tra il contribuente e il Fisco. Una norma che contiene una grossa contraddizione; sul piano dell'indipendenza, per un verso viene formalmente riconosciuta e per altro verso subisce condizionamenti dalla previsione che le funzioni di segreteria e tecniche sono assicurate al Garante dagli uffici delle direzioni regionali delle Entrate. In sostanza il funzionamento degli uffici del Garante, peraltro quasi tutti allocati presso quelli delle suddette direzioni, dipende dalla messa a disposizione da parte di queste ultime (le principali interlocutrici dei contribuenti) di personale e mezzi. A tal uopo devo però evidenziare che in Sicilia l'ufficio del Garante del Contribuente è ubicato in locali diversi da quelli in cui è ubicata la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate. Infatti, la sede Garante a Palermo è ubicata nel Palazzo della Zecca a Piazza Marina, Salita Intendenza, un Palazzo molto bello e prestigioso, dove hanno sede la Ragioneria Generale dello Stato e altre importanti istituzioni. La stessa denominazione di Garante del Contribuente è fuorviante, perché induce a ritenere che egli abbia il compito istituzionale di fare gli interessi del solo contribuente, una sorta di duplicazione del difensore civico nel settore tributario. Ma non è così. Il Garante deve svolgere invece un ruolo di terzietà, al di sopra delle parti, facendosi carico delle

loro esigenze, stemperando le posizioni conflittuali, ma sempre nel rispetto delle leggi, mai proponendosi come mediatore. È chiaro che mentre nella dialettica processuale è auspicabile il pieno concreto riconoscimento della parità delle parti, in quella amministrativa la supremazia dell'ufficio impositore è fuori discussione. È necessario quindi che l'organo impositore ed esecutore, nell'esercitare i suoi poteri, rispetti tutte le norme, prima fra tutte quelle costituzionali e statutarie. La funzione del Garante è proprio quella di ripercorre l'*iter* delle procedure percorse dagli uffici finanziari, per accertare se siano state effettivamente osservate queste norme o siano stati adottati comportamenti che possono incrinare i rapporti di fiducia tra cittadini e amministrazione. Un controllo però privo di alcun potere decisionale e coercitivo, così come l'attivazione dell'autotutela sollecitata dal Garante che può essere disattesa dall'ufficio competente. Tra le varie definizioni del ruolo e delle attribuzioni del Garante sulle quali andrebbe fatta una profonda riflessione, la più appropriata nel contesto attuale sembra essere quella di "Giudice della persuasione". Come si vede, il discorso sarebbe troppo lungo. Si impone un approfondito dibattito per ridefinire la natura giuridica e il ruolo del Garante del contribuente. La scarsa operatività del Garante, che complessivamente e mediamente in un anno disbriga circa seimila pratiche, il 50% delle quali con esito positivo o parzialmente positivo per il contribuente, è determinata dalla scarsa conoscenza che si ha di questo organi-

smo anche da parte degli addetti ai lavori. Il dato è irrisorio se si considera la platea dei contribuenti e soprattutto il numero dei ricorsi che vengono depositati annualmente alle commissioni tributarie provinciali. L'intervento del Garante dovrebbe avere anche l'effetto deflattivo del contenzioso. Più di una volta sono stati sollecitati gli uffici a rispettare il disposto dell'art. 5 dello Statuto che impone appunto alle amministrazioni finanziarie di assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria. La scarsa conoscenza della figura del Garante determina un limitato, oggettivo e incolpevole utilizzo e crea di fatto una sperequazione tra i contribuenti e le singole posizioni giuridiche, cioè tra coloro che possono rivolgersi a lui, sapendo del suo ruolo e coloro ai quali, per ignoranza non censurabile, sfugge la possibilità di utilizzare questo strumento posto nel loro interesse. Vorrei concludere il mio breve intervento con l'auspicio che la rilettura delle norme statutarie, con riferimento anche alla figura del Garante del Contribuente, venga presa nella dovuta considerazione, possibilmente anche su input della Commissione Interministeriale Giustizia, qui presente nelle sue massime e qualificate espressioni, al fine di un riequilibrio del rapporto fisco-contribuente, per rendere centrale la tutela dei diritti sanciti dallo Statuto del Contribuente.

Il nuovo processo tributario: costi-benefici ed efficacia

Francesco De Domenico

Preliminarmente vorrei ringraziare la prof.ssa Maria Enza La Torre per l'immeritata presentazione e la prof.ssa Maria Vittoria Serranò per aver organizzato questo incontro e per avermi invitato a questo prestigioso tavolo e, infine, consentitemi un saluto particolare al prof. Sammartino che sono sicuro concluderà nel migliore dei modi questa straordinaria giornata di lavori.

Personalmente da qualche anno ho svolto ruoli istituzionali che mi hanno tenuto lontano dal mondo del Diritto tributario, per cui questa occasione mi è utile per un ritorno alle origini e per tentare di dare un piccolo contributo, più che altro di buon senso, da parte di chi negli ultimi trent'anni ha visto il processo tributario da tre prospettive diverse: quella professionale, avendo per oltre venti anni esercitato la libera professione, anche difendendo i contribuenti davanti alle Commissioni tributarie; quella del ricercatore e docente universitario; e, da ultimo, quella del giudice tributario, quale componente della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Oggi discutiamo di un problema atavico che ha subito una recente accelerazione per due ordini di motivi, innanzitutto, perché, come è divenuto usuale dire, ce lo chiede l'Europa; l'Europa che, consenti-

temi di dirlo, ci chiede di fare tante cose ma che, in questa pandemia, ha fatto tanto. Il PNRR è un intervento coraggioso, che probabilmente il nostro Paese avrebbe dovuto immaginare da tempo, ossia avrebbe dovuto avere il coraggio di investire nelle congiunture sfavorevoli e non solo in quelle favorevoli; l'Unione Europea, almeno in questa occasione ha dimostrato che non è solo una unione valutaria, mettendo a tacere definitivamente i dubbi di tutti coloro i quali hanno mostrato in questi anni un'ingiustificabile ostilità verso tale istituzione.

Oltre a chiederla l'Europa, la riforma del processo tributario la chiedono tutti i vari attori che a diverso titolo sono protagonisti di questa vicenda, perché il processo tributario, nonostante ripetuti tentativi di aggiustamento, continua a versare in una crisi che è innanzitutto di credibilità del sistema.

Oggi sono stati analizzati prevalentemente gli effetti di questa crisi, ma si è parlato poco delle cause; orbene, in un bilanciamento di temi, utile per una analisi costi-benefici delle cause, intendo partire proprio da queste ultime.

Gli ultimi quarant'anni di legislazione tributaria, dalla riforma tributaria degli anni 72/73 in poi, ha visto da parte del legislatore una ricerca spasmodica di disciplinare ogni minimo segmento della fattispecie tributaria, cioè si è andato a inseguire, per spaccarlo in quattro, il capello della singola fattispecie; purtroppo, di fatto, un inseguimento vano, tra i buchi e le falle della normativa che gli

evasori riuscivano a fare emergere e che il legislatore cercava, senza alcuna visione di insieme, di tappare e spesso, senza tema di smentita, trovando rimedi peggiori del male.

La produzione legislativa, in buona sostanza, è stata “appaltata” ai burocrati dell’Agenzia delle Entrate; infatti, nelle Commissioni parlamentari chi redige materialmente i provvedimenti normativi sono proprio i funzionari dell’Agenzia delle Entrate, cosicché le norme diventano figlie degli interessi di una delle parti del rapporto giuridico tributario. E ciò, paradossalmente, non giova a nessuna delle parti.

Come ci hanno insegnato i maestri del diritto, la normativa tributaria avrebbe dovuto, e non è mai troppo tardi, disciplinare principi e non fattispecie, in un’ottica di sistema, per non entrare in un vortice di burocratismo giudico.

Un’altra delle cause è da ricercare nella continua svalutazione, operata a tutti livelli, compreso quello giurisdizionale, dello statuto dei diritti del contribuente. Lo statuto del contribuente avrebbe potuto essere un punto di equilibrio in quel dualismo del quale si è dibattuto nella mattinata, ossia tra un diritto “terzo” tra le parti del rapporto giuridico tributario, tale da garantire una effettiva tutela sia del contribuente che dell’amministrazione finanziaria, e un diritto finalizzato a garantire fundamentalmente il gettito tributario; la differenza non né cosa da poco come facilmente comprensibile.

Altro aspetto che mi preme sottolineare è come il processo sia

condizionato da una concreta asimmetria informativa tra le parti processuali. Un'asimmetria informativa che ha una doppia matrice, apparentemente paradossale; infatti, da un lato è presente un'asimmetria informativa tra piccolo contribuente e Amministrazione finanziaria che diventa un bulldozer con i deboli e che annaspa con i forti. Dall'altro lato, questa asimmetria si capovolge quando l'Amministrazione finanziaria si trova a competere con i grandi contribuenti, spesso assistiti da valenti professionisti. In questi casi, come ho potuto constatare nella mia brevissima esperienza nella Commissione tributaria della Lombardia, si assiste a controversie milionarie con controdeduzioni dell'amministrazione esigue, quando magari si insegue il piccolo contribuente con atti minuziosamente vagliati, nella totale carenza di quel criterio di proporzionalità delle risorse impiegate che dovrebbe comunque guidare le attività di una pubblica amministrazione.

L'ultimo problema che emerge in tutta la sua forza, e che può essere considerato non un problema ma un'emergenza, è l'arretrato spaventoso della Sezione tributaria della Cassazione, che ha dato una spinta decisiva al progetto di riforma del processo tributario, anzi si può sostenere che, se questa sarà la volta buona per la riforma, lo sarà per questo motivo.

Dopo questa breve disamina sulle cause principali delle difficoltà in cui versa il processo tributario ritengo utile esprimere le mie considerazioni in ordine alle proposte della Commissione intermi-

nisteriale, dando per scontato che, come emerso nella quasi totalità degli interventi, la relazione di maggioranza costituisce l'unica vera riforma del processo possibile e che incontri come questo possono contribuire a fornire spunti di miglioramento utili per pervenire a un testo quanto più condiviso possibile e che risponda alle esigenze di tutti gli operatori del processo.

Andando con ordine, sul reclamo-mediazione bisogna avere il coraggio di dire che questo istituto non funziona affatto, è viziato fin dalla sua nascita, in quanto si affida a una delle parti una funzione di revisione dell'atto, che per sua stessa natura deve essere affidata a un soggetto terzo. E, infatti, almeno alle nostre latitudini, i numeri di questo istituto sono risibili, in quanto diventa difficile che un funzionario, appartenente al medesimo ufficio, alla medesima organizzazione, metta in discussione il lavoro di accertamento di un collega. Probabilmente siamo in presenza di atteggiamenti corporativistici, magari involontari, ma a mio avviso, se l'obbiettivo è valorizzare questo istituto a fini deflattivi del contenzioso, allora la mediazione-reclamo deve essere affidata a un soggetto, comunque, indipendente.

Così come bisogna valorizzare l'istituto della conciliazione. Chi ha esperienza di commissioni di merito riconosce che la percentuale di processi chiusi con la conciliazione è veramente una percentuale esigua, e allora bisognerebbe ipotizzare meccanismi che attribuiscono al giudice un potere di iniziativa, in modo tale che,

quantomeno per le liti di valore inferiore, questa tipologia di definizione del contenzioso possa avere una corsia privilegiata, magari riducendo ulteriormente le sanzioni applicabili, al fine di rendere quanto più possibile appetibile l'accesso.

Sempre in tema di istituti deflattivi del contenzioso, rifacendomi al pregevole e condivisibile intervento della prof.ssa Salvini, tuttavia, mi permetto di non dividerne l'impostazione laddove limita a due anni il periodo nel quale può essere esercitato questo potere. È vero, come sostenuto nella relazione di maggioranza che c'è la necessità di dare certezza nel rapporto giuridico tributario, ma non è possibile trascurare un aspetto, a mio avviso fondamentale, ossia che nel rapporto giuridico tributario di credito/debito, il creditore del tributo – generalmente lo Stato o altro ente territoriale – non possa essere assimilato a un creditore qualsiasi di una obbligazione civilistica, in quanto sussistono limitazioni etiche e costituzionali che impediscono al creditore (pubblico) di poter sfruttare una posizione di vantaggio, magari processuale, alla quale non corrisponda una posizione di vantaggio sostanziale.

Orbene, se i limiti, intesi nell'accezione etica, involgono una sfera di discrezionalità politica, superabile, lo stesso, a mio avviso non si può dire per il limite costituzionale.

Il credito tributario, infatti, giammai potrà essere svincolato da una capacità contributiva, nemmeno laddove possa essere utilizzata una posizione di vantaggio per riscuotere un credito, qualora a

questo credito non corrisponda una capacità contributiva effettiva, concreta, reale.

A mio avviso se il creditore (pubblico) utilizza una posizione di vantaggio processuale che genera un credito svincolato da una capacità contributiva, lede irrimediabilmente un diritto costituzionale, che è meritevole di tutela alla stregua del diritto dello Stato a riscuotere le imposte. Pertanto, ritengo che se l'amministrazione finanziaria è certa che un atto impositivo è illegittimo, non deve avere alcun limite, neanche temporale, all'esercizio del potere di autotutela; non è compatibile con un quadro costituzionale che un errore procedurale, una norma di non facile lettura possano precludere, in assenza di capacità contributiva, l'annullamento dell'atto.

Un ulteriore aspetto che, se adeguatamente valorizzato, potrebbe portare un enorme beneficio in termini di riduzione del contenzioso è costituito dal ridottissimo numero di sentenze nelle quali le commissioni tributarie utilizzano il potere disapplicativo delle sanzioni, espressamente previsto dalla legge. Un maggiore ricorso a questo istituto, specie laddove l'atto non fornisca adeguata motivazione a supporto della irrogazione delle sanzioni, favorirebbe l'acquiescenza alle sentenze di condanna evitando impugnazioni successive.

Sempre in tema di riduzione del contenzioso, ritengo, sulla base della esperienza, che la previsione normativa di una riduzione delle sanzioni per l'abbandono della lite, cioè per l'accettazione della

sentenza, potrebbe costituire un efficace disincentivo alle impugnazioni, specie quando in corso di giudizio si va formando un orientamento giurisprudenziale contrario. Una premialità per la rinuncia a proseguire la lite eviterebbe tutti quei ricorsi fatti più che altro nella speranza di un condono, che verrebbero meno con un beneficio concreto per la rinuncia a proseguire la lite. In buona sostanza, una norma premiale che prevedesse una riduzione delle sanzioni potrebbe ridurre il numero delle impugnazioni, specie di carattere dilatorio, giustificate dal fatto che, indipendentemente da sentenze future, le somme dovute non subirebbero incrementi.

Un ulteriore aspetto dal quale non si può prescindere in un'analisi costi/benefici è quello dei costi. Il processo tributario, oltre i costi organizzativi, sostiene, per poco meno di tremila giudici, circa trenta milioni di euro (considerando un costo medio di 10.000 lorde per ciascuno); con un budget del genere si possono pagare al massimo 200 giudici professionisti a tempo pieno; questo è un dato sul quale riflettere perché ritengo, visto che la proposta di riforma è a costi invariati, che 200 giudici a tempo pieno non siano in grado di gestire tutto il processo tributario. È necessario, pertanto, che si rifletta sulla previsione di un giudice dedicato in assenza di specifiche risorse.

Infine, non è pensabile sottovalutare l'investimento in infrastrutture informatiche, infatti, come è stato sottolineato nella sessione mattutina, risulta di fondamentale importanza la presenza di una banca

dati che consenta di esaminare la totalità delle pronunce consentendo quella predittività che riduce inevitabilmente il ricorso al giudice tributario per quelle questioni orientate in modo univoco.

Riforma della giustizia tributaria e Statuto del contribuente

Maria Pia Nucera

La giustizia tributaria ristagna sotto un ordinamento tributario complesso, disorganico e di difficile interpretazione. Un sistema che impone un costante aggiornamento, che spesso si aggroviglia su sé stesso, producendo documenti interpretativi e di prassi che non fanno altro che peggiorare lo stato dell'arte e di certo non aiutano un corretto rapporto fisco/contribuente.

Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), proposto dal governo Draghi e approvato dal Parlamento lo scorso 27 aprile, rappresenta per l'Italia un'opportunità di reazione alla crisi, non solo a quella pandemica, ma alle tante che hanno caratterizzato l'ultimo ventennio. Nell'ambito del settore giustizia, un capitolo è dedicato al contenzioso tributario, con l'obiettivo primario di ridurre i tempi del giudizio, soprattutto dinanzi alla Corte di Cassazione, dove il contenzioso tributario conta 50.000 ricorsi pendenti, quasi il 50% del contenzioso civile di legittimità.

I professionisti coinvolti hanno quindi accolto con molto piacere i punti inseriti nel PNRR sulla riforma fiscale, sulla redazione di un codice unico di Diritto tributario, sulla Riforma della Giustizia, nella speranza che questi portino a una razionalizzazione della

materia e anche all'auspicata semplificazione utile a migliorare il sistema economico e il rapporto fisco/contribuente.

Ma non solo, il nostro auspicio ci spinge a sperare che queste riforme non portino solo alla semplificazione ma anche alla realizzazione di alcuni dei principi contenuti nello statuto del contribuente e nella nostra Costituzione: legalità, capacità contributiva e giusto processo. Quest'ultimo può essere realizzato solo se finalmente si inserisce un coacervo di garanzie nei confronti di tutte le parti in causa, bilanciando l'interesse superiore di giustizia e gli interessi dei privati e delle imprese.

In particolare, il nuovo processo tributario dovrebbe aiutare a garantire il "riequilibrio" tra le due parti in causa, contribuenti e Fisco, riconoscendo un concetto semplice: la parità delle armi.

Purtroppo, il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente non nasce come paritario; anzi, esso si caratterizza innanzitutto per l'asimmetria informativa tra di essi. Questa realtà però non può tradursi nella negazione del principio di parità in ambito processuale.

Un primo passo per il raggiungimento di tale parità si potrebbe ottenere, come proposto dalla Commissione della Cananea, con il mantenimento di una magistratura tributaria, con giudici specializzati, reclutati attraverso concorsi pubblici, il cui aggiornamento professionale sia costante e monitorato, ancora attraverso l'ampliamento del contraddittorio preventivo, con la possibilità di

ricorrere, seppur con precisi limiti, alla prova testimoniale e il divieto, per l'Amministrazione Finanziaria, di utilizzare elementi di prova acquisiti in violazione dei diritti fondamentali dell'individuo e delle garanzie procedurali.

Ma se è pur vero che tutte queste proposte camminano verso la meta e probabilmente rafforzano le garanzie dei contribuenti, a esse ne andrebbero affiancate anche altre, ad esempio:

- *la revisione dell'istituto dell'autotutela*, conferendogli le caratteristiche dell'obbligatorietà, sulla base delle quali l'Amministrazione Finanziaria deve sempre rimuovere gli effetti di un atto illegittimo e in ogni caso rispondere (entro un tempo perentorio e con motivazioni), considerando la mancata risposta come causa d'improcedibilità dell'atto definitivo;

- *la revisione dell'utilizzo delle presunzioni semplici* che consentono all'Agenzia o agli enti impositivi di emettere, ancor oggi, atti a carico del contribuente. Tali atti, basati su presunzioni semplici e semplicissime, mancanti dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., dovrebbero essere considerati nulli;

- *le circolari dell'Agenzia*, gli interpelli e le consulenze giuridiche, quali atti amministrativi di pubblica amministrazione coinvolta nel processo, essendo mere disposizioni senza valore legislativo, in caso di vuoto normativo non devono essere prese in considerazione dal giudice;

- *la revisione dell'onere della prova*: nel processo tributario le prove fornite da entrambe le parti devono avere la stessa dignità e la stessa efficacia, senza alcun privilegio per l'una o l'altra. Sappiamo tuttavia che, molto spesso, questa regola generale di ripartizione dell'onere della prova viene derogata, ricadendo sul contribuente e acuendo l'asimmetria informativa che caratterizza il rapporto fisco-contribuente;

- *revisione del sistema sanzionatorio*: le attuali misure sanzionatorie (disciplinate dai d.lgs. nn. 471, 472 e 473 del 1997) sono del tutto sproporzionate e non collegate né al danno erariale subito né alla condotta del contribuente. L'applicazione delle sanzioni è standardizzata, risultando inefficace o ingiusta. Inutile ricordare che al contrario di ciò che avviene nel nostro sistema tributario, la Corte di Giustizia europea, con la sentenza 935/19, ha ribadito che la sanzione ha una finalità precisa e non deve eccedere da quanto necessario per raggiungere l'obiettivo;

- *La discrezionalità dell'applicazione dell'abuso del diritto e della nozione di antieconomicità*: l'Amministrazione procedente, anche in una situazione di apparente assenza di violazioni, ha il potere di valutare la congruità delle spese e dei ricavi dell'impresa o addirittura di un'intera operazione societaria. Qualora li ritenga sproporzionati o non corrispondenti a un vero interesse per l'impresa, può procedere alla rettifica di queste componenti di reddito, ricorrendo all'accertamento analitico-induttivo di cui

all'art. 39, c. 1, lett. d), del d.P.R. 600/1973. Ricordiamo che per l'*onus probandi* nel caso di contestazione di operazioni antieconomiche, la dottrina, nel tempo, ha ribadito che anche in questi casi andrebbe applicata la regola ordinaria secondo la quale spetterebbe al fisco dimostrare che la contestazione sia fondata su ragioni quanto meno plausibili e condivisibili. Contrariamente, l'Agenzia delle Entrate, con la nota interna 2008/185, sostiene che, nella contestazione di comportamenti antieconomici, sussiste un ribaltamento dell'onere della prova sul contribuente;

- *La discrezionalità dell'applicazione dell'abuso del diritto e della nozione di antieconomicità*: relativamente all'abuso del diritto, è necessario rendere più chiaro che esso ruota intorno al conseguimento, attraverso la condotta adottata, di un vantaggio fiscale indebito, così agevolando il compito del giudice di valutare sempre in prima battuta l'esistenza di un simile vantaggio piuttosto che l'esistenza nel sistema di una modalità di tassazione più gravosa cui corrisponderebbe, per l'Agenzia, il pressoché automatico aggiramento proprio di quella tassazione più gravosa;

- in seconda battuta: l'introduzione della possibilità per il giudice di decidere secondo "equità" nei casi in cui alla condotta impropria del contribuente non si accompagni un pregiudizio agli interessi dell'Erario proporzionato alla contestazione dell'Agenzia;

- *prevedere la possibilità di estendere ai Dottori Commercialisti la possibilità di patrocinare in Cassazione.*

Il contenzioso di ADM e gli strumenti deflattivi

Ivan Santi Spina

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Oggetto dell'attività ADM. – 3. Il contenzioso di ADM. Caratteristiche e ripartizione. – 1.4. Strumenti deflattivi del contenzioso tributario in ADM. – 1.4.1. L'autotutela. – 1.4.2. Ricorso-reclamo mediazione. – 1.4.3. Accordi transattivi tra contribuente e Fisco. – 1.4.4. Ravvedimento operoso. – 1.4.5. Considerazioni conclusive.

1.1. Introduzione

Gli istituti deflattivi del contenzioso tributario hanno l'obiettivo di prevenire o ridurre il più possibile il contenzioso tributario. Sostanzialmente, il fine è quello di porre le condizioni necessarie per il raggiungimento di un accordo transattivo stragiudiziale o giudiziale tra la pretesa impositiva azionata dall'Amministrazione finanziaria da una parte e il contribuente dall'altra.

L'impiego di alcuni strumenti ha inciso sicuramente in chiave deflattiva sui procedimenti tributari dell'Agenzia Dogane e Monopoli.

In questo contributo, si intende pertanto analizzare i principali istituti deflattivi adottati nell'ambito dell'Agenzia Dogane e Monopoli, in particolare l'autotutela, il ricorso-reclamo mediazione, gli accordi transattivi tra contribuente e fisco e il ravvedimento operoso. Strumenti che hanno l'obiettivo di ridurre o, comunque, preveni-

re il contenzioso tributario e imporre sanzioni meno gravose per il contribuente, assicurando una maggiore efficacia dell'accertamento. Comunemente, tali strumenti sono considerati come istituti premiali, in quanto favoriscono il contribuente che manifesta la volontà di utilizzarli, ottenendo di conseguenza una riduzione della sanzione prevista per la violazione tributaria cui si riferisce.

1.2. Oggetto dell'attività ADM

L'Agenzia Dogane e Monopoli svolge molteplici attività attraverso gli Uffici delle Dogane, i quali assicurano sul territorio di competenza:

a) la gestione dei servizi doganali, garantendo l'applicazione della normativa tributaria ed extratributaria di competenza e di tutte le misure, incluse quelle riguardanti la politica agricola e la politica commerciale dell'Unione Europea, connesse agli scambi internazionali;

b) l'amministrazione dei tributi relativi alle competenze di cui al precedente comma 1, assicurando in particolare l'accertamento, la riscossione e la gestione del contenzioso per i diritti doganali, la fiscalità interna negli scambi internazionali, le accise, la tassazione energetica e ambientale, la certificazione qualitativa e quantitativa della produzione industriale soggetta ad accisa e dei consumi energetici;

c) il contrasto dell'evasione tributaria e degli illeciti extratributari, svolgendo attività di prevenzione e repressione degli stessi, sia di autonoma iniziativa o su delega dell'Autorità giudiziaria, sia in collaborazione, anche su base convenzionale, con le competenti strutture di coordinamento delle altre Amministrazioni, nonché con i nuclei specialistici della Guardia di Finanza e delle altre forze di polizia. In attuazione della normativa nazionale e sovranazionale, inerente all'adozione di sistemi di analisi dei rischi per la verifica mirata, gli Uffici procedono a controlli, ispezioni e indagini con i poteri attribuiti al personale doganale dalle normative vigenti con riferimento, in particolare, alla lotta all'evasione delle risorse proprie - RPT, alla lotta ai traffici di stupefacenti, di materiali strategici, di merci contraffatte e alla tutela della salute pubblica, del patrimonio artistico, della proprietà intellettuale e del "made in", alle irregolarità valutarie per il contrasto del riciclaggio internazionale e del finanziamento al terrorismo; alla verifica, in collaborazione con l'Agenzia delle Entrate, dell'applicazione dell'IVA sulle merci circolanti in ambito unionale.

Dalle attività svolte sul territorio derivano i contributi all'Erario, di seguito elencati:

- i tributi doganali o diritti doganali, ovvero quei diritti che gli Uffici delle Dogane sono tenuti a riscuotere in relazione alle operazioni doganali. Tra essi sono inclusi i diritti di confine costituiti dai dazi, dai prelievi e dalle altre imposizioni all'importazione o

all'esportazione previsti dalla normativa unionale, nonché i diritti di monopolio, le imposte di confine e ogni altra imposizione o imposta di consumo a favore dello Stato;

- le accise, imposte indirette che colpiscono la produzione, il consumo e l'importazione nel territorio italiano di determinati prodotti, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. A) del Decreto Legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 di approvazione del «Testo Unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative», noto come TUA (Testo Unico delle Accise);

- l'IVA sulle operazioni di importazione, quanto alle operazioni di accertamento e di riscossione (ex art. 70 DPR n. 633/72);

- i tributi ambientali (tra cui *carbon tax* e imposte sulle emissioni ambientali).

Da un'analisi dei dati relativi ad ADM nel 2020, il contributo all'erario dell'Agenzia è pari a 62,39 miliardi di euro, suddiviso per i vari settori in cui è articolata l'amministrazione, come segue: Dogane, con un contributo derivante per 1,95 mld € dai dazi doganali e 10,04 dall'IVA intracomunitaria; Energie e Alcoli per 29,10 mld € a titolo di accisa e altre imposizioni minori connesse; Tabacchi, con un contributo di 14,06 mld €, di cui 10,60 derivante da accise su tabacchi lavorati esteri, 3,40 mld € da IVA sui tabacchi e 0,06 mld € da imposta di consumo su prodotti liquidi da inalazione e prodotti accessori ai prodotti da fumo; Giochi con un contributo di

Il contenzioso di ADM e gli strumenti deflattivi

7,24 mld € a titolo di prelievo erariale, utile erariale e imposta unica.



Si riportano le tabelle riassuntive dell'attività complessiva relativa ai controlli da parte di ADM e dei relativi esiti finanziari negli anni 2017, 2018, 2019 e 2020.

ATTIVITÀ COMPLESSIVA- NUMERO DEI CONTROLLI

	Numero controlli eseguiti			
	2017	2018	2019	2020
Controlli su importazioni	286.829	304.706	317.183	321.466
<i>di cui: visita delle merci</i>	169.159	172.428	171.711	158.531
Controlli su esportazioni	197.944	191.775	189.225	166.913
<i>di cui: visita delle merci</i>	43.573	43.359	46.139	32.371
Controlli attraverso gli scanner	41.009	41.700	49.644	45.337
Controlli doganali su scambi extra-comunitari a posteriori	130.209	116.279	112.514	110.433
Controlli sul <i>plafond</i> scambi extra-comunitari	365	306	275	125
Controlli doganali su scambi intra-comunitari	2.691	2.238	1.772	715
Attività di verifica nel settore accise	48.592	47.132	50.462	45.538
Altri controlli extratributari	506.718	511.387	461.129	329.636
<i>di cui:</i>				
<i>Controlli passeggeri</i>	101.321	165.353	82.696	47.934
<i>Controlli doganali di sicurezza</i>	307.414	262.590	243.269	198.676
<i>Post-clearance audit (PCA)</i>	131	420	430	98
<i>Controlli AEO</i>	577	564	644	325
<i>Controlli anticontraffazione di iniziativa</i>	15.451	12.283	13.951	11.992
<i>Verifiche ordinarie, mutua assistenza, altro</i>	81.824	70.177	120.139	70.611
Totale	1.214.357	1.215.523	1.182.204	1.020.164

ATTIVITÀ COMPLESSIVA – ESITI FINANZIARI DEI CONTROLLI

(in milioni)

ATTIVITA'	Esiti finanziari			
	2017	2018	2019	2020
Controlli doganali su scambi extra-comunitari a posteriori	49,1	31,5	20,3	9,7
Controlli sul <i>plafond</i> scambi extra-comunitari	185,9	266,0	195,3	379,7
Controlli doganali su scambi intra-comunitari	1.012,0	1.215,0	1.125,3	849,6
Attività di verifica nel settore accise	373,1	381,0	348,0	249,1
Altro (*)	230,0	201,5	280,1	148,6
Totale	1.850,1	2.095,0	1.969,0	1.636,8

1.3. Il contenzioso di ADM. Caratteristiche e ripartizione

Ai sensi del Decreto legislativo del 24 settembre 2015 n. 156 - Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23 (G. U. n. 233 del 7 ottobre 2015), «Le commissioni tributarie provinciali sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione. Se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuate con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso» (art. 4, comma 1).

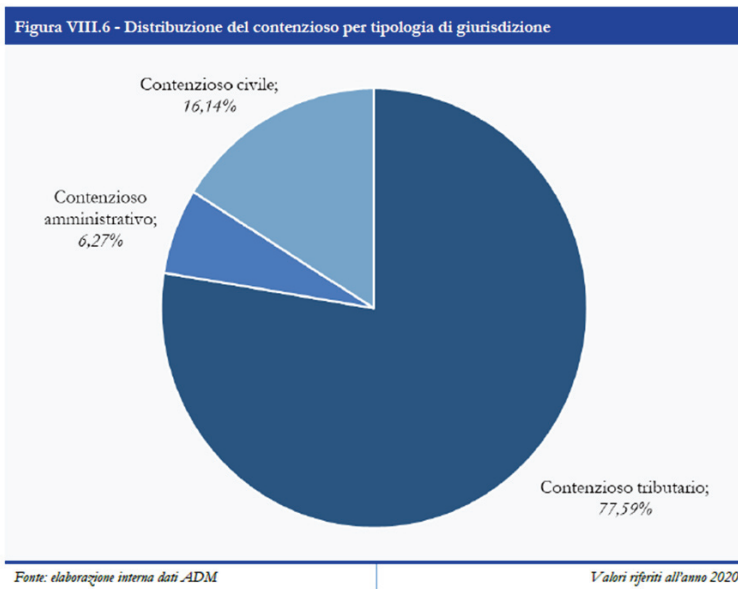
Quanto alle parti, il Decreto recita come segue:

«Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto. Se l'ufficio è un'articolazione dell'Agenzia delle entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, individuata con il regolamento di amministrazione di cui all'articolo 71 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, è parte l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso» (art. 10).

L'attività accertativa di ADM avviene attraverso le seguenti modalità:

- avvisi di pagamento per la riscossione delle accise di cui all'art. 14 del TUA;
- avviso di accertamento doganale di cui agli artt. 65 ss. DPR n. 43/73;
- avviso suppletivo e di rettifica doganale di cui agli artt. 11 e ss. D.Lgs. n. 374/90;
- controversie in materia di applicazione del Codice Doganale dell'Unione Europea (in particolare, art. 42 Reg. UE n. 952/2013 e art. 43/45 Reg. UE n. 952/2013).

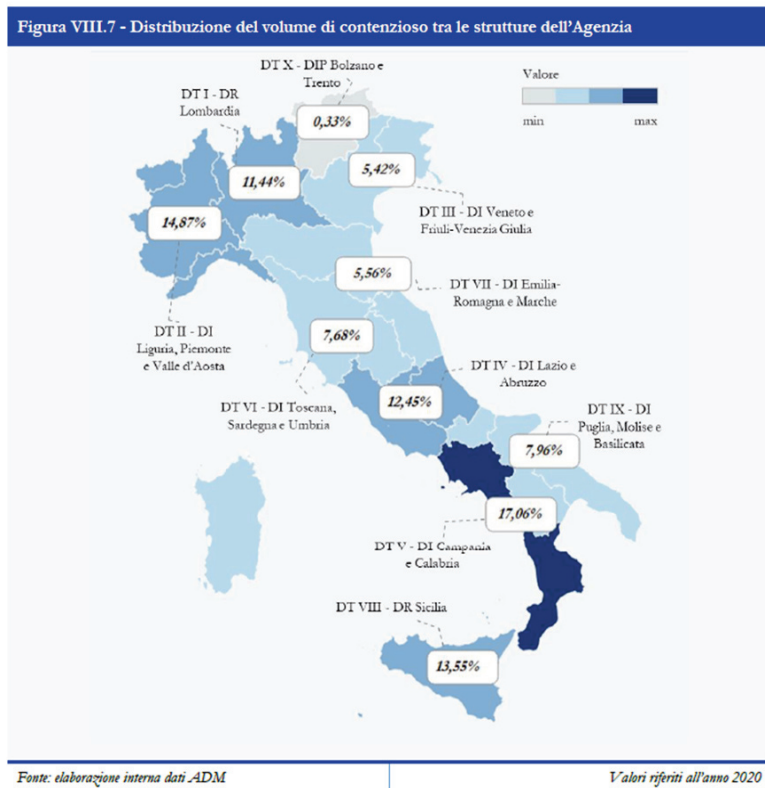
L'Agenzia Dogane e Monopoli ha attualmente n. 14.695 ricorsi pendenti, distribuiti per tipologia di giurisdizione tra contenzioso civile con n. 2.371 ricorsi (pari al 16,14%), contenzioso amministrativo con n. 922 ricorsi (pari al 6,27%), mentre la parte più cospicua, corrispondente al 77,59%, riguarda i ricorsi tributari, che ammontano a n. 11.402.



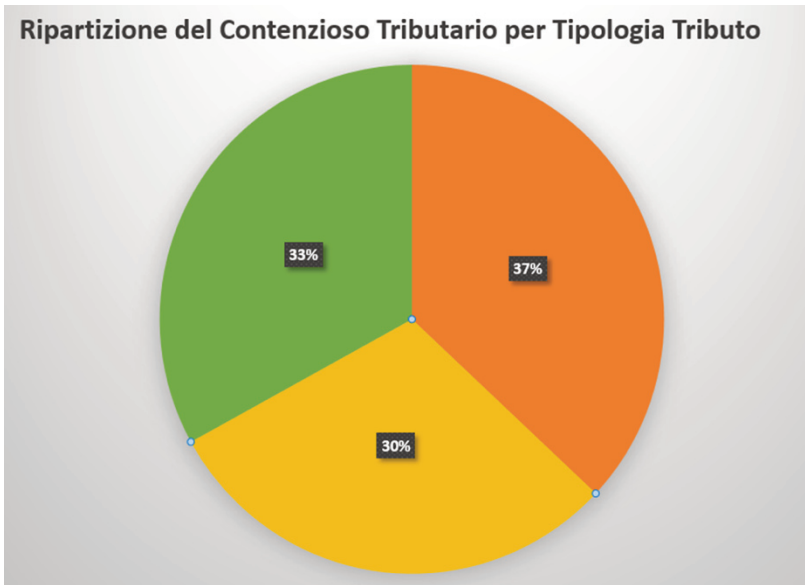
Nel 2020 sono state avviate 3.635 nuove cause ed emesse 3.020 sentenze giudiziarie di conclusione dei processi.

Quanto alla distribuzione territoriale del carico del contenzioso tra le sedi dell'Agenzia, esso oscilla tra un volume massimo presso la

Direzione Territoriale V - Campania e Calabria (dal 2021 suddivisa in due distinte Direzioni Territoriali) con un 17,06%, a un valore minimo dello 0,33% nella Direzione Territoriale X - DIP Bolzano e Trento.



Relativamente alla tipologia di attività, i tributi riscossi da ADM sono ripartiti più o meno equamente tra Dogane (37%), Monopoli (33%) e Accise (30%).

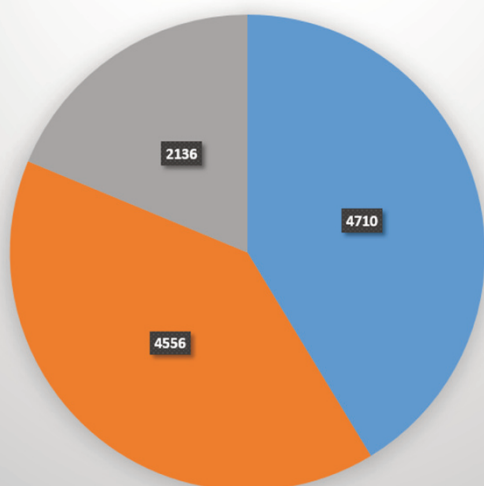


Legenda: Dogane  Monopoli  Accise 

Fonte: Elaborazione ADM - Anno 2020

Relativamente, invece, al grado di giudizio, il contenzioso tributario dell’Agenzia registra n. 4.710 ricorsi pendenti nel primo grado di giudizio, n. 4.556 nel secondo grado, e n. 2.136 in Cassazione, a dimostrazione del fatto che il contribuente tende a esperire nella quasi totalità dei casi i primi due gradi di giudizio, mentre circa la metà ricorre alla Corte di Cassazione per la definizione del contenzioso con l’Erario.

Ripartizione del Contenzioso Tributario Per Grado Di Giudizio



Legenda: Primo grado ■ Secondo grado ■ Cassazione ■

Fonte ADM – Dati 2020

ESITO DELLE SENTENZE DEPOSITATE NEL 2020 PER SETTORI

	Favorevoli e parzialmente favorevoli (A)	Sfavorevoli (B)	Altro (C)	Totale (D)	Indice di vittoria (E=A/D)
Risorse proprie	375	178	58	611	61,4
IVA all'importazione	59	30	13	102	57,8
Altro dogane	47	8	7	62	75,8
Sanzioni tributarie dogane	119	67	33	219	54,3
Prodotti energetici	292	56	22	370	78,9
Prodotti alcolici	28	9	3	40	70,0
Energia elettrica	166	40	15	221	75,1
Gas naturale	59	26	5	90	65,6
Altro accise	63	15	8	86	73,3
Sanzioni tributarie accise	127	40	7	174	73,0
Giochi	549	83	49	681	80,6
Tabacchi	6	1	0	7	85,7
Altro monopoli	1	1	0	2	50,0
Sanzioni tributarie monopoli	3	0	1	4	75,0
Totale	1.894	554	221	2.669	71,0

Fonte: Agenzia delle dogane e dei monopoli

Figura VIII.9 - Valore del contendere di vittorie e soccombenze per tipologia di contenzioso

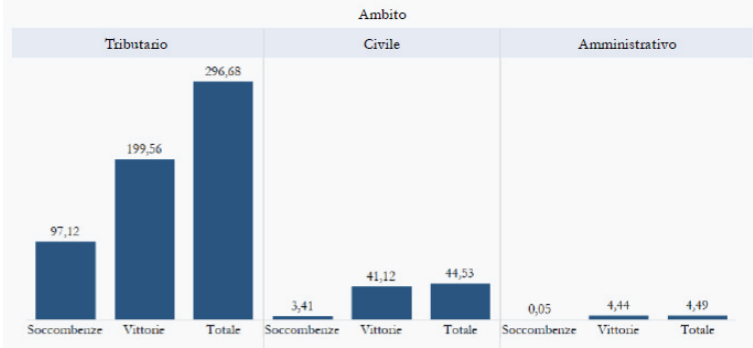
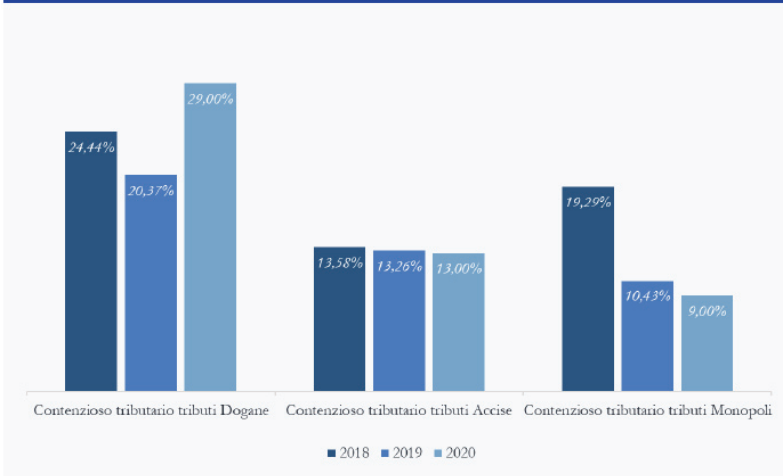


Figura VIII.8 - Indice medio di soccombenza (%) nel contenzioso tributario



Dall'analisi degli esiti del contenzioso tributario presso la Direzione Territoriale Sicilia di ADM, la percentuale di sentenze favo-

Il contenzioso di ADM e gli strumenti deflattivi

revoli ammonta a circa il 97% su base regionale, con un successo del 100% relativamente all'Ufficio delle Dogane di Messina.

Esiti del Contenzioso DT VII - SICILIA

	INDICE NUMERICO				INDICE A VALORE		
	NUMERO SENTENZE DEFINITIVE TOTALMENTE PARZIALMENTE FAVOREVOLI	NUMERO DI SENTENZE DEFINITIVE SFAVOREVOLI	NUMERO DI SENTENZE CESS. MAT. CONT. E ALTRI ESITI	INDICE 1 SENZA CESS. MAT. CONT. (%)	VALORE LIQUIDATO SENTENZE DEFINITIVE TOT. E PARZ. FAVOREVOLI	VALORE CONTROVERSIE FAVOREVOLI, PARZ. FAV. E SFAVOREVOLI	INDICE 2 SENZA CESS. MAT. CONT. (%)
UFFICIO DELLE DOGANE DI MESSINA	14	0	0	100,00%	€ 452.884,10	€ 452.884,10	100,00%
UFFICIO DELLE DOGANE DI TRAPANI	4	0	0	100,00%	€ 208.074,66	€ 208.074,66	100,00%
UFFICIO DELLE DOGANE DI PALERMO	17	0	1	100,00%	€ 316.099,81	€ 316.099,81	100,00%
UFFICIO DELLE DOGANE DI CATANIA	7	0	3	100,00%	€ 124.317,17	€ 124.317,17	100,00%
UFFICIO DELLE DOGANE DI PORTO EMPEDOCLE	13	1	1	92,86%	€ 95.826,80	€ 98.706,61	97,08%
UFFICIO DELLE DOGANE DI SIRACUSA	12	1	1	92,31%	€ 241.680,61	€ 267.697,61	90,28%
UFFICIO DEI MONOPOLI PER LA SICILIA	6	1	1	85,71%	€43.789,08	€47.694,08	91,81%
TOTALE	73	3	7	95,84%	€ 1.438.883,15	€ 1.515.474,00	97,02%

1.4. Strumenti deflattivi del contenzioso tributario in ADM

I principali strumenti deflattivi adottati nell'ambito dell'Agenzia Dogane e Monopoli, come accennato nell'introduzione, sono costituiti dall'autotutela, dal ricorso-reclamo mediazione, dagli accordi transattivi tra contribuente e fisco e dal ravvedimento operoso.

1.4.1. L'autotutela

Tra gli strumenti deflattivi di natura amministrativa, vale a dire quelli che devono essere attivati entro il termine per proporre ricorso al giudice tributario, rientra l'istituto dell'autotutela.

Per autotutela si intende il potere, attribuito in generale alla Pubblica amministrazione (e, quindi, pure agli enti impositori) di annullare d'ufficio i propri atti, in quanto illegittimi o infondati.

La materia è disciplinata nell'art. 2-*quater* del DL n. 564/94 e nel DM 11 febbraio 1997 n. 37. Il potere di autotutela può essere esercitato d'ufficio, senza necessità di istanza di parte, ma è comunque espressione di un potere latamente discrezionale.

Tuttavia, nulla vieta che il contribuente, con apposita domanda rivolta all'ente impositore in carta semplice, solleciti l'autotutela. La menzionata domanda non ha effetti particolari, né sospende, in alcun modo, il termine per il ricorso. Il contribuente può trasmettere all'Ufficio delle Dogane una semplice domanda in carta libera, contenente un'esposizione sintetica dei fatti e corredata dalla documentazione idonea a dimostrare le tesi sostenute. Nella domanda occorre riportare l'atto di cui si chiede l'annullamento, nonché i motivi che fanno ritenere tale atto illegittimo e, di conseguenza, annullabile in tutto o in parte. Ai sensi dell'art. 1 del citato Decreto Ministeriale n. 37/97, il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta all'ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio ovvero in via sostitutiva, in caso di grave inerzia, alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'ufficio stesso dipende. Come evidenziato dall'art. 2, l'Amministrazione finanziaria può procedere, in tutto o in parte,

all'annullamento o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, nei casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quali tra l'altro: errore di persona, evidente errore logico o di calcolo, errore sul presupposto dell'imposta, errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione. Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria.

Quando non è ancora stato emesso l'atto impositivo, l'autotutela si concretizza in un'archiviazione della pratica. Sotto un'ottica processuale, il mancato esercizio dell'autotutela può avere effetti sul versante delle spese, in quanto l'amministrazione, oltre che alle spese processuali, può essere condannato a somme aggiuntive come la responsabilità processuale aggravata o la condanna secondo equità (artt. 15 del D.Lgs. n. 546/92 e 96 c.p.c.).

Le ragioni che possono condurre all'annullamento d'ufficio di un atto sono molteplici. Volendo riprendere quanto indicato nell'art. 1 del DM n. 37/97, si possono citare l'errore di persona, la duplicazione d'imposta e l'avvenuto pagamento delle somme.

Non ci sono limiti temporali all'esercizio dell'autotutela, infatti essa può avvenire dopo la definitività dell'atto (ove il contribuente, dunque, non abbia notificato il ricorso), a contenzioso pendente e,

addirittura, successivamente al giudicato esterno, sempre che i motivi dell'annullamento d'ufficio del provvedimento non contrastino con la motivazione che sta alla base del giudicato.

L'annullamento dell'atto illegittimo può essere effettuato anche se il giudizio è ancora pendente, se l'atto è divenuto ormai definitivo per decorso dei termini per ricorrere, ovvero se il contribuente ha presentato ricorso e questo è stato respinto per motivi formali (inammissibilità, improcedibilità, irricevibilità) con sentenza passata in giudicato. L'annullamento dell'atto illegittimo comporta automaticamente l'annullamento degli atti a esso consequenziali (ad esempio, il ritiro di un avviso di accertamento infondato comporta l'annullamento della conseguente iscrizione a ruolo e delle relative cartelle di pagamento) e l'obbligo di restituzione delle somme riscosse sulla base degli atti annullati.

Poiché l'autotutela è per l'Amministrazione una facoltà discrezionale, la presentazione di un'istanza non sospende i termini per la presentazione del ricorso al giudice tributario. Pertanto, è necessario prestare attenzione a non far trascorrere inutilmente tali termini.

1.4.2. Ricorso-Reclamo Mediazione

Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una

proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. La procedura di reclamo/mediazione deve essere conclusa, a pena di improcedibilità del ricorso, entro il termine di novanta giorni dalla data di notifica di quest'ultimo, come chiarito dall'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/92.

Ai sensi dell'art. art. 9 del D.Lgs. n. 156/2015, l'istituto del reclamo-mediazione si applica agli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dagli Enti locali.

Il ricorso può essere proposto avverso:

- l'avviso di accertamento;
- l'avviso di liquidazione del tributo;
- il provvedimento che irroga sanzioni;
- il ruolo e la cartella di pagamento;
- l'avviso di mora;
- il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti;
- il diniego o la revoca di agevolazioni tributarie o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni Tributarie.

L'istanza di reclamo/mediazione, se non diversamente specificato nell'atto impugnato, va inoltrato alla Direzione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. La proposizione deve essere effettuata entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto da impugnare. La

descritta procedura amministrativa, volta alla composizione della lite, costituisce condizione di procedibilità del ricorso, che diviene esperibile decorsi novanta giorni fissati per la conclusione della stessa. Da tale termine riprendono a decorrere i trenta giorni per la costituzione in giudizio davanti alla Commissione Tributaria.

In seguito all'esame istruttorio dell'istanza di reclamo/mediazione, l'Agenzia può:

- ritenere la proposta di mediazione completa nell'ammontare della pretesa e, per l'effetto, accogliere l'istanza del ricorrente, invitando quest'ultimo a sottoscrivere l'accordo di mediazione senza formalità;

- ritenere non accoglibile il reclamo in tutto o in parte; in tal caso la procedura può concludersi con un provvedimento motivato espresso di rigetto ovvero con un silenzio-rifiuto che si perfeziona decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo. Nell'ipotesi di provvedimento espresso di diniego o di accoglimento parziale, il ricorrente può accettare la decisione della controparte oppure decidere di costituirsi in giudizio dinanzi al giudice tributario. La costituzione in giudizio deve avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsti per la definizione della procedura di reclamo-mediazione, anche se il provvedimento di rigetto del reclamo-mediazione è notificato al contribuente prima dei predetti 90 giorni.

L'istruttoria relativa al procedimento di mediazione è attribuita alla Direzione Territoriale (così è chiamata la Direzione Regionale

competente, gerarchicamente sovraordinata rispetto all'Ufficio delle Dogane che ha emesso all'atto impositivo). È compito dell'Ufficio delle Dogane trasmettere alla D.T. l'istanza di reclamo/mediazione corredata da tutta la documentazione di supporto e da una relazione sull'attività espletata e sulla ricevibilità della proposta.

La D.T., all'esito dell'istruttoria, può accogliere, anche parzialmente, o rigettare il reclamo ovvero può formulare una proposta di mediazione. È possibile instaurare un eventuale contraddittorio con il contribuente in base all'incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa.

La mediazione comporta il beneficio per il contribuente dell'automatica riduzione delle sanzioni amministrative al 35% del minimo previsto dalla legge. Tale beneficio può essere riconosciuto anche se il contribuente decide di pagare interamente l'imposta del procedimento di mediazione.

L'accordo di mediazione si conclude con la sottoscrizione da parte dell'ufficio e del contribuente e si perfeziona con il versamento entro venti giorni dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata, in caso di pagamento rateale. Il pagamento deve essere effettuato, anche tramite compensazione, con il modello F24.

In caso di mancato versamento delle rate successive alla prima, l'atto di mediazione costituisce titolo per la riscossione coattiva.

1.4.3. Accordi transattivi tra contribuente e Fisco

La materia dell'accordo transattivo richiede una necessaria premessa con riferimento all'indisponibilità del credito tributario. Secondo una parte della dottrina, detta indisponibilità, se riferita alla potestà di imposizione e all'obbligazione tributaria, esprimerebbe l'incompatibilità di qualsiasi manifestazione di poteri dispositivi con la disciplina dell'*an* e del *quantum* del tributo e, quindi, l'irrinunciabilità all'esercizio dei propri poteri da parte del soggetto attivo del rapporto d'imposta, costituendo un'ipotesi di indisponibilità "per natura" del diritto. Si tratterebbe pertanto di un diritto indisponibile in sé, nella sua consistenza funzionale, di un diritto che nasce inglobando la limitazione intrinseca della assenza di poteri dispositivi normalmente presenti in ogni diritto soggettivo¹.

Altra parte della dottrina² ha cercato di dimostrare l'inconferenza (quando non la vera e propria inesistenza) del principio rispetto agli istituti oggetto di indagine, per poi concludere nel senso dell'esistenza di un nuovo concetto di discrezionalità tributaria – evinta dalle progressive riforme fiscali che si sono mosse sempre più sulla via degli accordi – che, alla luce dei poteri dispositivi da riconoscersi in capo ai soggetti del rapporto, consentirebbe la con-

¹ G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in ID., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè, Milano, 2008, 61 ss.

² M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2001.

clusione di accordi di natura transattiva, tipici del diritto tributario, al cui schema sarebbero riconducibili non soltanto l'accertamento con adesione e la conciliazione, ma anche altri istituti.

Secondo un altro assertore del pieno superamento del principio deve ritenersi che «il tanto decantato dogma dell'indisponibilità tributaria costituisca ormai, e a ben vedere, più il mito di un tempo lontano che non un autentico principio informatore dell'attuale sistema»³.

Dal punto di vista giurisprudenziale, di particolare rilievo è una sentenza del 2010⁴, in cui la Cassazione affronta due distinti profili che presentano interferenze con il tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, vale a dire il potere di rinuncia agli atti del giudizio da parte del funzionario dell'amministrazione finanziaria e il potere di autotutela dell'amministrazione.

Sul primo dei due aspetti, la Corte, superando un precedente orientamento⁵ che escludeva il potere di rinuncia in ragione della natura pubblicistica e indisponibile della pretesa tributaria, ha affermato che il funzionario autorizzato a rappresentare l'amministrazione presso la Commissione Tributaria Regionale, ove non sussistano specifiche limitazioni o restrizioni ai suoi poteri, ha anche la facoltà di rinunciare all'appello proposto dall'ufficio finanziario.

³ P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 3/2008, 595 ss.

⁴ Cass., 15 febbraio 2010, n. 3519, in *Corriere Trib.*, 11/2010, 895.

⁵ Cass., 2 luglio 2003, n. 10427, in *Boll. trib.*, 2003, 1417.

Sul secondo versante, la sentenza ha statuito che l'Amministrazione finanziaria può, in via di autotutela, ovvero rinunciando o desistendo dal giudizio, pervenire a una definizione più coerente ai dati oggettivi della specifica fattispecie e tale da evitare un'inutile e defatigante prosecuzione del contenzioso, nonostante «il credito d'imposta, quale espressione del precetto fiscale, non sia nella sua essenza negoziabile in considerazione del principio di legalità». Ciò in quanto «il principio dell'indisponibilità dell'imposizione tributaria non osta a che l'Amministrazione finanziaria riconosca l'illegittimità totale o parziale dell'atto impositivo, e lo ritiri in via di autotutela, determinando così la cessazione della materia del contendere e l'estinzione del processo pendente, o comunque, disponga della lite, decidendo di resistere o non ad un ricorso, di impugnare o non una pronuncia sfavorevole, di coltivare un gravame o rinunciarvi».

La Cassazione, con alcune recenti decisioni, ha inoltre affrontato il problema della natura giuridica dei c.d. strumenti deflattivi del contenzioso o di istituti come la transazione fiscale, i quali sembrerebbero mettere in crisi la vigenza del principio di indisponibilità, approfondendone il fondamento. La Cassazione, in più occasioni, ha ad esempio affermato che «poiché nel nostro ordinamento vige il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, le definizioni convenzionali della lite sono valide solo nei casi espressamente previsti, come è nella conciliazione giudiziale che rappresenta una

deroga al predetto principio. Non può pertanto vincolare le parti una definizione raggiunta in assenza dei presupposti per la conciliazione giudiziale, fra i quali rientra la necessaria pendenza di una lite dinanzi al giudice di primo grado»⁶.

Il principio della indisponibilità sembra pertanto trovare una deroga nel bilanciamento con l'interesse, parimenti pubblico, a evitare un costoso e incerto contenzioso tributario prediligendo, in taluni casi, la chiusura del contesto con la rinuncia a parte del tributo accertato e delle sanzioni correlate. Rinuncia che si espone, inevitabilmente, al vaglio del giudice contabile.

La Corte dei conti⁷, dal canto suo, in un parere di qualche anno fa ha precisato che «il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria scaturisce dai principi di capacità contributiva e d'imparzialità nell'azione della pubblica amministrazione, previsti, rispettivamente, agli artt. 53, 1° comma, e 97, i quali sono espressione, entrambi, del principio di eguaglianza nell'ambito dei rapporti tributari». In funzione dell'interesse alla certezza dei rapporti e alla sollecita riscossione dei carichi dovuti, il legislatore avrebbe dunque introdotto gli istituti dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale, i quali però non costituiscono «negazione della regola dell'indisponibilità del credito tributario» poiché operano «sui

⁶ Cass., 6 ottobre 2001, n. 12314 in *Dir. prat. trib.*, 4/2002, 725 con nota di M. FANNI, *L'indisponibilità del credito tributario quale principio fondamentale, salvo tassative deroghe*. Negli stessi termini, cfr. Corte dei conti, sez. giur. Lombardia, 30 maggio 2006, n. 312.

⁷ Corte dei conti, sez. contr. Emilia-Romagna, 27 febbraio 2007, delib. n. 2/2007/Parere n. 1.

presupposti della fattispecie impositiva e non sul tributo, ancora in fase di definitiva determinazione».

Allo stato, pertanto, sia la giurisprudenza più recente, sia la parte maggioritaria della dottrina, pur concordando nel ritenere esistente il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, concludono nel senso di una sua “cedevolezza” a fronte della tutela di interessi costituzionalmente protetti paritari o superiori, talché la legge può ammetterne la deroga in favore delle diverse tipologie di strumenti deflattivi del contenzioso.

Dal punto di vista dell’applicazione dell’istituto agli accertamenti dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, premessa l’inapplicabilità ai dazi, costituenti risorse proprie dell’U.E. (e rispetto ai quali, pertanto, lo Stato italiano non ha potere dispositivo), si registra a oggi un limitato ricorso agli accordi transattivi, perché non numerose sono le proposte avanzate dai contribuenti, che sembrano prediligere il ravvedimento operoso, di cui si dirà nel paragrafo successivo.

1.4.4. Ravvedimento operoso

L’art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, dispone:

«1. La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifi-

che o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;

a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;

b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;

b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è

prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;

b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;

b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;

c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

[...]

1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la

notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

1-*quater*. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.

3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

[...]

5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione».

Si tratta dunque di un istituto che consente al contribuente, nelle ipotesi di errori, omissioni o ritardi nei pagamenti e nella presentazione delle dichiarazioni, di regolarizzare l'errore o l'omissione versando il tributo dovuto ed una sanzione in misura ridotta. È possibile ricorrere al ravvedimento operoso fintanto che non siano stati notificati l'avviso di pagamento o l'atto di contestazione delle sanzioni. Pertanto è possibile beneficiare dell'istituto anche dopo la ricezione del processo verbale di constatazione e anche quando la verifica fiscale sia stata già avviata.

Il ravvedimento non richiede alcuna attività di collaborazione o di valutazione dell'ufficio, che si limita a ricevere il pagamento di iniziativa da parte dell'utente e a registrare la corretta definizione del contesto. Qualora il contribuente non abbia esattamente definito gli importi da pagare, il ravvedimento non si perfeziona e le somme versate costituiscono un acconto rispetto a quanto dovuto.

Giova evidenziare che trattasi di uno strumento deflattivo del contenzioso di sicura efficacia, largamente utilizzato dai contribuenti, esteso nella pratica a tutte le violazioni sanzionabili, anche quelle non rigorosamente riconducibili ai concetti di *errore* od *omissione*.

1.4.5. Considerazioni conclusive

A fronte di un quadro normativo piuttosto frammentario, multiforme e assolutamente foriero di interpretazioni davvero opposte e

contrastanti, trarre delle conclusioni è esercizio tutt'altro che agevole.

Da un lato, vi è il principio di indisponibilità che, pur nelle innegabili difficoltà con cui si scontra ogni tentativo di formalizzazione in termini puntuali, sembra comunque potersi ricavare, ancorché in assenza di espresse enunciazioni, traendone i diversi tasselli, quasi fosse un mosaico, da una pluralità di disposizioni e valori costituzionali. Che si presenti intimamente intrecciato e tragga linfa dai principi di uguaglianza, capacità contributiva, legalità e imparzialità dell'azione amministrativa non sembra infatti possa discutersi.

Dall'altro, altrettanto innegabile è la constatazione che l'evoluzione del sistema fiscale sia orientata verso un riconoscimento sempre più ampio di accordi e intese tra amministrazione finanziaria e contribuente, in direzione, quindi, di una conformazione in termini più spiccatamente “negoziali” del rapporto tributario e delle relative vicende.

L'introduzione di modelli e schemi di determinazione “consensuale” del tributo nella fase propriamente accertativa – un tempo caratterizzata in chiave rigorosamente unilaterale e autoritativa – in uno con il riconoscimento di spazi per accordi e negozi nella fase di riscossione al fine di modulare, sotto il profilo dei modi, tempi e, finanche, degli importi, l'adempimento del contribuente, determinano una compressione del principio, la cui tenuta è soggetta a una graduale erosione.

L'analisi condotta ha evidenziato come in questo campo alcuni istituti abbiano maggiormente goduto di fortuna rispetto ad altri.

L'abrogazione dell'adesione ai verbali di constatazione è, ad esempio, la certificazione dell'applicazione marginale, se non nulla, che si è fatta dell'istituto, mentre altri, nati originariamente sotto una cattiva stella (transazione fiscale) sono stati significativamente rinnovati al fine di garantirne l'effettività.

L'accertamento con adesione rimane quello più "frequentato" dai contribuenti, che auspicano di pervenire all'esito del contraddittorio procedimentale, evitando quindi l'alea propria del contenzioso e i connessi oneri economici, a una riduzione del *quantum* dovuto e delle sanzioni.

L'estensione, dal primo gennaio 2016, dell'istituto della conciliazione giudiziale anche in secondo grado, l'ampliamento dell'ambito applicativo del reclamo/mediazione, unitamente alla possibilità di chiedere la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado, forniscono ulteriori indicazioni nel senso di una connotazione in chiave consensuale di attuazione del tributo, parimenti vantaggiosa per entrambe le parti in causa.

E infatti non può sottacersi che l'amministrazione finanziaria, ancor prima e forse più del contribuente, ritrae dal ricorso a soluzioni consensuali un livello di soddisfacimento dell'interesse pubblico perseguito superiore a quanto conseguibile attraverso l'esercizio unilaterale del potere.

Se si accetta questa verità, ben si comprende come il terreno più fertile per la diffusione di accordi, anche di carattere negoziale, sia proprio quello della riscossione dei tributi.

In questo campo, infatti, emergono esigenze di carattere eminentemente pratico che attengono alla sollecita e certa acquisizione dei crediti che non possono essere obliterate e che giustificano il riconoscimento di limitati poteri di disposizione, ma solo e in funzione di una più efficiente e sicura realizzazione.

L'attuale contesto economico, caratterizzato da una crisi perdurante, fornisce, se vogliamo, un privilegiato ambito di osservazione in concreto delle dinamiche di cui si è cercato di fornire l'inquadramento teorico.

In una fase congiunturale sfavorevole, infatti, il creditore che più di altri risente delle conseguenze negative è proprio lo Stato. Non è un caso, quindi, che di recente a più riprese il legislatore sia intervenuto a introdurre e, ancor più spesso, a modificare istituti e discipline in grado di incidere in maniera determinante sulla misura e i tempi di acquisizione del gettito fiscale.

Si possono citare, tra le altre, le disposizioni in tema di *voluntary disclosure*, acquiescenza, ravvedimento operoso, *ruling*. In altri termini, il legislatore, di fronte all'inadempimento dei contribuenti a obblighi fiscali già positivamente accertati, si preoccupa di fornire sempre più strumenti, di natura e caratteri diversi, per consentire il

versamento ancorché parziale e/o rateizzato del *quantum debeatur*⁸.

ADM, dal canto suo, deve anzitutto impegnarsi per ridurre l'indice di soccombenza, diffondendo buone pratiche e fornendo agli uffici tempestivamente istruzioni chiare sull'interpretazione delle norme in modo da garantire un operato uniforme su tutto il territorio nazionale. Un indice di soccombenza elevato può infatti costituire un motivo in più per il contribuente per instaurare ricorsi anche temerari.

Il legislatore deve, al contempo, fornire maggiori garanzie a funzionari e i dirigenti che annullano provvedimenti in autotutela o che stipulano accordi transattivi, in quanto su di essi aleggiano i fantasmi del danno erariale e dell'anticorruzione. Sappiamo infatti che il numero dei provvedimenti di autotutela costituiscono un termometro per misurare il rischio corruzione in fase di mappatura dei processi e, posta comunque la necessità di giustificare in ogni tempo la deroga al principio di indisponibilità del credito tributario, è opportuno, nell'incentivare il ricorso agli strumenti deflattivi del contenzioso, fornire agli operatori dell'Amministrazione finanziaria le necessarie tutele connesse all'utilizzo della discrezionalità amministrativa.

⁸ G. DEVILLANOVA, *Accordi e negozi nella riscossione dei tributi*, Tesi di dottorato in Diritto dei contratti pubblici e privati, Università degli Studi della Tuscia di Viterbo, 27 giugno 2016, consultabile all'indirizzo: <https://dspace.unitus.it/bitstream/2067/3055/1/gdevillanova.pdf>.

Intervento programmato

Possibili sviluppi della giustizia predittiva nel diritto tributario

Santa De Marco

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La giustizia predittiva nel diritto tributario. – 3. L'interpretazione e la formazione dell'algoritmo. – 4. Lo stato dell'arte in Italia e cenni comparativi.

1. Introduzione

Con l'obiettivo di alleggerire il contenzioso tributario, colmando l'inadeguatezza dei sistemi informativi, in linea con quanto previsto nel PNRR, la Commissione Interministeriale per la riforma della giustizia tributaria sollecita, giustamente, l'uso della giustizia predittiva offrendoci l'occasione per formulare delle brevi riflessioni.

Com'è noto, nel progetto di riforma della giustizia tributaria, l'uso dell'intelligenza artificiale – finalizzata a esaminare le conseguenze fiscali di un determinato *modus operandi* o prevedere gli esiti delle sentenze mediante l'utilizzo di algoritmi – costituirebbe un grande strumento a supporto dei soggetti coinvolti nel processo tributario, atteso che gli obiettivi di efficienza e ragionevolezza dei tempi processuali non appaiono ancora realizzati.

La dottrina, gli operatori del settore e i contribuenti, da tempo, avvertono sempre più la necessità di certezza del diritto, sovente messa in crisi dai contrastanti orientamenti giurisprudenziali che si vengono a formare, talvolta, sulla medesima fattispecie.

Prima di esprimere qualsiasi considerazione sull'argomento in esame occorre soffermarsi sul termine "predittivo", il quale, connotato dal carattere della scientificità, delinea modelli matematici in grado di elaborare dati mediante algoritmi statistici e *machine learning* con l'obiettivo di ottenere risultati probabilistici per il futuro fondati su dati storici. Ciò muovendo dal presupposto che l'ordinamento giuridico rappresenta lo strumento volto ad attribuire «certezza alle relazioni umane, possa essere ricostruito come una scienza (più o meno esatta)»¹. È opportuno precisare che il suddetto meccanismo operativo ha trovato, fino a oggi, in Italia, notevoli difficoltà applicative nel Diritto tributario. La certezza del diritto, nel caso in esame, rappresenta il principio in relazione al quale «il diritto deve ricevere un'applicazione che sia prevedibile»².

Alla luce di quanto fin qui esposto, appare ragionevole ritenere che le patologie tipiche e ormai croniche della giustizia tributaria potrebbero essere arginate proprio mediante l'uso dell'intelligenza artificiale che, avvalendosi dei summenzionati innovativi algoritmi,

¹ Così A. VOZZA, *Intelligenza artificiale, giustizia predittiva e processo tributario*, in *Il Fisco*, 32-33/2019, 3158.

² Così C. Sacchetto, *Processo tributario telematico e giustizia predittiva in ambito fiscale*, in *Rass. Trib.*, n.1/2020, p.43

consentirebbe di individuare la prevalenza degli orientamenti giurisprudenziali, riducendo sensibilmente la notevole quantità di ricorsi. In buona sostanza, la giustizia predittiva è la conseguenza logica della certezza del diritto³.

Concordando con quanto ampiamente affermato nelle precedenti relazioni, occorre in via preliminare ribadire che la giustizia sia affidata a giudici a tempo pieno con le procedure fin ora indicate, avvalendosi anche dell'ausilio che la tecnologia ci fornisce. Basti pensare che durante la cerimonia inaugurale dell'anno giudiziario 2022, la Corte, nell'evidenziare l'andamento della Sezione tributaria, ha rilevato che rispetto agli anni precedenti (9.141 nel 2020 e 11.461 nel 2019) nel 2021 si è distinta per il numero di procedimenti definiti 15.591 (del valore di 9,3 miliardi), ma nonostante ciò, il contenzioso tributario arretrato si aggira ancora a circa 47.364 pendenze, sul totale complessivo di 111.241 delle pendenze del civile⁴.

2. La giustizia predittiva nel diritto tributario

Nel diritto tributario, la certezza del diritto, assunta come ragionevole prevedibilità dei riflessi giuridici delle proprie azioni, costitui-

³ Cfr. G. RAGUCCI, *L'etica del legislatore e la certezza del diritto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2016, 441.

⁴ Si veda L. CIMMARUSTI, *Per il tributario un giudice a tempo pieno*, in *Il sole 24 ore*, 22 gennaio 2022.

sce un principio che dinnanzi all'importanza quasi "dogmatica", la sua portata in termini concreti non è per nulla scontata.

Nel caso specifico del contenzioso tributario, le cause "seriali" e la notevole quantità di «oceaniche masse di ricorsi»⁵ forniscono l'*incipit* per poter introdurre, affinare e potenziare l'uso della giustizia predittiva.

La grande quantità di dati, certamente, incentiva l'introduzione della giustizia predittiva anche e soprattutto nel diritto tributario, dove, peraltro, come già osservato in dottrina «alcuni sistemi di giustizia predittiva risultano addirittura pensati per questioni attinenti a controversie fiscali»⁶.

Maggiore è il numero di dati che alimentano l'algoritmo e più precisa sarà la prevedibilità dell'esito di una sentenza. In altri termini, il livello di predittività del giudizio aumenta, notevolmente, all'aumentare della quantità e qualità delle informazioni.

Premesso ciò, la circostanza che nel PNRR si evidenzi sempre più la necessità «di digitalizzazione degli uffici giudiziari e dello stesso processo» incentiva l'idea del diritto costruito come una scienza e trova giustificazione nella necessità di conferire maggiori garanzie di certezza, posto che il diritto sorge per attribuire certezza alle

⁵ Così M. MAUGERI, *I robot e la possibile «prognosi» delle decisioni giudiziali*, in A. CARLEO (a cura di), *Decisione robotica*, Il Mulino, Bologna, 2019, 160.

⁶ Così G. MELIS, *Sull'uso della tecnologia predittiva applicata ai precedenti nel processo tributario: note minime sul PNRR e a margine di una recente sentenza... "Imprevedibile"*, in *Innovazione e Diritto*, 1/2021, 2.

relazioni umane, mediante attribuzione di diritti e doveri. E come giustamente affermato da Natalino Irti⁷, «calcolabilità e affidamento si tengono insieme, il diritto calcolabile è un diritto su cui fare affidamento, su cui riporre aspettative: la fiducia nella legge è attesa di rigorosa applicazione, di stabilità nel tempo, di continuità interpretativa».

Tra l'altro, volgendo lo sguardo all'art. 47-*quater* dell'ordinamento giudiziario, si evince che il Presidente di sezione, tra le altre attività, cura «anche lo scambio di esperienze giurisprudenziali all'interno della sezione», al fine di evitare che la controversia avente per oggetto la medesima fattispecie, inconsapevolmente, sia oggetto di pronunce contrastanti. Talvolta, si sono presentate situazioni al limite del paradosso, come ad esempio il caso in cui la Corte di Cassazione SS.UU. 28 aprile 2009, n. 1503 e 15047 (in tema di giurisdizione sulle liti di sostituzione tributaria), lo stesso giorno ha depositato due sentenze riguardanti la stessa fattispecie ma di contenuto opposto e le cui motivazioni si smentivano reciprocamente⁸.

Vi è da dire, inoltre, che la prevedibilità degli orientamenti attribuisce certezza ai cittadini /contribuenti su ciò che è il diritto vivente, rappresentato dalla difesa; peraltro, consentirebbe già *ab origine* di alleggerire il contenzioso tributario, in quanto, la prevedibilità ridu-

⁷ Così N. IRTI, *Per un dialogo sulla calcolabilità giuridica*, in A. CARLEO (a cura di), *Calcolabilità giuridica*, Il Mulino, Bologna, 2017, 22.

⁸ Cfr. F. FARRI, *Le (in)certezze nel Diritto Tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2021, 733.

ce, inevitabilmente, le istanze di ricorso a differenza degli orientamenti ondivaghi che inducono a ricorrere in fase processuale.

Tuttavia, tra gli elementi di sviluppo economico, infatti, va annoverata anche la “calcolabilità giuridica”, intesa come la possibilità di prevedere l’esito della controversia, tant’è che Weber nell’individuare la genesi del capitalismo occidentale evidenziò la centralità del calcolo giuridico, osservando come «l’imprenditore conta sul futuro, e dunque ha anche aspettative di carattere giuridico, sia nei rapporti con le pubbliche istituzioni sia nei contratti privati»⁹.

È chiaro che, all’interno delle scelte strategiche d’impresa, per l’imprenditore è di rilevante importanza sapere i tempi presunti e la prevedibilità dell’esito della controversia al fine dell’eventuale pianificazione dei costi da sostenere e dei possibili investimenti da effettuare. Sul piano della calcolabilità e prevedibilità degli esiti di un procedimento giudiziale, un ruolo determinante è dato al precedente, come giustamente osservato¹⁰, la ricerca del precedente non va dal passato al presente, bensì dal presente verso il passato per ricostruire ciò che è stato deciso.

Volgendo la nostra attenzione all’art. 65 dell’Ordinamento giudiziario osserviamo come, nell’individuare le funzioni della Corte di Cassazione, sancisce che essa “assicura l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge, l’unità del diritto oggettivo

⁹ Cfr. A. CARLEO (a cura di), *Calcolabilità giuridica*, cit.

¹⁰ Si veda N. IRTI, *Sulla relazione logica di conformità (precedente e susseguente)*, in *Riv. dir. proc.*, 6/2017, 1539.

nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni” considerato che è possibile assumere che il diritto sia oggettivo, si deduce che, in relazione ad un caso specifico, è possibile prevederne l’esito della controversia, attraverso la giustizia predittiva. Come è noto a tutti, nel rispetto dei principi contenuti nell’art. 3, 101 e 111 Cost, è necessario presumere una prevedibile applicabilità.

In ambito fiscale, più che mai, in presenza di cause seriali e contenziosi di massa (accertamenti catastali, accertamenti tramite studi di settore, accertamenti redditometrici e così via), il precedente potrà determinare maggiore prevedibilità per le sentenze in divenire. E ancora, nel processo tributario la controparte è sempre l’Agenzia delle Entrate, e il contenzioso insorge da una pretesa fiscale vantata da quest’ultima che, in linea generale, opera seguendo filoni d’indagine standardizzate per materia o per categoria di contribuenti, dando luogo a contenziosi seriali, un esempio tipico tra tutti sono stati ad esempio, tra gli altri, gli accertamenti tramite gli studi di settore o gli accertamenti catastali.

Sebbene non rientri a rigore nella tematica di odierno interesse, non si può prescindere dal rilevare che l’Agenzia delle Entrate, con un comunicato stampa del 4 marzo 2021, ha reso noto che, con il *placet* dell’Unione Europea, ha avviato il progetto “*A data driven approach to tax evasion risk analysis in Italy*”, volto all’attività di contrasto all’evasione ed elusione fiscale, mediante l’utilizzo di *network science*, l’intelligenza artificiale e la *data visualization*,

potenziando i dati disponibili «come ad esempio, per ogni singola annualità, 42 milioni di dichiarazioni, 750 milioni di informazioni comunicate da soggetti terzi, 400 milioni di rapporti finanziari attivi, 197 milioni di versamenti F24, circa 2 miliardi di fatture elettroniche e oltre 150 milioni di immobili censiti», tutti dati che inevitabilmente possono contribuire ad alimentare e dettagliare le funzioni dell'algoritmo, determinando verosimilmente la prevedibilità delle sentenze.

Il processo telematico consente all'Amministrazione finanziaria di poter accedere a tutti gli atti dei contenziosi in tutta Italia estrapolando per ciascuna controversia, non soltanto gli esiti delle sentenze, ma anche le motivazioni a supporto. È innegabile evidenziare come l'Agenzia delle entrate si ponga in una situazione privilegiata, avendo il vantaggio di poter accedere a tutti i fascicoli, a differenza del contribuente che potrà accedere solo al proprio.

In tal senso, non va sottaciuto che non deve essere violata la parità delle armi tra Fisco e contribuenti nell'accesso alle informazioni a svantaggio di questi ultimi; pertanto, si rende indispensabile la partecipazione di tutti i protagonisti del contenzioso tributario per la formazione e il costante aggiornamento della banca dati delle sentenze di merito. In particolare, i fondi del PNRR dovrebbero finanziare l'istituzione di una nuova banca dati delle pronunce giurisprudenziali delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, rappresentando una particolare *ouverture* verso l'utilizzo

dell'intelligenza artificiale con finalità predittiva.

Detto ciò, per i contribuenti, le elaborazioni dei sistemi automatizzati possono fornire utili indicazioni per l'impostazione della strategia difensiva e per l'individuazione *ex ante* delle probabilità di esito positivo dell'eventuale contenzioso.

In effetti, i progetti di impiego dell'intelligenza artificiale che si rivolgono ai contribuenti potrebbero assumere una duplice finalità: da un lato, la funzione predittiva è volta a indirizzare le strategie processuali di quest'ultimi, dall'altro, evita l'insorgenza di contenziosi dall'esito negativo già in partenza, attribuendo, quindi, maggiore enfasi agli istituti deflattivi del contenzioso tributario, puntando sulla *self compliance* dei contribuenti, in chiave collaborativa e meno conflittuale.

3. L'interpretazione e la formazione dell'algoritmo

La certezza del diritto nella formulazione linguistica e nei canoni interpretativi di cui all'art. 12 delle preleggi, nel caso in esame, determina con chiarezza la prevedibilità di una sentenza, ma quando ricorrono delle incertezze su fattispecie astratte sovente ciò si traduce in incertezza sul *modus operandi* dei contribuenti.

A questo punto, vi è da chiedersi, considerato che l'algoritmo è pur sempre determinato dall'uomo per essere applicato alla macchi-

na, il *quid* si pone in merito alla formazione e supervisione dell'algoritmo. In realtà, il problema che potrebbe porsi è proprio in merito al delicato processo interpretativo del programmatore dell'algoritmo laddove l'interpretazione non sia univoca, come spesso accade in ambito fiscale, per l'eccessivo tecnicismo, la legiferazione a getto continuo e l'innegabile interconnessione con il diritto sovranazionale. Nel diritto tributario, inoltre, potrebbe presentarsi il rischio che, tra i possibili risultati interpretativi, ovviamente compatibili con gli ordinari canoni interpretativi, possa propendere ad attribuire rilevanza all'interesse fiscale.

In diverse ipotesi, infatti, la Cassazione, tra le due interpretazioni entrambi argomentabili, ha fatto prevalere l'interesse fiscale a discapito della tutela del contribuente. Si ricordi, tra tutte, la sentenza della Corte di Cassazione n. 8500/2021, la quale interviene sui termini di decadenza dell'attività impositiva in presenza della rettifica dei ratei annuali relativi a oneri pluriennali e in cui, nel prospettare diverse interpretazioni, la Suprema Corte nega la certezza del diritto, esponendo il contribuente, con termini notevolmente dilatati, all'azione del Fisco: in definitiva, prevale l'interesse fiscale rispetto alla certezza del diritto.

Nel caso specifico della formazione dell'algoritmo, quale principio interpretativo far prevalere, a favore dell'Erario, oppure a favore del contribuente?

Nel rispetto del più risalente principio di civiltà giuridica sancito

dal principio di riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., occorrerebbe rievocare il brocardo «*in dubio magis contra fiscum est respondendum*»; infatti, come rilevato dalla Corte CEDU con la decisione del 14 gennaio 2011 nn. 23759/03 e 37943/06, nell'ipotesi di diverse interpretazioni, logicamente compatibili con la normativa, occorre applicare l'interpretazione favorevole al contribuente.

E concordando con quanto già sostenuto in dottrina, «se il legislatore non è stato in grado di redigere una norma priva di ambiguità semantiche o sintattiche o non ha saputo sufficientemente “contenere” la vaghezza normativa, e il contribuente, dal canto suo, ha scelto ed applicato uno dei legittimi significati della disposizione, perché, tra i possibili significati, deve essere scelto proprio quello che impone di pagare il tributo (o gli nega il rimborso)?»¹¹.

E, ancora, l'uso eccessivo dell'intelligenza artificiale senza adeguati controlli e limiti pone problemi etici, di *privacy* e il pericolo di creare discriminazioni e diseguaglianze. Segnatamente, nel diritto tributario, vi è da chiedersi come, al di là delle regole tecniche che determinano l'algoritmo, quanto sia importante che quest'ultimo tenga conto dei continui mutamenti a cui la disciplina è sottoposta, nonché dei fenomeni economici e della giustizia sovranazionale, sempre nel rispetto dei principi di uguaglianza, ragionevolezza, proporzionalità e solidarietà sociale¹².

¹¹ ID, *op. loc. cit.*, p.12.

¹² Cfr. M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contri-*

Certamente non si può attribuire rilevanza esclusiva all'algoritmo e non appare superfluo precisare che la finalità della giustizia predittiva non è quella di standardizzare la realtà, ma di rappresentare un ausilio tecnico-strumentale, volto a fornire al giudice tributario quelle elaborazioni in grado di supportare l'autonomo ragionamento nella soluzione del caso.

Nel solco del diritto europeo occorre tenere sempre presente il principio di non esclusività delle decisioni algoritmica¹³, secondo il quale è necessario che sussista «nel processo decisionale un contributo umano capace di controllare, validare ovvero smentire la decisione automatica» come, peraltro, evidenziato nella ben nota sentenza del Consiglio di Stato, sez. IV, 13 dicembre 2019, n. 8472, in cui si evidenzia che si tratta di un principio «di rilievo anche globale [...] in proposito, deve comunque esistere nel processo decisionale un contributo umano capace di controllare, validare ovvero smentire la decisione automatica.

In ambito matematico ed informativo il modello viene definito come HITL (*human in the loop*), in cui, per produrre il suo risultato è necessario che la macchina interagisca con l'essere umano».

Sarebbe errato ritenere come certe le previsioni algoritmiche, anche nel caso in cui si riconducessero a modelli su base statistica, poiché trascurano di esaminare la specificità degli argomenti che

biente, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2014, 872.

¹³ Si veda A. ASTONE, "Principio di non esclusività della decisione algoritmica" e limite della configurazione di un "umanesimo digitale", in *Nuovo diritto civile*, 2/2020, 126.

potrebbero non avere precedenti giurisprudenziali, o in alcuni casi interpretazioni inedite; pertanto, le risultanze dell'informatica giuridica rappresentano solo delle linee guida per il giudice in fase decisoria, per i contribuenti in relazione all'eventuale azione da intraprendere, per i consulenti, invece, nella fase istruttoria¹⁴.

4. Lo stato dell'arte in Italia e cenni comparativi

Orbene, alla luce delle osservazioni sopra riportate, può concludersi che la giustizia predittiva in ambito fiscale assume un ruolo di grande supporto, mostrandosi volta a snellire la grossa mole di arretrato del contenzioso e assicurando, nel contempo, la certezza del diritto, la parità di trattamento tra i contribuenti e il giusto processo di cui all'art. 111 Cost.; ciò pur con la consapevolezza che la realizzazione della giustizia predittiva in ambito tributario richiede tempo per testare le criticità che tale sistema potrebbe generare. Come attentamente affermato dalla Commissione Interministeriale, già da tempo il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, su input del PNRR, ha predisposto un progetto destinato a realizzarsi

¹⁴ A. VOZZA, *Intelligenza artificiale, giustizia predittiva e processo tributario*, in *Il Fisco*, 32-33/2019, 3157, il quale evidenzia che «alcuni algoritmi definiti “sistemi esperti”, sono in grado di sfruttare una base di conoscenza iniziale, per dedurre nuove conoscenze o informazioni in modo inferenziale. Utilizzando questa tipologia di sistemi, si è sempre in grado di spiegare logicamente le decisioni prese dall'algoritmo».

nell'arco di un paio di anni, ovvero, una banca dati delle sentenze di merito accessibili a tutti, colmando il *gap* informativo tra contribuenti, consulenti ed Agenzia delle Entrate.

Questa “super banca dati di merito tributario” contempla la creazione di una banca dati in cui un algoritmo valorizza le pronunce emesse quotidianamente dalle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, in modo tale da consentire ai protagonisti del processo tributario la libera fruizione di informazioni e di sentenze (anche di orientamento minoritario), nella consapevolezza che bisogna dare risalto anche ad interpretazioni innovative ed evolutive delle norme, distinguendosi in tal senso il settore tributario.

Vero è che, al di fuori della materia tributaria, in ambito nazionale, non mancano progetti di ricerca su sistemi di intelligenza artificiale che operano su giurisprudenza e legislazione. In tale prospettiva, basti ricordare che attualmente è in progress il progetto di ricerca siglato tra il CED della Corte di Cassazione e la Scuola Universitaria Superiore di Pavia che, mediante l'utilizzo di differenti forme di intelligenza artificiale, hanno come obiettivo quello di prevedere gli esiti di un giudizio, estrarre le argomentazioni giuridiche e semplificare la redazione delle massime giurisprudenziali. Lo scorso anno la Scuola Superiore S. Anna di Pisa ha avviato la piattaforma di giustizia predittiva volta allo studio di un sistema algoritmico di materiale giurisprudenziale dato da un sistema di “*machine learning*” unitamente ad analisi di *big data*.

Tra le altre iniziative di tale natura può menzionarsi altresì quella del Tribunale e della Corte d'appello di Brescia, in materia di diritto del lavoro e diritto delle imprese.

Nondimeno, un notevole contributo in fase operativa può esserci fornito anche dalle esperienze straniere.

Originariamente il caso più noto di giustizia predittiva può essere ricondotto al caso americano del 2013, quando la Suprema Corte del Wisconsin legittimò l'utilizzo dell'algorithm finalizzato al calcolo della recidiva. Nella disciplina di nostro interesse, è apprezzabile l'esperienza nord-americana che, con il programma Blue-J Legal, identifica la forma più evoluta di impegno di intelligenza artificiale applicata alle controversie fiscali, segnatamente, un algoritmo la cui funzione chiamata "*Tax Foresight*" analizza i dati dei precedenti giurisprudenziali per giungere a una percentuale che indica presumibilmente il risultato di una determinata interpretazione della norma tributaria¹⁵.

È evidente che una funzione del genere è certamente più incisiva nei sistemi di *common law*, ma potrebbe essere di grande utilità anche nei sistemi di *civil law*; basti immaginare come sia necessaria la chiarezza interpretativa congiuntamente alla prevedibilità delle sentenze, in un settore come il diritto tributario, caratterizzato da una produzione normativa disordinata e a getto continuo con norme

¹⁵ Cfr. S. DORIGO - D. DEOTTO, *Controversie tributarie, così l'algorithm renderà la giustizia «predittiva»*, in *Norme e Tributi*, 3 maggio 2021.

di diverso grado, spesso sovrapposte e non coordinate fra di loro, nonché dai differenti orientamenti giurisprudenziali nazionali e internazionali.

Particolarmente apprezzabile pare l'esperienza francese che, con la piattaforma "*Predictice*", istituita nel 2016 e ideata in particolare modo per gli avvocati, consente di prevedere anticipatamente l'esito della controversia, quantificando anticipatamente la cifra a cui si potrebbe essere condannati.

Essa opera in due *step*: in primo luogo, sono presi in esame i metadati che fanno riferimento alle caratteristiche della controversia; in secondo luogo, vengono utilizzati algoritmi.

SyntaxNet, nel caso specifico, come ausilio di analisi sintattica è in grado di supportare le macchine a interpretare il linguaggio umano individuando il senso da attribuire alle parole, realizzando delle previsioni più attendibili seppur più complesse. Oltre alle citate esperienze straniere, ne sussistono delle altre ugualmente significative sulle quali non è possibile soffermarsi per ragioni di tempo.

In conclusione, il processo di trasformazione digitale a supporto della giustizia tributaria sembra sia ormai *in itinere* e, richiamando le parole della Ministra Cartabia in occasione della riforma sulla giustizia, «l'intelligenza artificiale è a supporto del lavoro dei giudici», ma solo in una prospettiva *ad adiuvandum* rispetto al ruolo principale che spetta solo ed esclusivamente al giudice quale essere umano.

Appendice

Relazione finale

Ministro dell'economia e delle finanze e Ministro della Giustizia
Commissione interministeriale per la riforma
della giustizia tributaria

30 giugno 2021

SOMMARIO

1. Introduzione	197
2. I compiti attribuiti alla Commissione, le attività svolte	198
3. La giustizia tributaria, nella prospettiva che l'Unione europea configura	201
4. Le principali criticità della giustizia tributaria	203
5. L'urgenza del decidere	208
6. Come assicurare la specializzazione dei giudici tributari?	210
7. Per una riforma strutturale: le linee direttrici	213
8. Prevenire il contenzioso: il procedimento tributario e l'autotutela	217
9. Prevenire il contenzioso: la mediazione e la conciliazione	219
10. Colmare il deficit informativo, nell'ottica della giustizia predittiva	221
11. Rafforzare la specializzazione dei giudici tributari: due proposte	223
12. Consolidare l'indipendenza dei giudici tributari	226
13. Apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco	228
14. Migliorare il giudizio di legittimità	231
15. Ridurre il contenzioso dinanzi alla Corte di Cassazione	233
16. Le condizioni per il successo dell'azione riformatrice	236
• PRIMA PARTE	
Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili	239
I. Audizioni svolte dalla Commissione	240
II. Dati statistici riguardanti il contenzioso tributario	241
III. La mediazione tributaria: dati e analisi	255

IV.	Proposte di legge sulla giustizia tributaria (2013-2021): tratti comuni	261
V.	Relazione del Presidente emerito della Corte costituzionale Franco Gallo	272
VI.	Relazione del dottor Tommaso Serrao d'Aquino	286
VII.	Relazione della dottoressa Maria Casola	323
VIII.	Dati per un'eventuale definizione agevolata delle liti in Cassazione	354
IX.	Raccomandazione in materia di processo tributario telematico	359
•	SECONDA PARTE	
	Le proposte di interventi legislativi elaborate dalla Commissione	361
X.	Prospetto riassuntivo delle proposte riguardanti la giurisdizione tributaria	362
XI.	Legge delega per la riforma della giustizia tributaria	364
XII.	Disposizioni legislative sul contraddittorio nel procedimento	386
XIII.	Disposizioni legislative sull'autotutela tributaria	395
XIV.	Disposizioni legislative sulla conciliazione giudiziale	401
XV.	Disposizioni legislative sulla tutela contro atti illegittimi	410
XVI.	Disposizioni legislative sull'impugnabilità degli estratti di ruolo	422
XVII.	Disposizioni legislative sul patrocinio dei CAF	427
XVIII.	Disposizioni legislative sulla prova testimoniale	434
XIX.	Legge delega sulle commissioni tributarie	441
XX.	Disposizioni legislative riguardanti il giudizio di Cassazione	458

1. Introduzione

La necessità di riformare il sistema delle tutele riguardanti il fisco è da tempo avvertita: dai cittadini e dalle imprese, dai giudici tributari e dai professionisti, dalle forze politiche. Essa si è manifestata in modo ancor più intenso nel momento in cui sono state definite le iniziative da assumere nel quadro del Piano nazionale di ripresa e di resilienza, approvato dal Parlamento e positivamente accolto dalla Commissione europea. Il Piano non manca di dedicare attenzione alla giustizia tributaria. Proprio sul presupposto che la “riforma strutturale della giustizia tributaria” sia una tra le priorità d’azione indicate dal Governo, il Ministro della giustizia e il Ministro dell’economia e delle finanze hanno istituito la Commissione per la giustizia tributaria. Le hanno attribuito il duplice compito di esaminare le criticità esistenti e di elaborare proposte di misure e di interventi legislativi, con l’obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo.

Nel sistema giudiziario italiano il tema della lentezza dell’offerta di giustizia è antico. Lo è anche nel delicato ambito tributario, in cui si confrontano le ragioni dei contribuenti e del Fisco. Ha mostrato, a fasi alterne, una rinnovata tendenza ad acuirsi. La tendenza è aggravata dal persistere di un imponente arretrato riguardante i ricorsi presentati alla Suprema Corte di Cassazione. L’attività della Commissione si è concentrata su questi problemi. Essi sono discussi

Relazione finale

nella presente relazione (nei paragrafi da 3 a 6) nella misura minima indispensabile per rendere meglio comprensibili le direttrici di azione che le istituzioni politiche possono seguire.

Tali direttrici, illustrate di seguito, sono sette:

- intervenire sui procedimenti tributari, ampliando il contraddittorio e il ricorso all'autotutela;
- migliorare l'offerta complessiva di giustizia, con correttivi agli strumenti deflattivi del contenzioso, in particolare la conciliazione giudiziale;
- colmare il deficit di informazione sulla giurisprudenza dei giudici tributari;
- rafforzare la specializzazione dei giudici tributari;
- consolidarne, al tempo stesso, l'indipendenza;
- apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco;
- migliorare l'offerta di giustizia all'interno del giudizio di legittimità.

I lineamenti essenziali di ciascuna di tali direttrici sono indicati nella relazione (nei paragrafi da 8 a 16). Essi sono esposti in modo più disteso in altrettanti documenti allegati alla relazione, corredati da appositi articolati normativi.

È, peraltro, necessaria un'avvertenza: all'interno della Commissione vi è stato consenso sia all'inizio, sul *modus procedendi*, sia alla fine dei lavori, sulle linee generali della presente relazione. Vi è stato dissenso, invece, sulla questione di fondo, più precisamente non sul "se" rafforzare la specializzazione dei giudici tributari, bensì

sul “come” farlo, nonché su aspetti d’importanza non secondaria, come il miglioramento degli strumenti deflattivi e la configurazione della sezione tributaria all’interno della Corte di Cassazione. Si sono quindi prospettate più opzioni, tutte riportate in altrettanti allegati alla presente relazione. D’altronde, le questioni in gioco sono complesse sul piano tecnico, ma non sono neutrali. Per questo motivo, non solo la possibilità di definire norme “ottimali” non può che essere venata di ragionato pessimismo, ma lo stesso disegno complessivo non può non essere in primo luogo politico, affidato alla responsabilità del Governo e del Parlamento.

2. I compiti attribuiti alla Commissione, le attività svolte

In vista d’una precisa disposizione del decreto istitutivo e a fini di trasparenza, giova dare subito conto dei compiti attribuiti alla Commissione, di come essa si è attrezzata per disimpegnarli, delle attività svolte.

La Commissione è stata istituita dal decreto emanato dal Ministro della giustizia e dal Ministro dell’economia e delle finanze il 14 aprile 2021¹.

¹ La Commissione è stata composta da Giacinto della Cananea (presidente), Fabrizia Lapecorella (vice-presidente), Massimo Guido Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Margherita Cardona Albini, Gianni De Bellis, Andrea Giovanardi, Enrico Manzon, Sebastiano Maurizio Messina, Domenico Pellegrini, Ernesto Maria Ruffini, Livia Salvini, Maria Vittoria Serranò,

Relazione finale

Le sono stati attribuiti più compiti:

- di tipo ricognitivo, relativamente alla legislazione vigente e al contenzioso pendente presso i giudici di merito e il giudice di legittimità, ossia la Corte di Cassazione;
- di tipo propositivo in senso ampio, in vista di «possibili misure e interventi normativi»;
- di tipo precettivo, mediante la formulazione di disposizioni legislative che possano essere incluse «in atti del Governo o del Parlamento»;
- di referto sulle attività svolte, verso i Ministri, inclusa la relazione finale, da trasmettere entro il 30 giugno 2021.

Per svolgere tali compiti nel modo più efficiente e spedito, la Commissione si è riunita dieci volte, sempre in modalità telematica. Ha costituito al proprio interno due sottocommissioni, le quali hanno tenuto sei riunioni. Ha collocato i dati normativi e di fatto man mano acquisiti, nonché le proposte di legge depositate in Parlamento (allegato n. IV, p. 41), su un'apposita piattaforma informatica. Ha dato piena attuazione alla previsione del decreto interministeriale riguardante la possibilità di invitare esperti o rappresentanti di enti in vista della «complessità e specificità dei temi da trattare». Hanno partecipato alle audizioni il primo presidente della Corte di Cassazione, il presidente del Consiglio di Stato,

Luca Varrone, Glauco Zaccardi.

È stata coadiuvata da una segreteria tecnico-scientifica, ai cui componenti va il ringraziamento della Commissione.

i rappresentanti della Corte dei conti e vari esperti². Vi hanno partecipato, inoltre, i rappresentanti del Consiglio nazionale forense, del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e di numerose associazioni di magistrati, di professionisti e di studiosi (allegato n. I, p. 25).

3. La giustizia tributaria, nella prospettiva che l'Unione europea configura

La prospettiva che l'Unione Europea configura è stata richiamata fin dall'inizio di questa relazione.

Lo è stata come fattore che ha concorso a sollecitare e rafforzare un processo forse già in atto, grazie all'avvio dell'ambizioso programma *Next Generation EU*. Questo programma ha richiesto ai governanti nazionali di definire gli obiettivi da conseguire, d'indicare target e precisi termini, in modo da rafforzare l'orientamento ai risultati. Il contributo che un'Europa unita può dare al miglioramento della giustizia è, nel complesso, ragguardevole. Tuttavia, non si deve dimenticare che la realizzazione di quei risultati spetta ai singoli Stati: può essere resa più sicura da apparati e processi di consolidata efficienza ed efficacia; può – all'opposto – essere ostacolata da numerosi fattori, istituzionali e sociali.

² I professori Franco Gallo (già presidente della Corte costituzionale), Cesare Glendi e Claudio Consolo, i dottori Tommaso Serrao D'Aquino e Maria Casola.

Questi ultimi possono comportare ritardi, finanche porre a rischio i risultati, un rischio da non sottovalutare.

Ai principali partner europei si guarda spesso anche per trarne spunti per il riordino della giustizia tributaria. I loro sistemi delle tutele possono essere ricondotti a tre modelli fondamentali. Nel primo modello, rinvenibile nell'esperienza inglese, il ruolo degli "*administrative tribunals*" – da non confondere con i giudici amministrativi esistenti nella maggior parte dei Paesi dell'Europa continentale – è stato modificato nella cornice della riforma complessiva del sistema giudiziario realizzata dalla legge varata nel 2007. Essi hanno tuttora una cognizione limitata ai casi previsti dalla legge. Un esempio di modello che – invece – unisce buona parte delle controversie amministrative e fiscali è quello della Francia. Ma anche lì il ruolo del giudice è circoscritto.

Nove decimi delle questioni sollevate dai contribuenti sono risolte tramite altri istituti, in via amministrativa, grazie ai principi comunemente accettati e alla reputazione delle istituzioni. Infine, la soluzione scelta in Germania distingue i vari ambiti della giurisdizione (civile, amministrativo, finanziario, sociale), pur prevedendo – diversamente dall'Italia – che nel caso in cui sorgano incertezze o questioni sulla spettanza della giurisdizione la loro risoluzione spetti a un organo a composizione mista. Pure, il caso tedesco conferma i limiti a cui è sottoposta la risoluzione delle dispute fiscali in via giudiziale.

Un'ulteriore conferma concerne la Spagna, in cui pure il ricorso al giudice non è sottoposto a limitazioni; ma non è privo di rilievo che la Corte di giustizia dell'UE ha ritenuto che le commissioni incaricate di risolvere le controversie tributarie non possano utilizzare il meccanismo del rinvio pregiudiziale (sentenza 21 gennaio 2020, causa C-274/14, Banco de Santander SA, § 68).

Dunque, l'amplissimo ricorso alla giurisdizione per dirimere le dispute tra i contribuenti e il fisco è una peculiarità dell'ordinamento italiano. Gli altri principali paesi si affidano a strumenti e a procedure più o meno definiti dalle leggi, ma in ogni caso più elastici, meno costosi non solo per i singoli contribuenti, ma per l'intera collettività.

4. Le principali criticità della giustizia tributaria

Alla fine del secolo scorso, il "sistema" della giustizia tributaria che l'Italia aveva ereditato dal periodo precedente ha subito importanti cambiamenti. La Commissione tributaria centrale è stata soppressa. Le commissioni tributarie regionali, con il contributo di magistrati e professionisti, sono riuscite a gestire l'imponente contenzioso che essa aveva lasciato. Ma non mancano criticità. Esse sono: i) la notevole complessità e variabilità della normazione, che influisce negativamente sulla certezza del diritto; ii) il deficit di

conoscenze attorno alla giurisprudenza di merito; iii) la durata del processo; iv) l'insufficiente livello di specializzazione dei giudici; v) le dimensioni quantitative del contenzioso tributario; vi) la diffusa percezione d'una imperfetta indipendenza dei giudici tributari.

Il primo problema ha una rilevanza indiretta, ma non trascurabile. Fin dagli anni cinquanta del secolo scorso la normazione nel settore tributario è stata additata come un esempio negativo, per via della variabilità e dell'incoerenza che ne deriva. Nel corso dei decenni successivi, man mano che la pressione tributaria è salita, la complessità è aumentata.

Ne sono responsabili varie concause: le innegabili difficoltà tecniche, che rendono il diritto tributario 'speciale' rispetto ad altri rami del diritto; la notevole diversità degli indirizzi politici impartiti dal legislatore, finanche all'interno della medesima legislatura; il frequente ricorso a norme di legge interpretative. Al di là delle cause, una conseguenza è chiara: se la normativa fiscale – con la competizione sui cespiti, sulle aliquote, sulle esenzioni – può essere d'ostacolo agli investimenti esteri in Italia, la sua complessità e incoerenza danno luogo a un ostacolo forse anche più rilevante. Come tutte le analisi internazionali segnalano, l'incertezza del diritto è uno dei principali freni alla permanenza degli investimenti in essere e in misura anche maggiore all'arrivo dei nuovi. Non hanno certamente giovato gli arretramenti rispetto allo statuto del contribuente approvato nel 2000.

L'incertezza del diritto indotta da una normazione copiosa e incoerente è accentuata dai limiti informativi riguardanti la giurisprudenza di merito, mentre per quella di legittimità vi è un'aggiornata e funzionale banca dati. Malgrado gli impulsi provenienti dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e le lodevoli iniziative poste in essere da varie commissioni tributarie regionali, anche attraverso appositi uffici, le decisioni dei giudici di primo e di secondo grado non sono facilmente accessibili né ai cittadini e ai loro difensori. La stessa amministrazione finanziaria dello Stato si è dotata di una propria banca dati, ormai non pienamente rispondente ai bisogni del periodo attuale. Né suppliscono le banche dati gestite da operatori privati, ovviamente gestite su base commerciale. Non è un problema di poco conto, giacché esso ostacola la conoscenza degli orientamenti consolidati dei giudici di merito; incide negativamente sulla comprensione delle reali possibilità di successo dei ricorsi, creando una sorta di incentivo a ricorrere; è d'impedimento alla prospettiva della "giustizia predittiva".

Anche per questo motivo, il contenzioso tributario ha raggiunto soglie elevate rispetto agli altri paesi europei. Nell'ultimo decennio, l'arretrato dinanzi ai giudici di merito è diminuito nel primo grado (dal 2011 al 2021, del 70 per cento) (allegato n. II, p. 27), mentre ha subito un lieve incremento nel secondo grado (poco più del 2 per cento). Il divario è evidente soprattutto al livello dei giudizi di legittimità che si svolgono dinanzi alla Suprema Corte di Cassazio-

ne. L'arretrato, in costante incremento, ha raggiunto e superato la ragguardevole soglia dei 55.000 ricorsi, alcuni dei quali (5171) sono stati presentati in primo grado da più di un decennio. Anche in questo caso, sul problema influisce più d'una causa: dalla limitata dotazione di magistrati alla convenienza per le parti private a coltivare il giudizio fino all'ultimo grado, fino alla riluttanza dei dirigenti pubblici ad abbandonare pretese di dubbia fondatezza. Qualunque opinione si abbia sull'importanza relativa di ciascuna causa, bisogna dire con chiarezza che vi è una disfunzione, nel senso che il sistema della giustizia non riesce a disimpegnare convenientemente le proprie funzioni. Lo ha segnalato alla Commissione, il primo presidente della Corte di Cassazione, nel corso della sua audizione, aggiungendo che l'arretrato non incide soltanto sui tempi della giustizia, ma anche sulla qualità di alcune decisioni giudiziarie.

Le dimensioni dell'arretrato incidono anche sulla complessiva durata dei procedimenti giudiziari. Nell'arco di un decennio, il tempo medio necessario per espletare il primo grado del giudizio di merito è diminuito (da 903 giorni nel 2011 a 608 nel 2019), mentre è aumentato quello relativo al secondo grado (da 589 giorni a 906) (allegato n. II, p. 26). A ciò si aggiungono i quattro anni in media necessari per il giudizio di legittimità. Quest'ultimo è lungo e oneroso. Penalizza oltremodo il contribuente che abbia ottenuto una pronuncia favorevole nel secondo grado di giudizio o in entrambi. Incentivando la proposizione di ricorsi anche da parte dei privati,

penalizza anche gli interessi dell'erario, oltre all'interesse generale all'adequata e sollecita composizione delle dispute.

Tale interesse generale risente negativamente dell'insufficiente livello di specializzazione. La magistratura tributaria ha carattere onorario. Non disporre di un corpo di magistrati addetto esclusivamente alla risoluzione delle controversie tributarie è sicuramente una peculiarità del sistema italiano rispetto ad altri. È anche un punto di maggiore debolezza, secondo varie analisi. Un indicatore sovente utilizzato a tal fine è la frequenza dei casi in cui la Corte di Cassazione annulla le decisioni delle commissioni tributarie regionali: da vari anni essi sono stabilmente attestati attorno al 50 per cento, pur con oscillazioni (47 per cento nel 2020). Per completezza, va aggiunto è breve il tempo di permanenza dei magistrati all'interno della sezione tributaria istituita dalla Corte.

Un ulteriore problema – non ultimo per importanza – concerne l'indipendenza dei giudici tributari.

A questo riguardo, è però necessaria una precisazione. Secondo molte organizzazioni professionali, la circostanza che l'attività delle commissioni tributarie si svolga presso le sedi dell'amministrazione finanziaria non giova all'immagine della giustizia, al modo in cui essa è percepita al di fuori della cerchia degli addetti ai lavori. Tuttavia, ciò non è di per sé un indicatore di un'imperfetta indipendenza, tenuto conto che le parti in giudizio sono le agenzie fiscali, che dispongono di autonomia amministrativa. Pongono, invece,

problemi rispetto all'indipendenza sia le modalità con cui sono determinati i compensi dei giudici tributari, sia la circostanza che per l'organo che vigila sulla loro indipendenza – il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – non sia stato previsto un apposito ruolo di funzionari e impiegati, con la conseguenza che esso finisce per dipendere, di fatto, dal MEF. Versa, quindi, in una situazione peggiore rispetto al CSM e ai consigli di presidenza della magistratura amministrativa e contabile.

5. L'urgenza del decidere

Quanto finora osservato rende ragione delle notazioni esposte all'inizio sulla prospettiva europea.

Considerato nel suo complesso, per un verso, lo stato attuale della giustizia tributaria solleva più di un problema quanto alla compatibilità con i criteri generali condivisi a livello europeo, non solo sotto il profilo temporale; per un altro verso, non consente ai cittadini e agli imprenditori di operare in un contesto normativo analogo, altrettanto favorevole, rispetto a quello disponibile negli altri principali paesi europei; per un altro verso, ancora, non agevola l'amministrazione finanziaria nell'espletamento dei suoi compiti. Una riforma ad ampio raggio, strutturale, è urgente, oltre che necessaria.

Essa è urgente anche per via di un rischio, che va senz'altro scon-

giurato. Nel novero delle misure assunte dal Governo e dal Parlamento per contrastare le conseguenze della pandemia, a partire dai primi mesi del 2020, vi è il rinvio della notifica degli atti di accertamento all'intera platea dei contribuenti. Una conseguenza è l'accumulo d'una ingentissima mole di atti (all'incirca, quindici milioni ogni anno), che prima o poi i vari enti pubblici dovranno inviare.

Una conseguenza ulteriore è che l'impatto di questi atti potrà essere molto rilevante, per i cittadini e per le imprese. Di qui il rischio di un immediato e straordinario incremento del contenzioso, dapprima dinanzi ai giudici di merito e, infine, dinanzi alla Corte di Cassazione.

La sequenza temuta non è inevitabile, se le istituzioni politiche agiranno con gradualità e con strumenti capaci di offrire margini ai singoli e alle imprese, stretti in una situazione economica ancora fragile. Ma bisogna essere consapevoli che, in un'economia che rientri da un'imprevista e seria crisi, occorrerà intervenire altresì con prontezza e insieme con lungimiranza su tutti gli strumenti che possono tornare utili per evitare che i problemi attuali si aggravino oltremodo, provocando – nel peggiore degli scenari – il collasso della giustizia tributaria.

6. Come assicurare la specializzazione dei giudici tributari?

Segnalate le principali criticità della giustizia tributaria e sottolineata l'urgenza del decidere, da parte delle istituzioni titolari dell'indirizzo politico generale, è bene aggiungere fin da ora il convincimento sempre più diffuso che la condizione necessaria, anche se non sufficiente, per porre rimedio ai problemi segnalati consista nell'attribuire le controversie tributarie a giudici a tempo pieno.

Nel corso dei suoi lavori, la Commissione si è orientata verso tale soluzione con crescente consapevolezza. Essa ha condiviso, altresì, le ragioni che inducono a ritenere inopportuna la devoluzione della giurisdizione tributaria ad apposite sezioni dell'autorità giudiziaria ordinaria o alla Corte dei conti: per ragioni di funzionalità, a prescindere dall'opinione che si abbia sul contributo di tali giudici a una più compiuta specializzazione.

Non è stato possibile, invece, ricondurre a sintesi le opinioni dei componenti della Commissione attorno al modo migliore per ottenere tale specializzazione. Al fondo, vi è un dissenso per quanto concerne le precondizioni della riforma, a partire dall'interpretazione delle disposizioni costituzionali concernenti la giustizia. Ciò si riflette inevitabilmente sull'ambito entro cui l'azione riformatrice può esplicarsi. Le due interpretazioni della Costituzione sono illustrate, di seguito, in estrema sintesi; giacché sono esposte in modo

più disteso in altrettanti documenti allegati alla relazione (allegati nn. XI e XIX, pp. 98 e 140). Si tornerà poi (nel § 11) sui tratti specifici delle due proposte discusse all'interno della Commissione.

Scartando – per brevità – una lettura oltremodo rigida delle disposizioni costituzionali, secondo cui non sarebbe possibile nemmeno modificare in meglio gli attuali meccanismi di reclutamento dei giudici tributari, all'interno della Commissione sono emerse due interpretazioni della cornice costituzionale. La prima – condivisa dal Primo presidente della Corte di Cassazione e da alcune associazioni di magistrati – muove dalla constatazione che la Costituzione non prevede una giurisdizione tributaria. Ne trae la conseguenza che essa non consente la creazione di un giudice speciale in aggiunta a quelli esistenti (amministrativo, contabile, militare). Analogamente, secondo questa interpretazione della Costituzione e della giurisprudenza che si è formata su di essa, non è possibile immettere nella Corte di Cassazione esperti esterni alla magistratura al di fuori dei limitati casi previsti. Da tutto ciò discende che va tenuta ferma la natura onoraria della magistratura tributaria.

La capacità di decisione e di azione spettante alle istituzioni politiche può dunque esplicitarsi unicamente nell'introdurre alcuni correttivi, come l'impegno a titolo prevalente o esclusivo solo nel secondo grado di giudizio e per un certo periodo di tempo (allegato n. XIX, p. 140). Dal consolidamento dell'orientamento alla specializzazione potrà poi venire anche un beneficio, in termini di perso-

nale di magistratura da adibire alla sezione specializzata tributaria della Corte di Cassazione.

La seconda interpretazione – condivisa dagli esperti consultati dalla Commissione (in particolare, dal presidente emerito della Corte costituzionale, Franco Gallo, la cui relazione è riportata nell'allegato V) e dai rappresentanti degli enti pubblici e delle associazioni di professionisti e di studiosi intervenute nelle audizioni – è ben diversa. Essa non ritiene che le disposizioni costituzionali, alla luce delle pronunce della Corte costituzionale, comportino l'impossibilità d'ogni modificazione nella configurazione e nel funzionamento delle commissioni tributarie. Discende da ciò la possibilità d'istituire una magistratura tributaria assunta per concorso. Questa interpretazione non si limita a riconoscere margini assai più ampi alla capacità di decisione e di azione spettante alle istituzioni politiche (allegato n. XI, p. 98). Segnala altresì una serie di vantaggi: il consolidamento della vocazione specialistica della giurisdizione tributaria, estesa all'intero corpo di magistrati, non al solo secondo grado; il venir meno della disparità tra i giudici tributari provenienti – rispettivamente – dalle varie magistrature e dalle professioni; l'apporto che un personale di magistratura più specializzato può fornire alla sezione tributaria della Corte di Cassazione.

La Commissione è ben consapevole che la scelta tra queste due opzioni, nettamente distinte, postula l'esercizio dei poteri d'indirizzo generale, che solo alla Politica competono. Quest'ultima

dovrebbe aver chiara anche un'altra diversità. Essa riguarda le modalità con cui gli interventi di cui si propone l'adozione possono realizzarsi. In entrambi i casi, è previsto un periodo transitorio, più breve nel primo caso, più lungo nel secondo (un approfondimento è svolto nella relazione della dottoressa Casola, riportata nell'allegato VII, p. 73). Inoltre, nessuna delle due opzioni è immune da difficoltà di ordine pratico. Nel primo caso, il problema non è soltanto se, ma anche in quale misura, gli organi – il Consiglio Superiore della Magistratura e i consigli di presidenza della magistratura amministrativa, contabile e militare – cui spetta valutare le richieste di collocamento “fuori ruolo” lo concedano, anche alla luce degli impegni assunti sul fronte della riduzione dei tempi di conclusione dei rispettivi processi. Nel secondo caso, il problema riguarda l'effettiva capacità di programmazione e soprattutto di gestione dei meccanismi concorsuali.

7. Per una riforma “strutturale”: le linee direttrici

Al di là di questi tratti distintivi tra le proposte presentate, la natura strutturale dell'azione riformatrice presenta una notevole importanza sotto tre profili connessi, ma distinti: il primo concerne le finalità in vista delle quali il Governo ha effettuato tale richiesta; il secondo le sollecitazioni che provengono dall'UE; il terzo, infine, le

linee di azione e gli interventi legislativi che possono essere giustificate o assumere senso e significato unicamente nel quadro di una riforma siffatta.

In primo luogo, le finalità in vista delle quali il decreto interministeriale ha istituito la Commissione, si è visto, riguardano sia la qualità e i tempi delle decisioni giudiziarie emanate dai giudici di merito, cioè le commissioni tributarie, sia il contenzioso tributario accumulato dinanzi alla Corte di Cassazione. L'assunto sottostante è che, se le criticità riguardano sia la giurisdizione di merito, sia quella di legittimità, l'individuazione di possibili misure e interventi normativi dev'essere finalizzata a una riforma di tipo strutturale.

In secondo luogo, l'impulso proveniente dall'UE è stato più volte richiamato, nelle pagine precedenti.

Alle raccomandazioni adottate dal Consiglio nel 2019 e nel 2020, relativamente allo stato della giustizia in Italia, sono seguite ulteriori sollecitazioni, affinché la giustizia tributaria fosse specificamente considerata all'interno degli interventi previsti dal Piano nazionale di ripresa e di resilienza e fossero programmati interventi adeguati. Nel Piano, si è fatto riferimento alla necessità di migliorare lo stato delle conoscenze disponibili attorno alla giurisprudenza, anche mediante la realizzazione di banche dati pubbliche, e soprattutto di ridurre l'arretrato della Corte di Cassazione.

Infine, è solo all'interno d'una riforma strutturale che si possono pienamente giustificare alcuni interventi legislativi volti a ridurre il

contenzioso pendente presso la Corte di Cassazione. È il caso, eventualmente, dell'introduzione di meccanismi di definizione agevolata delle liti (discussa nel § 15).

Discendono da queste considerazioni le linee direttrici, che ad avviso della Commissione una riforma strutturale è chiamata a perseguire. La via maestra è naturalmente quella di un deciso rafforzamento della specializzazione della giurisdizione tributaria, nel senso dell'una o dell'altra delle opzioni prima illustrate. La Commissione ha discusso anche altre iniziative. Hanno riscosso un significativo – pur se non unanime – consenso alcune proposte riguardanti il giudizio di legittimità e un insieme di proposte riguardanti gli aspetti dell'azione amministrativa su cui si può agire per diminuire il contenzioso, gli strumenti deflattivi e alcuni istituti processuali. Considerate nel loro complesso, le iniziative che il Governo e il Parlamento possono adottare attengono a ben sette linee direttrici. Si tratta, secondo un ordine di tipo funzionale, di:

- intervenire sui procedimenti amministrativi tributari, ampliando il contraddittorio e il ricorso all'autotutela (§ 8);
- migliorare l'offerta complessiva di giustizia, anche relativamente agli strumenti deflattivi del contenzioso, apportando correttivi alla conciliazione giudiziale (§ 9);
- colmare il deficit di informazione sulla giurisprudenza dei giudici tributari, così da incentivare la giustizia di tipo predittivo (§ 10);
- rafforzare la specializzazione dei giudici tributari, mediante la

Relazione finale

scelta tra le due opzioni che si differenziano nei presupposti (richiamati nel § 6) e nei punti di arrivo (illustrati nel § 11);

- consolidarne, al tempo stesso, l'indipendenza, sia sul piano del trattamento economico, sia su quello dell'istituzione che è chiamata a garantirla, cioè il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (§ 12);

- apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco (§ 13);

- migliorare l'offerta di giustizia all'interno del giudizio di legittimità, relativamente alla Corte di Cassazione (§ 14).

Per ciascuna di tali linee di azione, nei paragrafi successivi sono indicate le ragioni che, ad avviso dei proponenti, consigliano di agire in una determinata direzione e sono esposte a volte semplici raccomandazioni, altre volte proposte d'interventi legislativi; per questi ultimi, il testo di ciascun intervento è sempre corredato da una breve relazione esplicativa.

Quanto agli interventi che potrebbero consentire di ridurre il contenzioso accumulato presso la Corte di Cassazione, la Commissione ha ritenuto di non predisporre una specifica proposta, bensì d'indicare alcune possibili caratteristiche (§ 15).

8. Prevenire il contenzioso: il procedimento tributario e l'autotutela

La prima direttrice di azione è volta a prevenire il contenzioso in due modi: rafforzando il contraddittorio all'interno del procedimento tributario ed eliminando alcuni ostacoli all'esercizio della potestà di autotutela.

Sul primo versante, l'amministrazione ha, deve avere, un certo margine di flessibilità. Proprio per questo motivo, in moltissimi paesi appartenenti alla tradizione giuridica occidentale le leggi sul procedimento amministrativo ammettono l'intervento del privato in termini generali, a fini di difesa o di partecipazione. Lo ha ammesso anche il legislatore italiano, fin dal 1990, con la legge n. 241.

Tuttavia, con riferimento ad alcune categorie di procedimenti, inclusi quelli tributari, il legislatore ha disposto che non si applicano le disposizioni del capo III della legge, sulla partecipazione, nel senso che «restano ferme le particolari norme che li regolano» (articolo 13, secondo comma). Non vi ha posto rimedio, in termini generali, la successiva legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto del contribuente; né lo ha fatto la giurisprudenza, che ha anzi affermato l'inesistenza di un principio generale di partecipazione, in senso sfavorevole ai contribuenti. Questa interpretazione è contraria alla lettera e allo spirito della legge sul procedimento, volta a rafforzare le garanzie per i cittadini.

Inoltre, proprio perché incide negativamente su quelle garanzie, dà luogo a controversie, anziché prevenirle. Va fatta chiarezza, quindi, a livello legislativo e la Commissione propone (allegato n. XII, p. 109) che vi si provveda in due modi:

- inserendo nello statuto del contribuente una disposizione legislativa che riconosca il diritto dei contribuenti di essere sentiti prima che sia adottato l'atto impositivo di qualsiasi tributo;
- completando tale disposizione con un'altra, che commini la nullità per qualunque atto impositivo emanato in violazione delle garanzie procedurali.

Per quanto concerne l'autotutela, essa è contraddistinta da tratti discrezionali, che nell'ambito tributario vanno peraltro considerati alla luce dell'inerenza dell'attività degli uffici a situazioni giuridiche soggettive che hanno sempre la consistenza di diritti soggettivi. Per questo motivo, si può ritenere che l'esercizio dell'autotutela abbia carattere di doverosità, segnatamente quando si tratta di rimuovere gli effetti di un atto palesemente illegittimo. Questa appare la soluzione più coerente con il principio di legalità e con il mantenimento di rapporti con i contribuenti ispirati ai principi di buon andamento e di correttezza. Inoltre, si può ragionevolmente ipotizzare che ciò consenta di evitare i ricorsi dei contribuenti volti a evitare che gli atti acquistino carattere di definitività, ostando in tal modo ad un successivo annullamento d'ufficio. La proposta è, quindi, d'introdurre nello statuto del contribuente un'apposita

disposizione – che diverrebbe l’articolo 10-ter – con le disposizioni corrispondenti, sul lato processuale, negli articoli 19 e 20 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 546 (allegato n. XIII, p. 114).

9. Prevenire il contenzioso: la mediazione e la conciliazione

Sul versante degli strumenti deflattivi, è opportuna una duplice avvertenza. La prima è che occorre distinguere i rapporti di tipo bilaterale, come la mediazione, da quelli di tipo trilaterale, come la conciliazione e l’arbitrato.

La seconda avvertenza concerne la performance della mediazione in ambito tributario. Essa non gode di buona fama, per ragioni generali e specifiche: tra l’amministrazione e i privati vi è un’evidente asimmetria informativa, prima ancora che nei poteri; negli apparati pubblici è mancata una specifica attenzione per gli addetti alla mediazione. Pure, i dati normativi e di fatto sconsigliano un giudizio di tipo liquidatorio. L’ambito di applicazione della mediazione è stato ampliato nel 2018. La soglia massima di valore è stata elevata. I risultati sono tutt’altro che disprezzabili: il numero dei ricorsi presentati alle commissioni tributarie dopo il tentativo di mediazione ha subito una flessione, tra il 2013 e il 2020; gli esiti sono per lo più favorevoli all’Agenzia delle entrate, ma per una quota variabile – tra un quarto e un quinto – dei casi la mediazione è

favorevole al contribuente. Il contributo che l'istituto può dare alla prevenzione delle dispute è dunque reale. Di fronte all'alternativa tra la trasformazione della mediazione in un istituto gestito da un organo collegiale e il mantenimento dell'impianto normativo attuale, le ragioni che inducono a preferire la seconda opzione sono di due tipi: assecondare e rafforzare le tendenze in atto, evitare una complicazione di tipo organizzativo. Occorre peraltro destinare apposite risorse finanziarie alla diffusione della cultura della mediazione e sollecitare l'Agenzia a integrare la politica di reclutamento.

Diverso è il discorso per la conciliazione. Sul piano istituzionale, nel rapporto tra i contribuenti e l'amministrazione, compete al giudice tributario un ruolo moderatore, di cui va compresa sino in fondo l'utilità sociale.

Tale utilità non si esaurisce nel risolvere una lite, ma si estende fino alla possibilità di giungere – ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo n. 156 del 2015 – a una soluzione mediante cui il contribuente può ottenere una definizione più sollecita e una riduzione delle sanzioni amministrative.

Poiché è nell'interesse dell'ordinamento promuovere un'ordinata composizione delle liti che non impegni gli uffici giudiziari, si può favorire il ricorso alla conciliazione mediante incentivi e disincentivi. Segnatamente, alla parte che, senza giustificato motivo, rifiuta la proposta formulata dal giudice o dall'altra parte, possono essere addossate le spese di giudizio, con una maggiorazione che può

spingersi fino alla metà (allegato n. XIV, p. 118). Non è un onere di lieve entità, ma non è nemmeno tale da far sorgere preoccupazioni sul piano dell'equità.

10. Colmare il deficit informativo, nell'ottica della giustizia predittiva

I limiti informativi riguardanti la giurisprudenza dei giudici di merito sono stati segnalati in precedenza: vi è, in breve un'asimmetria informativa tra le parti del processo tributario e i giudici. Essa costituisce un problema in sé, dal momento che «la giustizia è amministrata in nome del popolo» (articolo 101 della Costituzione). Costituisce un ulteriore problema, di ordine pratico, dal momento che, per quanto le decisioni giudiziarie riguardino singoli casi, esse non nascono dal nulla. Si richiamano in modo evidente, il più delle volte, a precedenti nei quali sono esternati determinati orientamenti dei giudici.

Poter conoscere quegli orientamenti ha, per entrambe le parti e soprattutto per i contribuenti, un duplice valore. Offre un elemento di supporto e di giustificazione affinché una determinata decisione giudiziaria sia accettata, perché coerente con i precedenti. Fornisce una chiave per intendere le opinioni o i convincimenti dei giudici e, così, per la valutazione di probabilità a priori.

Acquisire, ordinare e rendere accessibili tutte le decisioni giudiziarie serve – cioè – a formulare previsioni, pur esse probabilistiche. Sarebbe un errore comportarsi come se tali previsioni fossero certe: anche quando ci si affida a modelli previsivi di tipo statistico. La complessità, la specificità di ogni singola disputa non può essere trascurata. Ma sarebbe un errore ancor più grave non impegnarsi nel superamento dei limiti informativi, che può anche tornare utile ai fini della giustizia predittiva.

Occorre essere consapevoli che il passaggio dall'ignoranza a una conoscenza ad ampio raggio non è semplice, che non può essere compiuto in pochissimo tempo. Fortunatamente, non si parte da zero.

Nello scorso anno, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ha elaborato un progetto volto alla realizzazione – nel giro di un paio di anni – di una banca-dati delle decisioni di merito, al fine di renderla accessibile a tutti. Può esservi un'opportuna sinergia con l'amministrazione finanziaria, di cui sono già state poste le basi. L'orientamento della Commissione è di insistere lungo la strada intrapresa, accelerando il moto verso l'obiettivo. La raccomandazione che essa formula è, cioè, che il superamento dei limiti informativi richiede attenzione massima da parte dei vertici politici e che la definizione del progetto dev'essere quanto mai sollecita.

11. Rafforzare la specializzazione dei giudici tributari: due proposte

A fronte delle criticità da cui è segnata la giustizia tributaria italiana, una proposta che non mettesse al centro la giurisdizione tributaria sarebbe di scarsa utilità, oltre che in palese contraddizione con gli obiettivi stabiliti dal decreto istitutivo della Commissione, prima richiamato. A questo riguardo, riscuote adesioni la tesi che un ammodernamento della giustizia tributaria presupponesse un assai più deciso orientamento alla specializzazione, come d'altronde si è fatto in altri ambiti del diritto.

La specializzazione è un paradigma di buon utilizzo delle risorse, di buona organizzazione del potere pubblico. Consente di meglio tutelare i diritti dei contribuenti, soprattutto quando sono in gioco questioni complesse, che richiedono analisi tecnico-giuridiche particolarmente approfondite. Così intesa, essa ha il pieno consenso della Commissione, che tuttavia segnala l'esistenza di un'alternativa. L'alternativa è tra due modi d'intendere la specializzazione, tra il consolidare la vocazione specialistica dei giudici tributari quali sono attualmente configurati e l'istituire un giudice speciale. Di seguito, sono indicati sinteticamente i principali tratti di ciascuna delle due opzioni, riguardanti le modalità di nomina dei giudici, l'inquadramento giuridico, la natura dell'attività svolta e le conseguenze per la configurazione e il funzionamento degli organi

giurisdizionali. Per una più dettagliata descrizione delle proposte, si rinvia agli articolati normativi e alle relazioni illustrative inclusi in due depositi allegati (nn. XI e XIX, pp. 98 e 140).

La prima proposta incentrata sulla specializzazione, innanzitutto, tiene fermo il tratto saliente della normativa vigente, cioè la configurazione della magistratura tributaria come onoraria, pur introducendo il requisito della laurea magistrale in giurisprudenza o in economia o al titolo di dottore di ricerca in materie giuridico-aziendali per quanti non appartengono alla magistratura ordinaria, amministrativa o contabile. Un altro aspetto della proposta consiste nel mantenere invariato l'attuale primo grado. L'inquadramento dei giudici provenienti da altre giurisdizioni, a titolo esclusivo o prevalente, è previsto all'interno del secondo grado. La preposizione all'ufficio si baserebbe sull'istituto del collocamento fuori ruolo per quanti fanno parte d'una delle varie magistrature (previo assenso da parte del CSM o dei consigli di presidenza delle magistrature diverse da quella ordinaria), su altri istituti per i professionisti. Il processo resterebbe articolato in due gradi di giudizio, a livello provinciale e regionale. Ma nel secondo grado, è prevista l'istituzione d'una apposita sezione per le liti in alcune materie e con un valore economico superiore alla soglia dei 25.000 €. È prevista altresì la facoltà, per la commissione provinciale, di formulare una proposta conciliativa. Non sono previste innovazioni né per il primo grado, né per la sezione tributaria della Corte di Cassazione.

La seconda proposta valorizza il principio di specializzazione, si spinge fino all'istituzione di un giudice speciale – i tribunali tributari e le corti d'appello tributarie – e al rafforzamento sia del meccanismo di reclutamento, sia della scelta da parte di quanti intendano ricoprire gli uffici della giurisdizione tributaria. L'accesso è fondato su un pubblico concorso, riservato ai laureati in giurisprudenza e – entro certi limiti quantitativi e a determinate condizioni – ai giudici tributari in servizio. È prevista la facoltà per gli attuali giudici ordinari, amministrativi, contabili e militari optare per il trasferimento alla magistratura tributaria – o anche solo per prestarvi servizio in posizione di fuori ruolo – per essere assegnati agli organi di secondo grado. In sostanza, i giudici tributari non sarebbero più giudici onorari, ma professionali e a tempo pieno. Come si è segnalato in precedenza, questa proposta distingue tra il periodo transitorio e la disciplina “a regime”. Il periodo transitorio, che è necessario per l'espletamento dei concorsi nell'arco di un quinquennio, consente anche d'impiegare i nuovi giudici in collegi a composizione mista con gli attuali giudici onorari. Due ulteriori tratti distintivi di questa proposta sono la previsione del giudice monocratico onorario per le liti minori (fino a 3000 €), che consente di valorizzare il patrimonio di esperienza finora accumulato, e l'istituzione per legge della sezione tributaria della Corte di Cassazione, alla quale potrebbero partecipare – in presenza di determinate condizioni – alcuni giudici tributari di appello.

Per completezza, va tenuto presente l'aspetto dei costi. La prima opzione si fonda sull'assunto d'una sostanziale invarianza dei costi, nel senso che la minore disponibilità d'una parte degli attuali giudici tributari ad assumere un impegno di tipo prevalente o esclusivo sia compensata dalle maggiori spese da erogare a quanti lo accettino. La seconda opzione si fonda sull'assunto che i costi necessari per reclutare (in ipotesi) cinquecento giudici tributari a tempo pieno non siano di molto superiori ai costi che oggi si sostengono per i 2.700 giudici onorari e che, in ogni caso, un eventuale aggravio debba essere ponderato con il miglioramento di un fondamentale servizio di giustizia.

12. Consolidare l'indipendenza dei giudici tributari

Nelle pagine precedenti, più di un cenno è stato fatto all'indipendenza dei giudici tributari. Essa è messa in discussione da varie organizzazioni di professionisti. Ma le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della giustizia o la Presidenza del Consiglio dei ministri, ad avviso della Commissione, non appaiono conclusive.

La Commissione condivide il presupposto, ossia che il giudicare debba essere non solo distinto dall'amministrare, sottratto a istanze politiche, ma anche separato, ma non ritiene che queste fundamenta-

li condizioni siano violate dall'attuale impianto legislativo.

La Commissione reputa, invece, necessario rimuovere due ostacoli: le modalità di determinazione dei compensi, che possono comportare distorsioni finanche nella scelta delle sedi, e il vulnus all'autonomia del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria riguardante il personale. Sotto il primo profilo, evidentemente la scelta di una magistratura professionale risolverebbe il problema. Ma, qualsiasi scelta le istituzioni politiche ritengano di effettuare, la Commissione raccomanda loro di porre mano tempestivamente all'attuale meccanismo di determinazione dei compensi. Non è un aspetto di trascurabile rilievo, anche alla luce della sentenza della Corte di giustizia sul tribunale economico-amministrativo spagnolo, richiamata in precedenza. Sotto il secondo profilo, poiché il ruolo del Consiglio di presidenza, il contributo specifico che esso può dare alla buona amministrazione della giustizia consiste nell'attuare un costante monitoraggio sull'organizzazione e sul funzionamento della giurisdizione di merito, nell'attuare un vaglio pressante sui giudici, perché fondato sulla tempestiva acquisizione delle informazioni rilevanti, l'ovvio presupposto è che il Consiglio e il MEF siano indipendenti l'uno dall'altro. Poiché tale presupposto non si realizza appieno, data l'assenza di un apposito ruolo di dirigenti e di impiegati, la Commissione ne raccomanda l'istituzione.

Per ragioni di coerenza e di completezza, la Commissione reputa opportuno raccomandare altresì una rafforzata attenzione al reclu-

tamento e alla formazione continua del personale amministrativo adibito alla giurisdizione tributaria, in modo che sia assicurata la qualità dei servizi di supporto all'opera dei giudici. Cure rafforzate vanno rivolte alle due componenti, quella dei giudici e quella del personale amministrativo.

13. Apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco

La legislazione meno recente riguardante le controversie tributarie aveva posto alcune limitazioni al ruolo delle commissioni tributarie. Quei limiti sono stati gradualmente rimossi. La giurisdizione tributaria si configura come tendenzialmente generale, quanto alla materia, ferme restando le attribuzioni di altri giudici su ambiti o aspetti specifici.

Si possono altresì rimuovere altri limiti, riguardanti la tutela degli interessi in gioco. Un primo aspetto concerne l'impugnabilità degli atti istruttori adottati in violazione dei principi generali. Quei principi sono enunciati, oltre che dalla Costituzione, dai trattati europei. Nel novero di tali trattati, presenta una precisa importanza l'articolo 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. La Corte di Strasburgo lo ha interpretato nel senso che la potestà di compiere accessi, ispezioni e verifiche presso il domicilio del contribuente o le sedi presso cui svolge la propria attività è assoggettata a condi-

zioni e limiti (Corte europea dei diritti dell'uomo, sentenza 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, Ravon e altri c. Francia). A tale interpretazione si è allineata la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'UE, mentre in quella della Corte di Cassazione convivono orientamenti diversi. Per dissipare le possibili incertezze, assicurando l'adeguamento dell'ordinamento nazionale ai criteri prevalsi in sede europea, si può inserire nell'articolo 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 una disposizione che escluda l'utilizzo in giudizio degli elementi di prova acquisiti in violazione di diritti fondamentali dell'individuo (allegato n. XV, p. 123).

L'esigenza di rafforzamento delle tutele processuali non è disgiunto da quella di prevenire la proliferazione delle controversie aventi ad oggetto il medesimo interesse a un bene della vita. È il caso delle impugnative proposte avverso gli estratti di ruolo. L'intensificarsi dei ricorsi contro gli estratti di ruolo, pur se concentrati in alcune regioni e sparsi su più giurisdizioni, è imponente: nel 2020, anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia degli uffici incaricati della riscossione, vi sono stati ben 55.000 ricorsi sui circa 135.000 complessivi, pari a circa il 40 per cento. Una riconsiderazione si impone. E ciò non solo per le implicazioni economiche, ma anche perché, al fondo, vi è un'interpretazione estensiva – discutibile – del punto di diritto fissato dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione nel 2015, nel giudicare ammissibile l'impugnazione della cartella o del ruolo. Di qui la proposta volta a far sì che le pretese

dell'amministrazione possono, di norma, essere contestate impugnando il primo atto debitamente notificato (allegato n. XVI, p. 129).

Un altro profilo su cui la tutela processuale dei contribuenti può essere migliorata riguarda l'assistenza legale del contribuente. La legislazione vigente prevede che esso possa, per le controversie di minori, difendersi in giudizio senza affrontare costi ingenti. Per far sì che i contribuenti possano avvalersi una difesa adeguata sul piano tecnico, si può ipotizzare di semplificare l'accesso dei contribuenti alla difesa prestata dai centri di assistenza fiscale (allegato n. XVII, p. 136).

Un quarto intervento riguarda la prova testimoniale. Il decreto legislativo n. 546 del 1992, pur rappresentando una tappa essenziale nell'evoluzione della giustizia tributaria, ha tenuto fermo il divieto della prova testimoniale. Tale limitazione, che la Corte costituzionale tempo addietro ha ritenuto compatibile con la differenziazione della tutela all'interno del processo tributario, rispetto a quello civile, va ora ripensata alla luce della riformulazione dell'articolo 111 della Costituzione, ispirata al giusto processo e alla parità delle armi tra le parti e, in ultima analisi, al riconoscimento che il giudice deve aver pieno accesso ai fatti, per poter rendere giustizia convenientemente. Il correttivo di cui si propone l'adozione consiste, appunto, nel rimuovere in parte l'impedimento all'utilizzo della prova testimoniale, lasciando al giudice la valutazione circa il suo

utilizzo, solo su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori (allegato n. XVIII, p. 136).

Infine, a due anni dall'introduzione del processo tributario telematico, si può raccomandare la sollecita eliminazione di alcuni limiti e ritardi che si sono manifestati nella prassi applicativa (allegato n. IX, p. 93).

14. Migliorare il giudizio di legittimità

In qualunque modo le istituzioni politiche decidano di rafforzare la specializzazione della giurisdizione tributaria, sono necessari alcuni interventi legislativi riguardanti il giudizio di legittimità, che si svolge dinanzi alla Corte di Cassazione. Pur se l'ordinamento fissato dal codice di procedura civile e dalle interpretazioni che la Corte ne ha dato può considerarsi nel complesso adeguato, esso è migliorabile.

L'azione riformatrice può utilmente concentrarsi su due punti, che ruotano attorno alla necessità di realizzare condizioni che permettano alla Corte di esercitare la funzione nomofilattica che l'ordinamento le assegna: il rinvio pregiudiziale in cassazione, l'intervento del pubblico ministero nell'interesse della legge. In entrambi i casi, le proposte elaborate dalla Commissione Luiso possono essere riprese e applicate alle controversie tributarie. Si

tratta, inoltre, di proposte – fatte proprie dalla Commissione (inserite nell'allegato n. XX, p. 149) – di norme direttamente applicabili, senza alcun bisogno di ricorrere alla delegazione legislativa.

Nel primo caso, si tratta d'introdurre un meccanismo simile – nell'impianto – a quello utilizzato per i giudizi sulla costituzionalità delle leggi in Italia o per il rinvio alla Corte di giustizia all'interno dell'UE. Aniché attendere che il principio di diritto sia enunciato dalla Corte di Cassazione a conclusione dei vari gradi di giudizio, si propone che esso possa essere enunciato in via anticipata, su sollecitazione del giudice di primo o di secondo grado, dopo che il contraddittorio tra le parti è stato instaurato. Ciò può avere un impatto positivo sul contenimento dei ricorsi alla Corte e, così, sulla durata del processo.

Nell'altro caso, l'introduzione del ricorso nell'interesse della legge ha l'obiettivo di consentire al Procuratore generale presso la Corte di formulare al Primo Presidente la richiesta di rimettere una questione di particolare importanza, in ragione della novità o della rilevanza ai fini della definizione d'una serie di controversie. A tale principio i giudici di merito tendenzialmente dovrebbero conformarsi, salva la possibilità di discostarsene in presenza di situazioni diverse e in ogni caso fornendo un'adeguata motivazione.

15. Ridurre il contenzioso dinanzi alla Corte di Cassazione

Il processo di ammodernamento della giustizia tributaria non può prescindere, infine, da una riconsiderazione dell'arretrato pendente di fronte alla Corte di Cassazione. I dati statistici acquisiti dalla Commissione, gli ulteriori elementi di giudizio ottenuti nel corso di un'istruttoria contraddistinta dal coinvolgimento sia del vertice della Corte, sia di varie associazioni di magistrati segnalano, in modo univoco, l'assoluta mancanza di proporzione, l'autentico divario, tra i flussi in entrata e lo stock dei ricorsi, da un lato, e le risorse umane di cui la Corte dispone, anche alla luce del recente incremento del personale di magistratura. Il luogo comune secondo cui il divario dipenderebbe, sia pure in minima parte, dal non pieno impegno di tutti i giudici è, quindi, smentito. Lo è anche dall'indice di ricambio, che nel 2019 è stato superiore a quello del 2018: il programma di gestione della sezione tributaria per l'anno 2021 rende superflue ulteriori notazioni.

All'analisi svolta dalla sezione si può altresì fare riferimento per porre all'attenzione delle istituzioni politiche e dell'opinione pubblica il problema, nei termini effettivi nei quali esso si presenta. Non esiste, nell'Europa d'oggi né in precedenti periodi storici noti, alcuna corte di ultima istanza con un carico di lavoro paragonabile a quello della Corte di Cassazione italiana. Non esiste alcun altro giudice delle liti tributarie che abbia un arretrato anche solo lonta-

namente paragonabile ai più di 55.000 ricorsi pendenti. La circostanza che più di un decimo di quei ricorsi attenga a liti intraprese in primo grado da oltre un decennio può essere vista come un'eclatante rinuncia dell'ordinamento italiano a prevenire il diniego della giustizia, come un deficit di tipo sistemico, nel senso in cui l'espressione è impiegata dagli ordinamenti sovranazionali europei.

Per porvi rimedio, si può certamente incoraggiare la Corte di Cassazione a compiere ulteriori sforzi sia nella direzione dell'incremento della dotazione organica della sezione tributaria, sia in quella dell'aumento – mediante le proprie disposizioni amministrative, più agevolmente modificabili rispetto a quelle legislative – del tempo di permanenza all'interno della sezione.

Si può raccomandare al Governo e al Parlamento di rinsaldare la sezione, istituendola per legge, come si è fatto d'altronde per quella competente per le dispute in materia di lavoro (è un'opzione suggerita da molte associazioni di professionisti, ma sconsigliata dal Primo presidente della Corte). Ma si deve constatare che, per quanto non è poco quanto si può fare con questi strumenti, molto, moltissimo resta da fare, se s'intende quanto meno avviare la correzione degli scompensi ereditati dal passato.

Se si muove da questo punto, il problema può essere avviato a soluzione lungo due linee. Sotto il profilo processuale, si può fare tesoro dell'esperienza acquisita all'interno del processo amministrativo e di quello contabile circa l'utilizzo di istituti che richiedono ai

ricorrenti di ribadire entro un preciso termine la persistenza dell'interesse. Sono certamente indispensabili alcuni adattamenti, dal momento che sia per la parte privata, sia per quella pubblica l'interesse può venir meno solo nel caso del sopravvenire di nuove disposizioni di legge o di nuove interpretazioni da parte della stessa Corte. In tali casi, l'amministrazione finanziaria già emana direttive volte all'abbandono della lite. Tale orientamento va rafforzato.

Sul piano economico, vi è da chiedersi se le condizioni straordinarie in cui la giustizia tributaria versa richiedano un intervento legislativo straordinario, nella forma d'una definizione agevolata delle liti.

Un intervento di questo tipo sarebbe giustificato dall'interesse pubblico a una ordinata composizione delle liti, non dall'interesse a fare cassa; avrebbe ad oggetto soltanto il contenzioso dinanzi alla Corte di Cassazione. Non mancano precedenti, ai quali si può fare utilmente riferimento.

Disposizioni recenti, correttamente, non hanno imposto soluzioni, offrendo una possibilità ai contribuenti. Questo tipo di soluzione può essere ripreso, nel senso che i contribuenti possano essere chiamati a decidere – in connessione con lo strumento processuale cui è appena fatto riferimento – se intendano servirsene o meno; che si possano prevedere forme d'incentivazione economica, maggiori nel caso in cui il contribuente abbia prevalso nel secondo grado di giudizio; che ci si debba chiedere se, a fronte di due sentenze sfavo-

revoli, la resistenza dell'amministrazione debba essere, assoggettata ad aggravamenti sul piano organizzativo o procedurale.

Non è una soluzione priva d'inconvenienti, sul piano tecnico e dell'equità, segnalati da vari componenti della Commissione. Il problema di fondo – il fardello del passato, che la Corte di Cassazione non è in grado di risolvere con gli strumenti ordinari – ha, peraltro, natura politica. La somma algebrica dei vantaggi e degli svantaggi d'una qualsivoglia soluzione (rispetto al valore economico delle controversie da ammettere alla definizione agevolata, nonché all'entità dell'incentivazione economica) rispetto all'altra è modo difficile da stilare sia a priori, sia sul piano empirico. Il problema va quindi considerato, pragmaticamente, alla luce dei numerosi risvolti che esso presenta. A tal fine, la Commissione ha raccolto alcuni dati rilevanti e significativi, che fornisce alle istituzioni politiche (allegato n. VIII, p. 90), segnalando che anche per questo problema, come quello relativo al tipo di specializzazione del giudizio di merito, il tempo si è fatto breve, anche in rapporto agli impegni assunti in sede europea.

16. Le condizioni per il successo dell'azione riformatrice

Al successo dell'azione riformatrice possono concorrere altre iniziative, a monte e a valle. A monte, fra le precondizioni di un mi-

glioramento della giustizia tributaria, vi è sicuramente il rafforzamento della certezza del diritto. Rendere più stabile la cornice normativa equivale anche a evitare che il contenzioso aumenti. Un'altra condizione concerne il personale amministrativo. Nel PNRR sono previsti significativi interventi nell'ambito della giustizia civile (ufficio del processo). Interventi analoghi sarebbero d'indiscutibile utilità anche per la giustizia tributaria. Infine, si è visto, gli interventi legislativi di cui la Commissione propone l'adozione possono beneficiare di quelli in corso di elaborazione per rimuovere le disfunzioni croniche della giustizia civile.

A valle, possono assumere rilievo sia il persistere d'una sinergia all'interno del Governo, sia un più incisivo ruolo del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, opportunamente rafforzato nel senso prima indicato, sul piano della formazione dei giudici tributari e del monitoraggio sulla giurisprudenza. A tali compiti viene fatto specifico riferimento in una delle proposte allegate alla presente relazione.

Infine, anche l'aver fatto molto, quasi tutto il possibile, al livello della legislazione e delle misure governative potrebbe non risultare sufficiente, qualora manchi la consapevolezza della necessità di un cambiamento che è prima di tutto culturale, per quanto concerne la specializzazione di tutti coloro che – a vario titolo – sono impegnati in questo settore, tanto delicato per l'economia del Paese e per la società tutta.

– Prima parte –

**Lo stato attuale della giustizia tributaria,
i correttivi possibili**

I.

Audizioni effettuate dalla Commissione (maggio- giugno 2021)

Istituzioni giurisdizionali

- Corte di Cassazione
- Corte dei Conti
- Consiglio di Stato

Enti pubblici

- Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili
- Consiglio nazionale dell'ordine dei consulenti del lavoro
- Consiglio nazionale forense

Associazioni

- Associazione Dottori Commercialisti
- Associazione europea magistrati tributari
- Associazione italiana dottori commercialisti
- Associazione italiana professori e studiosi di diritto tributario
- Associazione nazionale commercialisti
- Associazione nazionale tributaristi italiani
- Associazione magistrati tributari
- Organismo congressuale forense
- Organismo Intermagistrature
- Osservatorio permanente della giustizia tributaria
- Unione giudici tributari
- Unione nazionale camere avvocati tributaristi

II.

Dati statistici riguardanti il contenzioso tributario

I dati statistici che andremo ad esaminare sono estrapolati da fonti ufficiali, e cioè dal MEF e dal Ministero della Giustizia e, ove possibile, sono aggiornati al 15 aprile 2021 (in particolare i dati sui ricorsi pendenti in Commissione tributaria provinciale ed in regionale). Nel corso del 2019 un gran numero di Stati membri ha avviato progetti volti a migliorare l'efficienza del proprio sistema giudiziario, articolato nelle diverse aree funzionali, nonché la sostenibilità e predittività anche ricorrendo all'intelligenza artificiale. L'esistenza di sistemi giudiziari efficienti è importante, se non decisiva, per la creazione di un contesto favorevole agli investimenti delle imprese, andando a rafforzare il rispetto dei diritti, la fiducia nelle Istituzioni e nelle banche e, *last but not least*, nello Stato di Diritto.

L'impatto positivo per l'economia di sistemi giudiziari ben funzionanti è corroborato da un'ampia serie di studi e documenti accademici, redatti anche dal Fondo monetario internazionale, dalla Banca

centrale europea, dall'OCSE, dal Forum economico mondiale e dalla Banca mondiale, ciò a maggior ragione è valido per la materia tributaria. Da un recente studio è emerso che una riduzione della durata dei procedimenti giudiziari dell'1 % può aumentare la cresci-

ta delle imprese e che un aumento dell'1 % delle imprese che percepiscono il sistema giudiziario come indipendente tende ad essere associato a un aumento del fatturato e alla crescita della produttività. Per cui si ritiene di dover prendere le mosse, in via preliminare, dall'esame dei tempi medi del processo per grado di giudizio ed, in seguito, dai dati aggregati e disaggregati per regioni relativi ai ricorsi ed agli appelli pendenti, definiti e ricevuti ed, infine, soffermarci sul rapporto cause pendenti e cause definite

TEMPI MEDI DEL PROCESSO PER GRADO DI GIUDIZIO

Relativamente all'intero processo tributario, il tempo medio, espresso in giorni, che intercorre dalla data di deposito del ricorso presso la Commissione adita alla data di spedizione del dispositivo alle parti processuali risulta il seguente:

CTP

2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
903,2	806,8	1.043,1	961,3	857,1	781,5	758,0	689.1608,2	

Dal 2011 al 2019 il tempo medio del giudizio in CTP è diminuito di 295 giorni (-32,66%).

CTR

2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
589,9	598,6	730,0	729,4	750,9	778,2	772,3	856,1	906,5

Dal 2011 al 2019 il tempo medio del giudizio in CTR è aumentato di 316,6 giorni (+53,67%).

TOTALE CTP + CTR

2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1.1493,1	1.405,4	1.773,1	1.690,7	1.608	1.559,7	1.530,3	1.545,2	1.514,7

Dal 2011 al 2019 il tempo medio del giudizio in CTP + CTR è aumentato di 21,6 giorni (+1,4%).

Dalla disamina delle tabelle sopra riportate emerge che ben il 60% delle Commissioni tributarie provinciali garantisce la sentenza entro l'anno, dato che denota un efficiente funzionamento del primo grado del merito.

RICORSI PENDENTI IN CTP ED IN CTR

Quanto ai ricorsi pendenti in Commissioni tributarie provinciali, come si vedrà nelle tabelle di seguito riportate, emerge con evidenza che l'introduzione del contributo unificato, di cui all'art. 37 del D.L. n. 98/2011, abbia determinato un sostanziale abbattimento dell'arretrato e come, nelle Commissioni tributarie regionali, si registri un affanno a causa dell'incremento della produttività e della virtuosità delle CTP. Ben 74 CTP su 103 risulta che abbiano un numero di ricorsi pendenti inferiore a 1.000.

Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

Numero ricorsi pendenti	Anni precedenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale	
ABRUZZO		1	1	7	4	7	9	26	131	385	1.232	219	2.022
BASILICATA		1	9	3	4	15	37	35	118	204	745	92	1.263
BOLZANO		2				3	23	25	87	135	243	39	557
CALABRIA		297	48	92	129	261	442	1.597	5.138	9.894	12.573	1.332	31.803
CAMPANIA		66	24	27	33	75	78	144	532	1.401	9.651	3.769	15.800
E. ROMAGNA		38	20	25	33	49	77	152	395	988	2.873	538	5.188
FRULLI VENEZIA GIULIA		5	3		1	3	14	23	70	170	621	106	1.016
LAZIO		74	32	31	52	99	194	435	1.306	5.044	13.311	2.258	22.626
LIGURIA		21	21	14	26	35	51	95	207	461	1.329	299	2.639
LOMBARDIA		88	21	39	69	89	112	188	648	1.133	6.293	1.246	9.926
MARCHE		29	8	34	7	29	41	42	129	434	996	203	1.952
MOLISE		3			1	7	11	12	31	28	542	86	721
PIEMONTE		41	18	13	37	46	93	256	653	1.166	1.959	420	4.702
PUGLIA		57	34	61	37	191	681	982	1.624	1.824	5.561	987	12.039
SARDEGNA		65	37	48	50	99	142	242	638	1.020	1.355	224	3.920
SICILIA		181	144	512	760	1.867	4.601	7.379	9.377	13.070	15.016	1.412	54.319
TOSCANA		13	5	9	11	20	49	80	240	630	2.216	668	3.941
TRENTO		13	6	5	29	24	27	97	132	177	204	39	753
UMBRIA				1	2	2	2	6	57	47	312	89	518
VALLE D'AOSTA							1		1		23	8	33
VENETO		32	32	19	51	97	94	134	510	776	2.620	424	4.789
All		1.027	463	940	1.336	3.018	6.779	11.950	22.104	38.987	79.465	14.458	180.527

Numero ricorsi definiti	Anni precedenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale	
ABRUZZO		137.816	3.940	3.485	3.391	3.461	2.978	3.020	2.822	2.531	1.303	505	166.352
BASILICATA		64.373	1.547	1.946	2.079	1.984	2.000	1.234	2.135	1.339	636	289	79.561
BOLZANO		35.700	481	333	283	281	288	326	342	382	262	107	38.785
CALABRIA		253.832	179.939	21.125	20.386	19.214	21.322	21.541	22.216	20.950	13.260	5.009	436.964
CAMPANIA		985.003	43.598	48.421	80.804	48.062	42.296	35.666	36.096	30.372	17.907	6.630	1.340.152
E. ROMAGNA		583.387	11.371	10.021	9.402	8.782	7.717	6.475	5.807	5.889	3.124	1.344	632.659
FRULLI VENEZIA GIULIA		177.650	3.360	2.414	2.184	2.242	1.815	1.487	1.949	1.316	993	236	196.366
LAZIO		995.944	34.094	35.865	34.916	34.725	36.066	32.279	26.072	22.438	13.216	4.403	1.270.618
LIGURIA		287.985	5.960	4.438	4.744	5.749	5.008	3.438	3.368	2.948	1.456	533	335.197
LOMBARDIA		877.963	22.657	22.724	22.142	19.799	18.534	13.225	12.618	12.114	6.638	3.014	1.031.989
MARCHE		172.365	4.408	3.548	3.682	4.690	4.985	4.099	2.622	2.335	1.299	92	204.965
MOLISE		62.555	1.707	1.516	1.846	1.709	1.643	1.591	1.671	1.272	738	388	76.517
PIEMONTE		368.227	7.852	6.659	5.845	5.671	5.820	4.326	3.748	4.180	2.143	888	415.319
PUGLIA		507.400	16.129	17.038	18.076	16.762	16.246	13.936	12.908	10.785	6.495	2.182	637.987
SARDEGNA		156.835	4.911	4.417	3.560	3.500	3.225	3.276	2.832	2.651	1.929	861	188.197
SICILIA		685.364	45.576	44.661	46.811	48.932	45.947	42.212	40.584	36.211	24.002	9.409	1.068.610
TOSCANA		486.021	12.393	9.582	9.148	8.805	7.354	6.189	6.999	5.868	2.922	1.345	556.617
TRENTO		42.449	653	675	706	451	500	308	411	386	79	138	46.736
UMBRIA		125.884	2.642	1.924	1.674	1.425	1.406	1.271	1.144	1.027	567	245	139.109
VALLE D'AOSTA		38.004	223	188	160	346	220	157	153	52	81	21	39.994
VENETO		446.913	7.740	7.366	7.394	7.621	6.811	5.361	5.633	6.072	2.498	1.465	537.834
All		7.471.073	249.100	248.346	247.923	244.110	233.160	202.717	189.770	170.138	101.469	38.062	9.356.868

Numero ricorsi pervenuti	Anni precedenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale	
ABRUZZO		141.830	3.625	3.360	3.027	3.364	2.655	2.310	2.452	2.622	1.379	220	167.274
BASILICATA		67.039	1.132	1.804	1.856	1.540	1.423	1.744	1.206	1.067	861	92	80.824
BOLZANO		36.490	365	355	336	360	360	393	394	339	310	40	39.342
CALABRIA		329.219	17.326	15.776	13.759	18.096	16.638	14.030	15.756	13.624	13.207	1.336	468.767
CAMPANIA		1.058.301	38.570	38.796	30.275	38.165	36.775	30.935	31.115	31.270	20.968	3.782	1.358.952
E. ROMAGNA		580.392	5.450	8.471	6.991	6.743	5.103	5.049	5.492	5.223	3.972	541	637.447
FRULLI VENEZIA GIULIA		182.170	2.029	2.099	1.841	1.796	1.395	1.156	1.404	1.250	926	106	196.182
LAZIO		1.079.819	27.348	25.412	30.817	28.517	21.653	20.420	21.582	19.819	14.899	2.548	1.292.644
LIGURIA		297.154	4.819	4.421	4.175	4.506	2.853	2.537	2.919	2.352	1.800	300	327.836
LOMBARDIA		911.896	19.286	17.723	18.039	16.556	12.200	10.931	12.186	12.145	9.711	1.252	1.041.925
MARCHE		182.059	3.404	3.557	3.418	4.026	2.466	2.327	2.045	2.032	1.418	204	206.947
MOLISE		64.371	1.148	1.102	1.270	1.246	1.799	1.083	1.495	1.149	1.055	86	77.228
PIEMONTE		378.888	5.963	5.800	5.472	5.495	4.067	3.583	4.162	3.671	2.486	424	420.011
PUGLIA		542.537	12.642	18.675	10.931	11.533	13.271	11.190	10.705	10.075	7.474	993	650.026
SARDEGNA		168.750	3.528	3.446	2.679	2.748	2.407	2.585	2.319	1.897	1.534	224	192.117
SICILIA		870.949	38.619	33.804	29.236	27.486	27.276	27.277	25.830	22.842	17.237	1.413	1.122.929
TOSCANA		503.373	8.364	7.760	7.823	7.375	5.416	5.156	5.944	5.299	3.227	671	568.558
TRENTO		44.056	511	425	461	411	351	403	332	277	223	39	47.485
UMBRIA		128.103	2.005	1.678	1.407	1.534	1.060	1.074	1.018	935	724	89	136.627
VALLE D'AOSTA		38.203	197	281	223	158	142	135	128	96	58	8	39.627
VENETO		457.716	7.924	7.553	6.978	6.723	4.608	3.916	4.871	4.173	3.733	428	506.623
All		8.062.966	209.175	202.238	182.348	188.368	163.938	148.714	153.345	142.157	106.640	14.506	9.576.395

In maniera più sintetica si riportano i seguenti dati:

CTP - Pendenti

31/12 /11	31/12 /12	31/12 /13	31/12 /14	31/12 /15	31/12 /16	31/12 /17	31/12 /18	31/12 /19	31/12 /20	15/04 /21
5	556.040 -7,00%	509.966 -8,29%	442.724 -13,19%	386.865 -12,62%	317.434 -17,95%	262.109 -17,43%	225.782 -13,86%	197.578 -12,49%	204.660 +3,58%	179.079 -12,50%

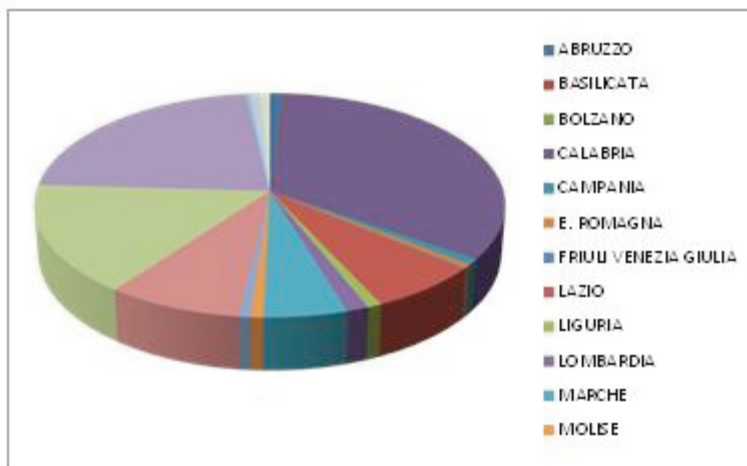
Dal 31/12/2011 al 15/04/2021 l'arretrato in CTP è diminuito del 70,05%.

Dati Appelli

I più numerosi appelli pendenti in CTR (133.559) certamente risentono della maggiore produttività delle CTP, ma anche delle carenze di organico – considerato che in talune regioni (ad esempio Campania e Sicilia) vi sono significativi vuoti a livello di Presidenza delle Sezioni, spesso coperte a seguito di interPELLI – e della lentezza delle procedure concorsuali (il concorso per Presidente di Sezione 2018 ancora non è stato definito).

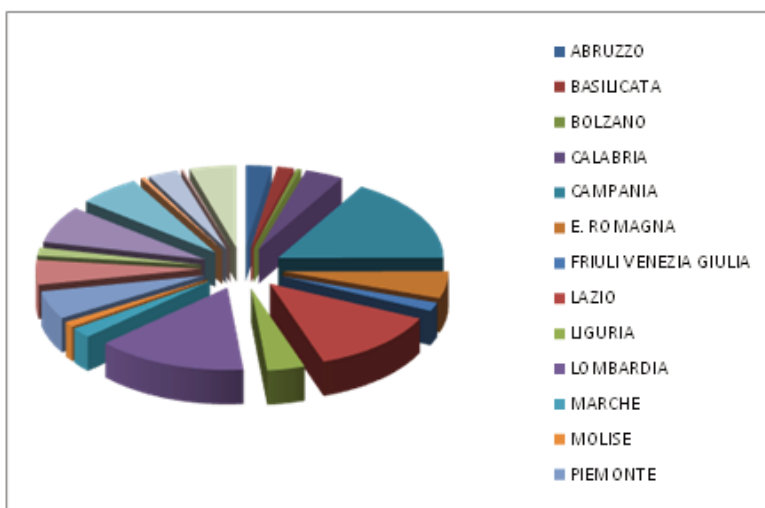
Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

Numero appelli pendenti	Anni precedenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale	
ABRUZZO		11	1		1	4	15	22	79	144	566	180	1.023
BASILICATA		2		6			9	27	107	138	346	97	767
BOLZANO						1		2	3	10	49	22	87
CALABRIA		300	53	188	362	618	527	737	1.470	1.624	1.971	766	8.616
CAMPANIA		7	7	5	25	51	130	149	392	1.230	5.405	1.728	9.129
E. ROMAGNA		5	8	7	37	91	295	340	1.247	1.552	1.603	377	5.562
FRIULI VENEZIA GIULIA		1		2	1	3	92	159	378	338	403	127	1.503
LAZIO		62	18	38	25	66	115	483	2.363	4.242	5.879	1.639	14.930
LIGURIA		8	3	4	13	14	150	361	548	789	1.016	227	3.133
LOMBARDIA		12	9	10	19	39	113	248	482	1.822	3.689	928	7.371
MARCHE		46	44	58	307	884	1.601	1.495	1.152	822	801	164	7.374
MOLISE		7	1	6	3	13	17	49	153	201	345	147	942
PIEMONTE		6	11	8	9	30	31	54	136	185	907	209	1.586
PUGLIA		75	53	168	461	821	1.547	3.683	4.626	3.465	3.259	844	19.002
SARDEGNA		142	145	143	385	492	711	616	797	628	587	175	4.821
SICILIA		200	115	253	930	2.999	5.011	6.452	7.723	7.219	7.009	1.944	39.855
TOSCANA		3	6	5	4	23	64	172	607	1.282	1.726	375	4.267
TRENTO			1	1	4	3	2	3	12	3	31	6	66
UMBRIA		7	1		2	1	4	4	67	26	288	105	505
VALLE D'AOSTA									1	1	20	3	25
VENETO		7	4	12	5	34	49	134	335	763	1.367	285	2.995
All		901	480	914	2.593	6.196	10.501	15.197	22.678	26.484	37.267	10.348	133.509



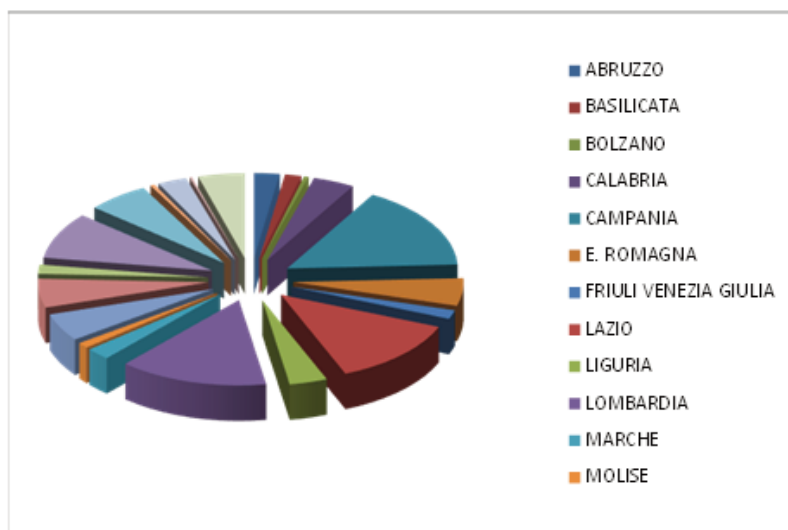
Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

Numero appelli definiti	Anni precedenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale
ABRUZZO	33.801	2.236	1.851	1.491	1.541	1.243	1.265	1.281	1.100	691	240	46.740
BASILICATA	23.911	946	1.271	724	686	403	720	869	884	199	86	30.199
BOLZANO	7.253	136	114	160	170	167	166	146	124	67	29	8.531
CALABRIA	36.941	1.999	2.306	2.653	2.610	4.037	4.054	4.854	4.969	3.722	1.103	69.248
CAMPANIA	201.116	12.618	12.723	11.631	12.367	12.157	11.319	11.529	9.974	6.879	2.974	305.307
E. ROMAGNA	69.919	2.177	2.682	2.548	3.281	4.563	3.753	3.423	2.675	1.838	863	97.722
FRIULI VENEZIA GIULIA	27.193	972	703	571	546	474	283	348	456	199	56	31.801
LAZIO	161.843	6.927	8.805	8.168	7.427	10.175	8.345	9.742	7.574	4.452	1.874	235.332
LIGURIA	51.653	2.105	1.682	1.488	1.807	2.118	2.193	1.936	1.701	886	556	68.125
LOMBARDIA	210.316	8.094	7.596	8.275	6.144	7.962	6.156	6.246	6.220	3.526	1.471	272.138
MARCHE	28.829	917	942	661	616	1.045	888	1.147	1.371	1.436	489	38.341
MOLISE	13.948	416	445	324	418	823	1.638	797	696	383	181	20.069
PIEMONTE	87.072	1.473	1.839	1.653	1.627	1.734	2.076	2.193	1.432	895	234	102.228
PUGLIA	53.018	3.653	4.396	3.005	3.113	3.833	4.587	4.484	4.473	3.279	1.516	89.267
SARDEGNA	23.126	813	333	489	469	480	669	1.550	1.030	640	220	29.819
SICILIA	75.855	4.902	5.158	4.450	5.733	5.038	5.600	6.849	8.517	8.488	3.800	134.390
TOSCANA	88.848	3.441	2.599	2.688	2.564	2.519	2.911	2.782	2.287	1.307	502	112.449
TRENTO	7.079	181	166	126	117	151	132	111	115	98	55	8.331
UMBRIA	48.446	931	1.148	764	715	636	509	590	454	150	148	54.491
VALLE D'AOSTA	3.882	35	57	19	41	44	51	61	33	9	16	4.248
VENETO	66.477	2.435	2.263	2.398	2.163	1.463	1.499	2.116	1.798	992	819	84.423
Al	1.320.596	56.886	59.079	54.286	54.155	61.085	58.814	63.157	57.683	40.136	17.232	1.843.109



Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

Numero appelli pervenuti	Anni precedenti	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	Totale
ABRUZZO	37.523	1.195	1.133	1.062	1.302	1.370	1.103	1.041	912	942	180	47.763
BASILICATA	25.961	535	507	515	592	624	484	724	457	370	97	30.676
BOLZANO	7.464	147	142	107	115	140	137	119	124	101	22	8.658
CALABRIA	51.330	2.133	2.518	2.658	3.274	2.938	3.245	3.037	2.722	2.343	766	77.864
CAMPANIA	219.553	10.850	10.030	11.328	12.819	12.098	11.214	8.990	8.458	7.368	1.728	314.436
E. ROMAGNA	77.412	4.119	3.489	3.346	3.227	3.122	2.388	2.145	1.892	1.767	377	103.284
FRIULI VENEZIA GIULIA	28.353	505	552	588	658	744	466	525	372	414	127	33.304
LAZIO	174.586	7.284	6.936	7.102	8.481	10.820	10.943	9.489	6.799	6.183	1.639	250.262
LEIGURIA	56.492	1.642	1.554	1.741	2.154	2.263	1.643	1.270	1.202	1.070	227	71.258
LOMBARDIA	220.770	6.645	6.315	7.071	8.009	7.487	6.430	5.293	5.228	4.717	944	279.559
MARCHE	32.580	1.281	1.244	1.357	1.873	2.184	1.914	1.410	901	807	164	45.715
MOLISE	16.000	521	444	418	381	518	1.288	518	381	385	147	21.011
PIEMONTE	89.970	1.576	1.739	1.903	1.839	1.807	1.472	1.235	969	1.095	209	103.814
PUGLIA	62.726	3.527	3.685	6.660	7.456	5.672	5.689	5.067	3.642	3.301	844	108.269
SARDEGNA	26.817	943	847	995	963	932	800	922	656	590	175	34.640
SCIPIA	95.941	7.060	8.372	8.046	9.176	9.375	9.226	9.677	8.114	7.212	1.946	174.245
TOSCANA	94.469	2.818	2.488	2.610	2.755	2.880	2.124	2.278	2.060	1.841	375	116.716
TRENTO	7.424	116	100	145	136	120	91	92	82	84	7	8.387
UMBRIA	50.216	705	643	564	504	536	423	500	415	385	105	54.996
VALLE D'AOSTA	3.928	32	21	48	39	38	45	59	30	30	3	4.273
VENETO	69.775	1.954	2.024	2.083	2.306	2.238	1.841	1.765	1.468	1.677	287	87.418
AI	1.449.310	55.578	54.783	60.347	68.679	67.906	63.076	57.054	46.884	42.682	10.369	1.976.668



Più sinteticamente si riportano i dati relativi alle CTR così aggregati:

31/12/11	31/12/12	31/12/13	31/12/14	31/12/15	31/12/16	31/12/17	31/12/18	31/12/19	31/12/20	15/04/21
129.426	127.934	123.639	129.532	143.781	150.506	154.693	148.612	137.684	140.168	132.745
	-1,15%	-3,36%	+4,77%	+11,00%	+4,68%	+2,78%	-3,93%	-7,35%	+1,80%	-5,30%

Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

Dal 31/12/2011 al 15/04/2021 l'arretrato in CTR è aumentato del 2,56%.

TOTALE Pendenti CTP + CTR

31/12/11	31/12/12	31/12/13	31/12/14	31/12/15	31/12/16	31/12/17	31/12/18	31/12/19	31/12/20	15/04/21
727.345	683.974	633.605	572.256	530.646	467.940	416.802	374.394	335.262	344.828	311.824
	-5,96%	-7,36%	-9,68%	-7,27%	-11,82%	-10,93%	-10,17%	-10,45%	+2,85%	-9,57%

Dal 31/12/2011 al 15/04/2021 l'arretrato totale delle Commissioni tributarie q diminuito del 57,13%.

Particolarmente significativo è il dato dell'arretrato diviso per scaglioni di valore.

ANALISI DEI PENDENTI AL 31/12/2019

DISTINTI PER SCAGLIONE DEL VALORE CTP

Valore della controversia	n.	%
Da 0 a 3.000 euro	97.139	49,16
Da 3.000,01 a 20.000 euro	51.227	25,93
Da 20.000,01 a 50.000 euro	18.467	9,35
Da 50.000,01 a 1 mln di euro	23.921	12,11
Da 1.000.000,01 a 10 mln di euro	2.368	1,20
Oltre 10 mln di euro	245	0,12
Valore indeterminabile	4.211	2,13
Totale	197.578	100,00

Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

CTR

Valore della controversia	n.	%
Da 0 a 3.000 euro	37.082	26,93
Da 3.000,01 a 20.000 euro	43.089	31,29
Da 20.000,01 a 50.000 euro	21.418	15,56
Da 50.000,01 a 1 mln di euro	27.845	20,22
Da 1.000.000,01 a 10 mln di euro	2.709	1,97
Oltre 10 mln di euro	257	0,19
Valore indeterminabile	5.284	3,84
Totale	137.684	100,00

TOTALE CTP + CTR

Valore della controversia	n.	%
Da 0 a 3.000 euro	134.221	40,03
Da 3.000,01 a 20.000 euro	94.316	28,13
Da 20.000,01 a 50.000 euro	39.885	11,90
Da 50.000,01 a 1 mln di euro	51.776	15,44
Da 1.000.000,01 a 10 mln di euro	5.077	1,52
Oltre 10 mln di euro	502	0,15
Valore indeterminabile	9.495	2,83
Totale	335.262	100,00

Dai dati sopra riportati emerge come un numero preponderante di controversie sia di valore ridotto, più nel dettaglio, le controversie di valore fra 0 e 3.000 Euro costituiscono il 50% circa di quelle pendenti in CTP ed il 27% di quelle pendenti in CTR.

Prima di esaminare i dati pendenti in Corte di Cassazione appare significativo evidenziare il movimento dell'Indice di Propensione

Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

all'Appello (IPA) determinato dal rapporto tra i ricorsi definiti in primo grado di giudizio e quanti fra questi sono stati appellati presso le CTR. Il valore dell'Indice è compreso fra 0 ed 1 ed è direttamente proporzionale alla propensione all'appello: tanto più esso è prossimo ad 1, tanto maggiore è la percentuale di sentenze che sono state successivamente impugnate (ad esempio un valore pari a 0.5 indica che una sentenza su due emessa in primo grado è stata appellata).

CTP	IPA 2013	IPA 2014	IPA 2015	IPA 2016	IPA 2017	IPA 2018	IPA 2019 (*)	IPA medio (2013-2018)
Sondrio	0,52	0,71	0,56	0,63	0,66	0,51	0,27	0,60
Asti	0,42	0,65	0,67	0,59	0,44	0,39	0,18	0,56
Reggio Emilia	0,51	0,57	0,55	0,57	0,54	0,44	0,17	0,53
Bolzano (I° gr.)	0,46	0,50	0,56	0,63	0,56	0,48	0,26	0,53
Brescia	0,45	0,53	0,57	0,51	0,58	0,54	0,26	0,53
Bergamo	0,43	0,56	0,57	0,53	0,50	0,51	0,29	0,52
Treviso	0,52	0,60	0,56	0,48	0,43	0,36	0,14	0,51
Ferrara	0,72	0,42	0,41	0,43	0,40	0,45	0,19	0,50
Pavia	0,39	0,51	0,57	0,54	0,56	0,53	0,20	0,50
Forlì	0,42	0,49	0,51	0,57	0,56	0,52	0,23	0,50
Prato	0,46	0,51	0,48	0,57	0,53	0,48	0,19	0,50
Modena	0,45	0,45	0,48	0,53	0,57	0,49	0,18	0,50
Genova	0,42	0,50	0,51	0,52	0,53	0,51	0,18	0,50
Varese	0,39	0,51	0,50	0,54	0,54	0,52	0,29	0,49
Lodi	0,44	0,55	0,54	0,52	0,43	0,38	0,08	0,49
Ascoli Piceno	0,40	0,47	0,57	0,54	0,47	0,53	0,29	0,48
Lecce	0,51	0,71	0,54	0,28	0,38	0,39	0,13	0,48
Gorizia	0,42	0,51	0,59	0,42	0,46	0,38	0,33	0,48
Novara	0,34	0,58	0,55	0,42	0,56	0,38	0,18	0,48
Pesaro	0,36	0,64	0,48	0,46	0,45	0,51	0,19	0,47
Vicenza	0,46	0,56	0,49	0,45	0,45	0,42	0,18	0,47
Lecco	0,36	0,48	0,49	0,53	0,53	0,44	0,24	0,47
Isernia	0,34	0,57	0,52	0,42	0,60	0,37	0,09	0,46
Pordenone	0,42	0,42	0,53	0,45	0,49	0,41	0,15	0,45
Verona	0,41	0,51	0,46	0,39	0,51	0,43	0,11	0,45
Mantova	0,38	0,45	0,42	0,46	0,56	0,51	0,19	0,45
Belluno	0,33	0,51	0,55	0,51	0,39	0,42	0,27	0,45
Ancona	0,40	0,47	0,39	0,47	0,50	0,44	0,23	0,45
Siena	0,34	0,42	0,62	0,44	0,46	0,39	0,18	0,44
Massa Carrara	0,39	0,54	0,48	0,45	0,41	0,37	0,10	0,44
Rimini	0,42	0,44	0,49	0,46	0,40	0,41	0,13	0,43
Milano	0,34	0,43	0,47	0,47	0,45	0,46	0,23	0,43
Alessandria	0,33	0,49	0,58	0,47	0,46	0,30	0,30	0,43

Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

CTP	IPA 2013	IPA 2014	IPA 2015	IPA 2016	IPA 2017	IPA 2018	IPA 2019 ¹⁾	IPA medio (2013-2018)
Trieste	0,33	0,42	0,51	0,47	0,39	0,48	0,27	0,43
Rovigo	0,32	0,48	0,57	0,49	0,35	0,31	0,17	0,43
Latina	0,38	0,43	0,43	0,43	0,45	0,43	0,17	0,42
Como	0,42	0,48	0,43	0,41	0,32	0,43	0,20	0,42
Vercelli	0,41	0,50	0,33	0,44	0,40	0,44	0,12	0,42
Verbania	0,46	0,38	0,47	0,49	0,38	0,33	0,13	0,42
Padova	0,29	0,41	0,39	0,46	0,48	0,52	0,18	0,42
Chieti	0,41	0,49	0,43	0,39	0,39	0,36	0,06	0,42
L'Aquila	0,29	0,33	0,44	0,42	0,67	0,36	0,13	0,42
Cremona	0,27	0,43	0,45	0,49	0,50	0,48	0,19	0,42
Avellino	0,40	0,43	0,47	0,44	0,39	0,37	0,14	0,41
Campobasso	0,47	0,21	0,30	0,66	0,66	0,27	0,13	0,41
Bari	0,34	0,38	0,40	0,45	0,46	0,44	0,16	0,41
Arezzo	0,35	0,47	0,43	0,47	0,42	0,37	0,24	0,41
Pisa	0,31	0,37	0,43	0,49	0,45	0,43	0,24	0,41
Grosseto	0,31	0,42	0,44	0,49	0,42	0,41	0,08	0,41
Udine	0,29	0,45	0,48	0,38	0,45	0,41	0,22	0,40
Firenze	0,37	0,44	0,39	0,36	0,38	0,44	0,19	0,40
Benevento	0,37	0,37	0,45	0,43	0,39	0,35	0,16	0,39
Torino	0,38	0,43	0,42	0,40	0,37	0,31	0,16	0,39
Cagliari	0,30	0,38	0,45	0,44	0,42	0,38	0,19	0,39
Aosta	0,42	0,62	0,23	0,41	0,53	0,29	0,19	0,39
Ravenna	0,32	0,40	0,49	0,33	0,35	0,36	0,15	0,38
Venezia	0,35	0,48	0,34	0,32	0,42	0,42	0,23	0,38
Bologna	0,27	0,37	0,46	0,41	0,38	0,45	0,16	0,38
Trento (1 ^a gr.)	0,25	0,47	0,33	0,46	0,40	0,31	0,12	0,37
Teramo	0,28	0,46	0,40	0,40	0,39	0,31	0,17	0,37
Savona	0,36	0,40	0,34	0,36	0,38	0,38	0,17	0,37
Pistoia	0,35	0,42	0,32	0,33	0,41	0,41	0,14	0,37
Cuneo	0,42	0,43	0,40	0,30	0,34	0,31	0,15	0,37
Matera	0,33	0,30	0,40	0,41	0,43	0,33	0,16	0,36
Lucca	0,30	0,33	0,41	0,41	0,41	0,34	0,10	0,36
Livorno	0,30	0,40	0,36	0,34	0,37	0,41	0,22	0,36
Taranto	0,27	0,32	0,37	0,42	0,41	0,39	0,21	0,36
Oristano	0,24	0,35	0,60	0,53	0,28	0,31	0,08	0,36
Pescara	0,27	0,29	0,38	0,40	0,36	0,39	0,16	0,35
Piacenza	0,18	0,35	0,36	0,43	0,41	0,38	0,20	0,34
Rieti	0,26	0,37	0,38	0,35	0,42	0,29	0,10	0,34
Brindisi	0,36	0,28	0,35	0,33	0,36	0,37	0,18	0,34
Parma	0,37	0,34	0,33	0,34	0,31	0,34	0,17	0,34
Frosinone	0,26	0,34	0,43	0,35	0,32	0,33	0,09	0,33
Macerata	0,19	0,32	0,37	0,37	0,42	0,34	0,19	0,33
La Spezia	0,19	0,28	0,43	0,38	0,28	0,32	0,08	0,31
Potenza	0,20	0,29	0,40	0,34	0,31	0,30	0,18	0,31
Salerno	0,29	0,31	0,33	0,30	0,31	0,30	0,11	0,31
Foggia	0,27	0,28	0,33	0,30	0,28	0,33	0,15	0,30
Viterbo	0,19	0,26	0,33	0,33	0,30	0,34	0,09	0,29
Agrigento	0,22	0,27	0,31	0,31	0,33	0,29	0,10	0,29
Nuoro	0,24	0,24	0,37	0,31	0,29	0,31	0,17	0,28
Enna	0,12	0,28	0,30	0,27	0,33	0,47	0,18	0,27

Lo stato attuale della giustizia tributaria, i correttivi possibili

CTP	IPA 2013	IPA 2014	IPA 2015	IPA 2016	IPA 2017	IPA 2018	IPA 2019 (*)	IPA medio (2013-2018)
Ragusa	0,30	0,30	0,23	0,24	0,23	0,27	0,10	0,27
Roma	0,16	0,19	0,27	0,31	0,28	0,30	0,14	0,25
Caserta	0,27	0,31	0,23	0,24	0,22	0,24	0,10	0,25
Imperia	0,23	0,32	0,29	0,22	0,25	0,20	0,13	0,24
Caltanissetta	0,25	0,21	0,21	0,23	0,25	0,26	0,12	0,24
Perugia	0,42	0,46	0,13	0,03	0,08	0,12	0,14	0,23
Sassari	0,18	0,18	0,17	0,24	0,23	0,35	0,20	0,22
Trapani	0,10	0,22	0,24	0,22	0,24	0,33	0,14	0,22
Napoli	0,16	0,20	0,23	0,26	0,26	0,23	0,12	0,22
Palermo	0,19	0,20	0,21	0,22	0,21	0,21	0,13	0,21
Terni	0,34	0,38	0,13	0,02	0,06	0,20	0,10	0,20
Messina	0,16	0,18	0,14	0,20	0,25	0,29	0,16	0,20
Siracusa	0,18	0,15	0,23	0,22	0,19	0,18	0,08	0,19
Vibo Valentia	0,24	0,20	0,21	0,16	0,17	0,20	0,07	0,19
Crotone	0,23	0,27	0,33	0,29	0,15	0,13	0,07	0,19
Catanzaro	0,17	0,20	0,19	0,19	0,17	0,20	0,07	0,19
Biella	0,09	0,12	0,10	0,20	0,22	0,24	0,07	0,15
Reggio Calabria	0,21	0,16	0,17	0,13	0,15	0,13	0,06	0,15
Catania	0,13	0,13	0,12	0,14	0,16	0,13	0,06	0,13
Cosenza	0,07	0,11	0,14	0,15	0,18	0,13	0,05	0,12
Totale	0,26	0,30	0,31	0,31	0,30	0,29	0,13	0,29

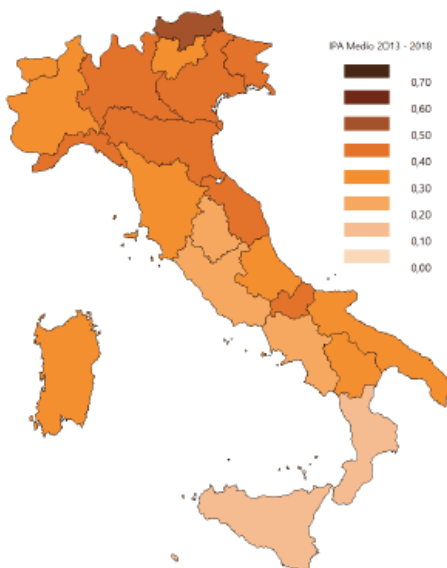
(*) i dati riferiti al 2019 non sono definitivi in quanto alla data dell'estrazione non è ancora scaduto il termine d'impugnazione

Indice medio di propensione all'appello

CTP aggregate	IPA medio 2013-2018
Bolzano (I° gr.)	0,53
Lombardia	0,45
Veneto	0,44
Marche	0,44
Liguria	0,43
Friuli Venezia Giulia	0,43
Emilia Romagna	0,43
Molise	0,42
Toscana	0,40
Puglia	0,39
Piemonte	0,39
Valle d'Aosta	0,39
Trento (I° gr.)	0,37
Abruzzo	0,36
Basilicata	0,33
Sardegna	0,32
Lazio	0,27
Campania	0,25
Umbria	0,22
Sicilia	0,20
Calabria	0,15
Totale	0,29

Media

IPA medio 2013 – 2018 - Mappa delle intensità



Dati pendenti in Corte di Cassazione

Anche al fine di meglio individuare i criteri in base ai quali prevedere una ipotesi di definizione agevolata, si è ritenuto di dover verificare con la minore approssimazione possibile, quante siano le liti pendenti in Cassazione ed il relativo trend e di mettere a fuoco strumenti che consentano la valorizzazione ed il recupero della funzione nomofilattica e performante della Suprema Corte.

Corte di Cassazione – Pendenti

31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018	31/12/2019
49.664	51.954 +4,61%	54.424 +4,75%	52.535 -3,47%

III.

La mediazione tributaria: dati e analisi

1. Cenni introduttivi sulla mediazione

La mediazione tributaria è disciplinata nel nostro ordinamento dall'art. 39, comma 9, del d.l. n. 98 del 2011 che ha introdotto nel D. lgs. 546 del 1992 l'art. 17-bis e fino al 2017 la mediazione tributaria è stata limitata alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro.

Dal **1° gennaio 2018** il valore limite delle controversie potenzialmente oggetto di mediazione è stato elevato a 50.000 euro e la mediazione si applica a tutti gli atti impugnabili individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992. Il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Fino al 31 dicembre 2015, la mediazione tributaria è stata applicata ai soli atti emessi dall'Agenzia delle entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012. A decorrere dal 1° gennaio 2016, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto legislativo n. 156 del 2015, la mediazione è applicabile anche alle controversie relative all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, agli enti locali e all'Agente e ai concessionari della riscossione (per i ricorsi introduttivi presentati a

partire dal 1° gennaio 2016). La mediazione può riguardare le controversie relative ai seguenti **atti impugnabili**:

- avviso di accertamento
- avviso di liquidazione
- provvedimento che irroga le sanzioni
- rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti
- diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari
- cartelle di pagamento per vizi propri
- fermi di beni mobili registrati (articolo 86 del DPR n. 602 del 1973)
- iscrizioni di ipoteche sugli immobili (articolo 77 del DPR n. 602 del 1973)
- ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilità innanzi alle Commissioni tributarie.

A titolo esemplificativo, **l'istanza di mediazione è improponibile** in caso di impugnazione:

- di valore superiore a ventimila euro
- di valore indeterminabile (salvo quelle di natura catastale, concernenti il classamento degli immobili e l'attribuzione della rendita catastale)
- riguardanti atti non impugnabili
- di provvedimenti emessi ai sensi dell'articolo 21 ("Sanzioni ac-

cessorie”) del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472

- riguardanti istanze di cui all’articolo 22 (“Ipoteca e sequestro conservativo”) del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Il **valore della controversia** va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall’importo del tributo contestato dal contribuente con l’impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio. In caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell’istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell’accordo di mediazione, rientrano nell’ambito di applicabilità della conciliazione, disciplinata dai nuovi articoli 48, 48-bis e 48-ter del D. lgs n. 546 del 1992.

2. Dati sull’effetto deflattivo della mediazione sul contenzioso tributario

La mediazione ha avuto un effetto deflattivo rilevante sul contenzioso tributario sin dalla sua introduzione nel nostro ordinamento.

La **tabella 1** mostra come nei primi anni di applicazione dell’istituto più della metà dei ricorsi interessati da procedimento di mediazione era definito in sede amministrativa. Negli anni successivi la percentuale di ricorsi non depositati in Commissione tributa-

ria è diminuita, pur rimanendo nel complesso molto elevata (i dati relativi all'anno 2020 va letto tenendo conto anche delle problematiche connesse all'emergenza sanitaria).

Questa parziale riduzione del totale dei ricorsi che non sono stati risolti con la mediazione deve essere messa in relazione, in particolare, ad elevati indice di vittoria in contenzioso da parte dell'Amministrazione, indice di una rilevante sostenibilità della pretesa tributaria (si veda più avanti la Tabella n. 3).

Nella **tabella 1** è evidenziato il totale dei ricorsi che rientrano nell'ambito dell'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992 ed il numero dei ricorsi depositati o non depositati in CTP dopo il procedimento di reclamo-mediazione. Si ricorda che dal 1° gennaio 2018 il valore della controversia potenzialmente oggetto di mediazione è stato elevato da 20.000 a 50.000 euro.

TABELLA 1
RICORSI DEPOSITATI IN CTP DOPO PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE

Anno in cui è terminato il procedimento di mediazione	Ricorsi presentati (A)=(B+C)	Ricorsi depositati in CTP (B)	Ricorsi non depositati (C)	PERCENTUALE (C/A)
---	------------------------------	-------------------------------	----------------------------	-------------------

2013	106.243	46.603	59.640	56,1%
2014	97.885	45.164	52.721	53,9%
2015	115.349	54.439	60.910	52,8%
2016	112.704	54.558	58.146	51,6%
2017	106.644	54.431	53.213	49,9%
2018	103.143	57.876	45.267	43,9%
2019	93.768	54.803	38.965	41,6%
2020	71.792	45.451	26.341	36,7

Nella **tabella 2** sono riportate le percentuali di esiti favorevoli in CTP e nei tre gradi di giudizio per i ricorsi depositati dopo il procedimento di reclamo-mediazione. Come si può osservare, l'elevata percentuale di decisioni favorevoli all'Amministrazione finanziaria coincide temporalmente con la diminuzione del totale dei ricorsi oggetto di mediazione nel periodo 2018-2020.

TABELLA 2
ESITI DEI RICORSI DEPOSITATI DOPO IL PROCEDIMENTO DI MEDIAZIONE

	Percentuale decisioni CTP favorevoli in tutto o in parte all'Agenzia, divenute definitive nell'anno	Percentuale decisioni relative ai tre gradi di giudizio, favorevoli in tutto o in parte all'Agenzia, divenute definitive nell'anno
2017	75,9%	72,1%
2018	77,3%	73%
2019	79,7%	75,1%
2020	80,8%	75,4%

3. Incidenza percentuale delle fasce di valore sui ricorsi non depositati

Proseguendo nell'analisi, al fine di individuare le fasce di valore in cui si concentrano la maggior parte dei ricorsi oggetto di mediazione e che, quindi, non vengono poi presentati in CTP, sono stati riportati nella tabella 3 i ricorsi non depositati a partire dal 2018⁴, anno dal quale è stato elevato il limite a 50.000 euro.

⁴ Si tratta dei dati indicati nella colonna C della tabella 1.

TABELLA 3
RICORSI NON DEPOSITATI IN CTP

Anno in cui è terminato il procedimento di mediazione	Totale ricorsi non depositati
2018	45.267
2019	38.965
2020	26.341

Come si evince nella sottostante tabella 4, le percentuali di incidenza per fasce di valore sul numero dei **ricorsi non depositati** di cui alla tabella 3, calcolate tenendo conto del valore della lite ai sensi dell'art. 12 del d.lgs. 546/1992 (solo l'imposta o, se atto relativo alle sole sanzioni, il valore di queste) si concentrano maggiormente nelle fasce di valore tra 20 euro e 20.000 euro, con il picco nella fascia tra 20 euro e 2.582 euro.

Fasce di valore art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992	% sul totale ricorsi non depositati 2018	% sul totale ricorsi non depositati 2019	% sul totale ricorsi non depositati 2020
Fino a 20 euro	1,1%	1,4%	2,0%
Fino a 20 euro atti trasmessi	1,7%	1,6%	1,7%
Valore indeterminato	8,0%	8,0%	8,0%
Valore indeterminato di particolare importanza	0,0%	0,1%	0,1%
Dati contabili non trasmessi	0,1%	0,1%	0,1%
Da 20,01 a 2.582,28 euro	58,0%	51,0%	47,1%
Da 2.582,29 a 5.000,00 euro	11,8%	12,5%	12,3%
Da 5.000,01 a 10.000,00 euro	9,6%	10,5%	11,7%
Da 10.000,01 a 20.000,00 euro	7,1%	8,2%	9,3%
DA 20.000,01 A 50.000,00 EURO	2,5%	6,3%	7,2%
DA 50.000,01 A 51.645,68 EURO	0,0%	0,0%	0,0%

IV.

Proposte di legge sulla giustizia tributaria (2013-2021): tratti comuni

Obiettivi stabiliti dal decreto ed evidenziati dalla Commissione come priorità evidenziati nelle proposte di legge presentate alla Camera

Migliorare la qualità della risposta giudiziaria

A) Mediazione

COLLETTI 2019 (AC 2283) e DEL BASSO DE CARO 2020 (AC 2526)

Applicazione delle procedure di mediazione tributaria vigenti alla data di entrata in vigore della legge.

MARTINCIGLIO 2019 (AC 1521)⁵

Giudice monocratico in reclamo e mediazione, nelle controversie di valore fino a 3.000, nelle liti catastali e nei giudizi di ottemperanza. In tutti gli altri casi il numero dei giudici è pari a 3.

⁵ Il PDL Martinciglio è stato ricalcato dal PDL Fenu (AS 1661)

CENTEMERO 2019 (AC 1526)⁶

Giudice monocratico con competenza per le liti di importo fino a 30.000 euro d'imposta e per quelle per le quali la legge prevede il previo esperimento di reclamo e mediazione.

BORTOLOZZI 2019 (AC 1755)

Il giudice monocratico opera limitatamente al primo grado sulle liti di valore inferiore a 50.000 euro, comprese quelle instaurate a causa dell'esito negativo della procedura di reclamo e mediazione ex art 17-bis d.lgs 546/92.

SAVINO 2018 (AC 840)

Conciliazione stragiudiziale

B) Le commissioni tributarie

SAVINO 2014 (AC 1936), SAVINO 2018 (AC 840), MARTIN-CIGLIO 2019 (AC 1521), CENTEMERO 2019 (AC 1526), BORTOLOZZI 2019 (AC 1755), DEL BASSO DE CARO 2020 (AC 2526)

Gli organi di giurisdizione tributaria non sono più denominati “commissione tributaria provinciale” e “commissione tributaria

⁶ Il PDL Centemero è stato ricalcato dal PDL Romeo (AS 1243)

regionale”, ma “tribunale tributario” e “corte di appello tributaria. Ruolo autonomo e distinto da quelli delle altre magistrature.

ERMINI e altri 2016 (AC 3734) e PDL COLLETTI 2019 (AC 2283)

Soppressione delle commissioni tributarie provinciali e regionali e per l’istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i tribunali ordinari.

Tutte le proposte prevedono un concorso pubblico per titoli ed esami per laureati in giurisprudenza o economia

C) Cassazione

SAVINO 2014 (AC 1936), SAVINO 2018 (AC 840), MARTIN-CIGLIO 2019 (AC 1521), CENTEMERO 2019 (AC 1526), PDL DEL BASSO DE CARO 2020 (AC 2526)

Istituzione di una (o più) sez. tributarie della Cassazione.

Solo il PDL Savino del 2014 specifica: “Un’apposita sezione tributaria della Corte di cassazione, composta da trenta giudici, ripartiti in cinque sottosezioni in ragione della materia, di cui la prima presieduta dal presidente della sezione tributaria e le altre da uno dei loro componenti, con l’espressa previsione che il presidente della

sezione tributaria della Corte di cassazione può disporre che i ricorsi che presentano questioni di diritto già decise in senso difforme dalle sottosezioni e quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza siano decisi da un collegio unitariamente composto dai presidenti delle cinque sottosezioni o, in loro vece, da un componente di ciascuna sottosezione designato dal rispettivo presidente. Una nuova disciplina del procedimento davanti alla sezione tributaria della Corte di cassazione mantenendo solo alcune delle disposizioni previste dal codice di procedura civile e adeguando quelle conservate, in modo da garantire una ragionevolmente contenuta diversità del terzo grado del processo tributario rispetto a quello interamente disciplinato dal codice di procedura civile, privilegiando in ogni caso il ruolo nomofilattico della sezione tributaria della Corte di cassazione quale organo apicale della giurisdizione tributaria.”

D) Norme sul processo e questioni collegate

- *Conciliazione*

SAVINO 2014 (AC 1936)

Conciliazione stragiudiziale anche in pendenza del giudizio davanti alla sezione tributaria della Corte di Cassazione

- *Consiglio di Presidenza della giustizia*

ERMINI e altri 2016 (AC 3734) e COLLETTI 2019 (AC 2283)

Cessazione delle funzioni del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria per essere affidate al CSM.

SAVINO 2018 (AC 840)

Presenza di un organo di autogoverno, con riconosciuta garanzia di autonomia, anche finanziaria.

Le altre proposte non entrano nello specifico ma evidenziano solo il tipo di composizione del CPGT.

• *Trasferimento di funzioni alla Presidenza del Consiglio dei ministri*

MARTINCIGLIO 2019 (AC 1521), CENTEMERO 2019 (AC 2283), BORTOLOZZI 2019 (AC 1755), DEL BASSO DE CARO 2020 (AC 2526)

Quattro proposte su otto prevedono il trasferimento dal MEF del personale amministrativo delle Commissioni tributarie alla Presidenza del Consiglio dei ministri.

Obiettivi stabiliti dal decreto ed evidenziati dalla Commissione come priorità evidenziati nelle proposte di legge presentate al Senato

Migliorare la qualità della risposta giudiziaria

C) Mediazione

Fenu 2020 (AS 1661)

Giudice monocratico in reclamo e mediazione, nelle controversie di valore fino a 3.000, nelle liti catastali e nei giudizi di ottemperanza. In tutti gli altri casi il numero dei giudici è pari a 3

ROMEO 2019 (AS 1243)

Giudice monocratico con competenza per le liti di importo fino a 30.000 euro d'imposta e per quelle per le quali la legge prevede il previo esperimento di reclamo e mediazione

VITALI e altri 2018 (AS 243)

Giudice monocratico in primo e secondo grado nei seguenti casi: liti di valore non superiore a 20.000 euro; relative alle questioni catastali; giudizi di ottemperanza senza limiti di importo; altri casi previsti.

CALIENDO e altri 2018 (AS 714)

Per le controversie di Valore non superiore a 20.000 euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

NANNICINI 2018 (AS 759)

Aumento a 250.000 della soglia di importo per le cause che possono essere oggetto di mediazione.

Sezione mediazione in primo grado composta da un giudice del tribunale tributario; un funzionario delle agenzie fiscali; un avvocato tributarista o un dottore commercialista.

D) Le commissioni tributarie

CNEL 2013 (AS 319), PAGLIARI 2013 (AS 988), CALIENDO e altri 2018 (AS 714), VITALI e altri 2018 (AS 243), NANNICINI 2018 (AS 759) ROMEO 2019 (AS 1243) FENU 2020 (AS 1661), MARINO 2020 (AS 1687)

Gli organi di giurisdizione tributaria non sono più denominati “commissione tributaria provinciale” e “commissione tributaria regionale”, ma “tribunale tributario” e “corte di appello tributaria.

Ruolo autonomo e distinto da quelli delle altre magistrature

PDL NACCARATO 2016 (AS 2438)

Gli organi di giurisdizione tributaria non sono più denominati “commissione tributaria provinciale” e “commissione tributaria regionale”, ma “Sezioni giurisdizionali provinciali della Corte dei conti” e “Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti.

Alle esigenze di magistrati per i collegi operanti presso le sezioni

giurisdizionali regionali e provinciali provvede il Consiglio di presidenza della Corte dei conti a mezzo di assegnazione su domanda degli interessati. Altri magistrati possono essere assegnati, anche senza il loro consenso, per un periodo non superiore a due anni. Nel primo impianto e per un periodo non inferiore a due anni, alle occorrenze delle sezioni si provvede provvisoriamente con magistrati assegnati anche d'ufficio.

CNEL 2013 (AS 319), VITALI e altri 2018 (AS 243), NANNICINI 2018 (AS 759) ROMEO 2019 (AS 1243), FENU 2020 (AS 1661)

Ruolo autonomo della magistratura tributaria, e distinto dalle altre sia per il trattamento economico, sia per lo sviluppo di carriera

C) Cassazione

CNEL 2013(AS 319), CALIENDO e altri 2018 (AS 714), VITALI e altri 2018 (AS 243), NANNICINI 2018 (AS 759), ROMEO 2019 (AS 1243), FENU 2020 (AS 1661)

Istituzione di una sez. tributaria della Cassazione.

La proposta Fenu poi specifica che bisogna adeguare la definizione competenze della sez. a quella dell'oggetto della giurisdizione tributaria (art. 2 d.lgs. 546/1992) (art. 32)

PAGLIARI 2013 (AS 988)

Può essere proposto ricorso per Cassazione:

- a) per motivi attinenti alla giurisdizione;
- b) per violazione delle norme sulla competenza;
- c) per violazione o falsa applicazione di norme di diritto;
- d) per nullità della sentenza o del procedimento;
- e) per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio

Salva la competenza delle Sezioni unite della Corte di Cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, giudica per il resto la Sezione tributaria della Corte di cassazione, composta da trentacinque giudici, ripartiti in cinque sottosezioni, in ragione della materia (imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto, altri tributi, riscossione, rimborsi). Il presidente della Sezione tributaria è anche presidente della prima sottosezione.

Le altre sottosezioni sono presiedute da uno dei loro componenti. I collegi sono composti dal numero fisso di tre membri, di cui uno ha veste di presidente del collegio. Il presidente della Sezione tributaria della Corte di cassazione può disporre che i ricorsi che presentano questioni di diritto già decise in senso difforme dalle sottosezioni e quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza vengano decise da un collegio unitariamente composto dai presidenti delle cinque sottosezioni o in loro vece da un componente di ciascuna sottosezione designato dal rispettivo presidente.

D) Norme sul processo e questioni collegate

• **Conciliazione**

CNEL 2013(AS 319)

Possibilità della conciliazione stragiudiziale anche in pendenza del giudizio davanti alla Sezione tributaria della Corte di Cassazione

CALIENDO e altri 2018 (AS 714)

La conciliazione può aver luogo in pendenza dell'intero giudizio

NANNICINI 2018 (AS 759)

Conciliazione anche in Cassazione

NANNICINI 2018 (AS 759)

Consiglio della giustizia tributaria, esercita la vigilanza su tutti gli uffici e i giudici, avvalendosi degli uffici della Presidenza del Consiglio. Composto da 11 membri (di cui 7 elementi togati nominati dai giudici tributari e 4 non togati nominati dal Parlamento)

ROMEO 2019 (AS 1243)

Consiglio della giustizia tributaria, esercita la vigilanza su tutti gli uffici e i magistrati. Si avvale degli uffici della Presidenza del Consiglio dei ministri.

Ha 18 membri (il Pres. Sez. trib. Cass.; 4 magistrati delle corti d'appello trib. e 9 dei trib. tributari; 4 esperti, eletti dal Parlamento)

FENU 2020 (AS 1661)

Consiglio di presidenza della giustizia tributaria Articolato in Commissioni. 8 membri eletti dal corpo di magistratura (1 magistrato onorario); 4 componenti esterni, di comprovato rilievo, eletti dalle Camere. Allungamento a cinque anni della durata dell'incarico.

- *Trasferimento di funzioni alla Presidenza del Consiglio dei ministri*

VITALI e altri 2018 (AS 243), NANNICINI 2018 (AS 1243), FENU 2020 (AS 1661)

Tre proposte su nove prevedono il trasferimento dal MEF del personale amministrativo delle Commissioni tributarie e della Direzione della giustizia tributaria alla Presidenza del Consiglio dei ministri.

V.

Relazione del Presidente emerito della Corte costituzionale

Franco Gallo

1. L'assetto ordinamentale delle Commissioni tributarie

Credo che siamo tutti d'accordo che le attuali disfunzioni della giustizia tributaria potrebbero essere superate solo se le controversie fossero amministrate da giudici togati a tempo pieno, per i quali gli attributi di indipendenza e imparzialità richiesti dall'art. 111 Cost. appartengono alla fisiologia e ai fondamentali dei loro doveri d'ufficio. Dove non si è, invece, tutti d'accordo è su quale sia la migliore via per raggiungere tale risultato.

La mia opinione è nota. Da tempo sostengo la inopportunità di attribuire la giurisdizione tributaria a sezioni specializzate dell'autorità giudiziaria civile. Non perché ritengo il giudice ordinario non all'altezza, in sé, del compito che gli si dovrebbe affidare, ma perché sono convinto che, se così si operasse, si aggraverebbe l'attuale crisi della giustizia ordinaria, travolgendola con migliaia di nuovi processi dall'elevato profilo tecnico.

Voglio dire, cioè, che il giudice ordinario avrebbe serie difficoltà sia a sopportare, nell'immediato, il carico delle controversie tributarie, sia ad acquisire in tempi brevi, quale giudice specializzato, una specifica idoneità tecnica a trattarle. Si attuerebbe sicuramente

l'indipendenza del giudice tributario, ma si correrebbe il rischio di fallire tutti gli altri obiettivi di una riforma del processo, il maggiore dei quali – è importante ribadirlo – è di mantenere la cultura speciale della giurisdizione tributaria. L'opzione migliore è, perciò, quella della permanenza di un rinnovato giudice speciale tributario, purché a tempo pieno e nominato previo concorso pubblico, con una riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle Commissioni tributarie e rispettando, comunque, il principio di "effettiva concorsualità". Il concorso pubblico dovrebbe, in particolare, richiedere una specifica preparazione nel diritto processuale e in quello tributario sulla base di requisiti differenziati per la nomina a giudice tributario di tribunale o a giudice tributario di Corte d'appello. Dovrebbe essere, comunque, obbligatoria la formazione permanente curata da una "Scuola Superiore di formazione dei giudici tributari".

Il che non vuol dire che si debba presupporre un'incompatibilità strutturale fra giustizia tributaria e giurisdizione ordinaria, ma solo che la prima è e deve continuare ad essere un'esclusiva giurisdizione di controllo dell'esercizio del potere di applicazione dei tributi e deve essere portatrice di una cultura speciale della giurisdizione che non è assimilabile a quella né del giudice civile, né di quello amministrativo, né del cultore dell'economia aziendale e della contabilità di Stato. Naturalmente, questa nuova magistratura deve essere una proiezione delle Commissioni tributarie già sottoposte al vaglio

positivo della Corte costituzionale quanto alla loro conformità all'art. 102 Cost.. Mi riferisco, in particolare, a quella giurisprudenza della Corte costituzionale (v. la sentenza n. 41 del 1957 e l'ordinanza n. 144 del 1998), la quale ha affermato in via generale «che per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che esse siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario, il quale conserva il normale potere di riordinare i giudici speciali o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare le materia attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a costituzione.»

Mi sembra inevitabile percorrere questa via. Per avere un giudice terzo e indipendente non si può, infatti, continuare a sperare nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e della Corte di Cassazione e su seppur apprezzabili, ma disorganici interventi legislativi. È, quindi, davvero molto apprezzabile l'iniziativa di questo Governo di porre mano alla riforma di tutta l'attuale struttura delle Commissioni tributarie; alla stessa stregua, insomma, di ciò che è avvenuto in via transitoria per i Tar all'atto della loro istituzione. Tra l'altro, solo con l'istituzione di un giudice a tempo pieno si eliminerebbe quella disparità che, all'interno dello stesso organo giudiziario, emerge sempre più spesso tra i componenti laici e quelli togati; disparità che attualmente consegue dalla riserva a questi

ultimi di qualificate funzioni organizzative e giurisdizionali e che ha sollevato qualche dubbio di costituzionalità. È evidente che il consolidamento del giudice speciale non significa che si debba tornare a far prevalere il vecchio indirizzo interpretativo che considerava il processo tributario un giudizio oppositivo di annullamento. È, infatti, ormai consolidata l'interpretazione che dell'attuale giudizio la Suprema Corte ha dato come giudizio di impugnazione-merito, avente per oggetto la tutela di un diritto soggettivo. Significa solo che la diversità e la specificità della disciplina giustificano la sopravvivenza del giudice speciale e cessano di essere criteri giustificativi solo in quelle ipotesi in cui la disciplina del processo tributario o risulta direttamente incompatibile con i principi sanciti dall'art. 111 Cost. (è il caso del principio di indipendenza e terzietà) o esclude, aprioristicamente e inevitabilmente, adeguate forme di contraddittorio tra le parti consolidandone la disparità (è il caso della violazione del principio della parità delle armi).

2. L'accesso del giudice speciale alla Sezione specializzata tributaria della Corte di cassazione

Ci si è domandato se sia costituzionalmente legittima la composizione della Sezione tributaria della Corte di cassazione anche con giudici provenienti dalle Commissioni tributarie speciali riformate.

Ci si è domandato, in particolare, quale sia il rapporto tra la Sezione tributaria specializzata della Suprema Corte e le Commissioni tributarie che, a certe condizioni, la dovrebbero parzialmente alimentare con alcuni dei loro componenti.

La mia opinione è che non dovrebbero porsi, al riguardo, problemi di legittimità costituzionale. E ciò per le seguenti ragioni.

Innanzitutto, va rilevato in via generale che l'art. 111 Cost. riconduce a identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura espressamente il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario. Questa identità dovrebbe avallare di per sé la possibilità di far entrare nei ranghi della Suprema Corte anche i giudici speciali tributari, una volta che siano divenuti magistrati togati assunti per concorso pubblico e a tutti gli effetti assimilati per legge a quelli ordinari.

L'art. 102 capoverso II periodo Cost. – interpretato sulla falsariga delle note sentenze della Corte costituzionale n. 1 del 1983 e della Corte di cassazione a SS.UU. penali n. 9 del 21 maggio dello stesso anno – conferma questa conclusione quando, in termini astratti e generali, dispone espressamente che possono istituirsi «presso gli organi giudiziari ordinari – nel nostro caso, appunto, la Suprema Corte di cassazione – sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura». La Corte delle leggi ha confermato questa conclusione

con riferimento al giudice speciale militare affermando espressamente che spetta alla sola scelta discrezionale del legislatore, ai sensi del suddetto art. 102 e dell'art. 108, secondo comma, di determinare la composizione di siffatte sezioni specializzate.

È perciò sufficiente, in applicazione dei suddetti due articoli, una legge ordinaria perché i giudici speciali tributari possano essere chiamati a far parte della sezione tributaria specializzata della Suprema Corte, beninteso, con le modalità, nei tempi e nel numero fissati dalla legge stessa.

Se, insomma, come presuppone l'art. 111 Cost. e consente espressamente l'art. 102 Cost., possono entrare nella Sezione specializzata della Corte di cassazione quali giudici di legittimità soggetti «estranei alla magistratura o all'amministrazione della giustizia», a maggior ragione vi possono entrare, *ex art. 108*, anche i giudici tributari in quanto giudici speciali non onorari, a tempo pieno, che hanno superato un concorso pubblico e che sono, quindi, assimilati ai giudici ordinari. Naturalmente, una delle conseguenze concrete dell'applicazione della suddetta normativa costituzionale è che il giudice speciale che sarà chiamato a far parte della Sezione tributaria della Suprema Corte sarà sottoposto, al pari degli altri consiglieri di Cassazione, alla disciplina dettata dal Consiglio Superiore della Magistratura, mentre i giudici delle Commissioni tributarie dovrebbero continuare a fare riferimento al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

3. La predeterminazione normativa della preparazione professionale del difensore

Quanto finora detto riguarda soprattutto l'assetto delle Commissioni tributarie e, in particolare, la figura del giudice speciale sotto il profilo dell'indipendenza e dell'imparzialità. Qualche parola deve invece spendersi riguardo anche alla figura del difensore nel futuro processo tributario. Un'adeguata difesa tecnica costituisce, infatti, un'essenziale garanzia del diritto al contraddittorio, che è uno dei più importanti principi alla base del giusto processo.

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 210 e con la sentenza n. 328 del 1998, ha affrontato questo problema sotto il profilo della mancata riserva di patrocinio agli avvocati, trattando, quindi, anche il tema dell'inclusione tra i difensori abilitati di una o di altra categoria professionale. E ha negato, giustamente, la necessità di tale riserva invocando la specificità della giurisdizione tributaria e la discrezionalità valutativa del legislatore ordinario.

Non può, però, negarsi che, nonostante la sicura legittimità costituzionale di tale assetto, una questione di preparazione professionale dei difensori (sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria) e di approntamento di regole deontologiche omogenee si pone e andrebbe risolta riformando l'attuale incompleta disciplina contenuta nell'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Tale articolo, integrato dall'art. 9, comma 1, lett. e) del citato d.lgs. n. 156 del

2015, riguarda appunto l'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, e cioè l'obbligo che le parti si muniscano di un difensore abilitato che garantisca tale assistenza.

E deve al riguardo tenersi presente che, dal complesso di queste e altre disposizioni risulta che, riguardo agli altri difensori menzionati nell'art. 12, iscritti anch'essi in albi professionali, non sussistono invece norme analoghe. «I comportamenti dovuti» in conseguenza del dovere generale di lealtà e probità, fissati nella loro legge professionale, non sono infatti elaborati con riferimento alla deontologia giudiziaria, ma costituiscono solo un'espressione di grandi principi morali – di dignità, lealtà e decoro – affidati all'esperienza e conoscenza di ciascuno. Si è, insomma, ancora in presenza di una giustizia interna e soggettiva, che molto faticosamente tenta di «incorporarsi» in norme vincolanti riconducibili – come è avvenuto per gli avvocati – ad un sistema organico e positivo di regole di deontologia giudiziaria su cui fondare il potere disciplinare dell'Ordine in materia. Ed è evidente al riguardo che senza una codificazione specifica è difficile costruire un senso etico comune e, soprattutto, fondare una potestà disciplinare conforme alla regola “*nullum crimen, nulla poena, sine lege*”.

Tengo, perciò, a sottolineare che, se si vogliono rimuovere le discriminazioni indotte dalla diversità di categorie di difensori tecnici, il modo più corretto per farlo sarebbe quello di accompagnare simmetricamente alla garanzia offerta dal giudice speciale togato a

tempo pieno quella di un sistema di difesa tecnica più «consona», anche a livello etico, alla particolare qualificazione dei difensori stessi e alla delicatezza delle cause trattate. Si tratterebbe non di racchiudere necessariamente il novero dei difensori in un albo o, comunque, nell'ambito ristretto di una corporazione autoreferenziale, ma di richiedere a chiunque sia abilitato alla difesa tecnica – a qualunque categoria appartenga – il rispetto di precise regole professionali di carattere anche deontologico, fermo restando, beninteso, che deve spettare comunque solo all'avvocato cassazionista di patrocinare le cause tributarie dinanzi alla Sezione tributaria della Corte Suprema.

4. Reclamo (obbligatorio) e proposta di mediazione (facoltativa)

Quanto al reclamo (obbligatorio) e alla proposta di mediazione (facoltativa), rilevo che ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. *e*) del d.lgs. n. 156 del 2015 (che ha sostituito l'art. 17 *bis* del d.lgs. n. 546), la mediazione e il reclamo sono oggi affidati allo stesso Ufficio che ha notificato l'atto e dato luogo alla controversia (pur essendo diverse le strutture interne a cui le predette procedure sono affidate).

Questo meccanismo appesantisce indubbiamente la procedura, la rende di scarsa utilità, dilata inutilmente i tempi del giudizio ed è di

fatto sovrapponibile all'accertamento con adesione. Tra l'altro, è un istituto-filtro che è mediazione solo in senso improprio, riguardo al quale la Corte costituzionale con la sentenza n. 98 del 2014 ha fissato stretti limiti e condizioni di operatività.

Sarebbe, quindi, opportuna l'abolizione di ambedue le procedure di reclamo e mediazione e la loro sostituzione. Le alternative possono essere le seguenti:

- o si converte la mediazione in una conciliazione "forte", presieduta dal giudice monocratico o relatore (sulla falsariga di quanto avviene nell'ordinamento tedesco);

- o si affida il tentativo di mediazione ad un apposito organismo terzo ed imparziale, mediante la creazione anche di un albo dei mediatori presso il Ministero di Grazia e Giustizia (avvocati e commercialisti).

La prima soluzione avrebbe il vantaggio di incidere maggiormente sulle scelte delle parti, perché la proposta del giudice monocratico potrebbe essere in qualche modo indicativa dell'orientamento della Commissione adita. Soprattutto, vi sarebbe un *trait d'union* diretto con la condanna alle spese in caso di mancato raggiungimento dell'accordo.

Se si segue questa via, è inevitabile che dovrebbe costruirsi un vero e proprio accordo conciliativo che si perfezionerebbe con la redazione di un processo verbale che dà atto del raggiunto accordo stesso e che fissa sia le somme dovute che i termini e le modalità di

pagamento. Questa soluzione sarebbe in linea con l'orientamento della Corte costituzionale che ha sempre negato la natura di mediazione in senso stretto all'attuale istituto.

Quanto all'altra soluzione, essa avrebbe il vantaggio della terzietà dell'organo. Se si volesse rinunciare alla creazione di un Albo dei mediatori, l'organo potrebbe essere composto da soggetti di diversa estrazione professionale, ad esempio, gli attuali giudici onorari che con la riforma rimarrebbero fuori dalla magistratura tributaria o che hanno un'età superiore ai 70 anni.

Devo dire che l'idea di un organo terzo che con molta informalità cerca di comporre le controversie mi sembra assai stimolante, anche perché appare in linea con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e con le tendenze più recenti della legislazione che preludono ad un salto di qualità nel rapporto fisco-contribuente. Si pensi all'adempimento collaborativo, al *ruling* internazionale e al regime dei grandi investimenti. Si deve, inoltre, rilevare un altro aspetto positivo della terzietà. Poiché la Corte costituzionale ha ammesso la possibilità per il legislatore di individuare, nel rispetto del principio di ragionevolezza, quali controversie debbano essere "filtrate", si potrebbe pensare non solo a una selezione quantitativa, com'è previsto attualmente, ma anche ad una selezione qualitativa orientata verso controversie di maggiore complessità. Insomma, una sorta di arbitrato che troverebbe, però, un ostacolo alla sua attuazione nel principio di indisponibilità dei tributi e, soprattutto, nella sua

sostanziale alternatività rispetto alla fase processuale. Il filtro dovrebbe, infatti, assicurare un vaglio preventivo e non alternativo rispetto al processo. Se si dovesse, perciò, optare per un'indipendenza della fase amministrativa gestita da un terzo rispetto a quella giurisdizionale, occorrerebbe quantomeno un'espressa previsione di inutilizzabilità nel processo degli atti di detta fase amministrativa.

5. Il divieto di prova testimoniale.

Con riguardo al regime delle prove di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546, dovrebbe a mio avviso affrontarsi anche il delicato tema del divieto di prova testimoniale sancito dal comma 4 dello stesso articolo. La sentenza n. 18 del 2000 della Corte Costituzionale ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità di tale disposizione affermando che essa non viola il principio di "parità delle armi" quale espressione in campo processuale del principio di uguaglianza. La Corte ha fondato, in particolare, la sua sentenza di rigetto ricorrendo al tradizionale argomento della tutela differenziata nel processo speciale tributario.

La questione andrebbe, però, riconsiderata alla luce del nuovo art. 111. Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, *ex art. 3* della Costituzione il fatto che il giudice

civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. Il problema è invece considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti.

E la risposta al riguardo non può che essere affermativa. È infatti abbastanza scontato che l'attuazione di una vera giustizia non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili e, quindi, non sopporta le limitazioni dello strumentario probatorio e il conseguente spostamento del giudizio dalla verità reale alla verità formale.

Lo strumento della prova testimoniale, pur non andando sopravvalutato, deve essere considerato uno strumento generale indispensabile di acclaramento della verità anche in un campo, come quello tributario, in cui sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile per la cui determinazione il ricorso ai soli documenti e alle massime dell'esperienza si rivela del tutto insufficiente.

Non sembra convincente la ragione che a suo tempo fu posta alla base della preclusione, e cioè il timore di comportamenti omertosi nei confronti del Fisco. Questa ragione è, infatti, ormai storicamente superata e, comunque, tale preoccupazione può riguardare anche altri processi. E come per questi ultimi, anche per il giudizio tributario dovrebbe essere il giudice, in relazione alle caratteristiche del

tributo, a 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.

Del resto, specie dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative tributarie – 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 o doloso del contribuente nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria abbia irrogato una sanzione amministrativa. Sotto questo profilo l'attuale assetto del processo tributario non sembra, dunque, rispondere all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale.

VI.

Riforma della giustizia tributaria: profili ordinamentali

Pasquale Serrao d'Aquino - magistrato ordinario

Premessa

Oggetto di questo contributo sono le implicazioni ordinamentali di due ipotesi di riforma della giustizia tributaria e, segnatamente, (I) dell'istituzione di un ruolo autonomo di giudici tributari, da assumere mediante pubblico concorso, salvaguardando attraverso una riserva di posti le professionalità già operanti nelle commissioni tributarie (magistrati ordinari e speciali, professori universitari e liberi professionisti); (II) il "distacco" a domanda presso le Commissioni tributarie regionali dei magistrati togati, ordinari e speciali, con permanenza minima di quattro anni e conservazione della progressione in carriera nell'ordine di appartenenza, accompagnata da una modifica della disciplina di accesso ai ruoli giudicanti della giustizia tributaria (limite d'età, titoli di accesso), con ingresso iniziale in primo grado e possibilità di accesso al secondo grado solo dopo otto anni di positivo esercizio della giurisdizione.

La seguente disamina ha carattere esclusivamente di carattere tecnico e, pertanto, non entra nel merito delle scelte regolative generali, che coinvolgono delicate valutazioni politiche, di impatto

economico, organizzative, nonché di rapporto ed equilibrio tra gli statuti ordinamentali dei magistrati appartenenti alle diverse giurisdizioni.

Un rafforzamento della professionalità della magistratura tributaria, in ogni caso, appare necessario, non solo per risolvere la nota questione delle pendenze giudiziarie della sezione tributaria della Corte di Cassazione, che incidono fortemente sull'organizzazione della Corte, nonché dell'elevato tasso di riforma delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali, ma anche per meglio conformare l'ordinamento italiano e l'organizzazione del settore tributario alle Raccomandazioni formulate dal Gruppo di Stati contro la corruzione del Consiglio d'Europa (GRECO) con specifico riguardo alla giustizia tributaria.⁷

Si tratta, in ogni caso, di idee esposte a titolo esclusivamente personale e che non impegnano in alcun modo l'Ufficio di appartenenza.

⁷ Il Gruppo di Stati contro la corruzione del Consiglio d'Europa (GRECO) ha approvato il 21 ottobre 2016 e pubblicato il 19 gennaio 2017 il rapporto relativo al IV ciclo di valutazione sull'Italia. Il documento misura il grado di attuazione offerto dal nostro Paese alla Convenzione penale contro la corruzione, aperta alla firma nel 1999 e da noi ratificata nel 2012, e affronta in particolare i temi della prevenzione del fenomeno corruttivo nei confronti dei membri del parlamento, dei giudici e dei pubblici ministeri.

I. Istituzione di un ruolo autonomo di giudici tributari professionali, da selezionare in fase ad un concorso pubblico, salvaguardando le professionalità esistenti.

L'istituzione di un ruolo autonomo della magistratura tributaria da assumere mediante concorso (e con una riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle commissioni tributarie) dovrebbe avvenire con una legge di ordinamento giudiziario "tributario" che crei *ex novo* una magistratura professionale tributaria, composta da pubblici funzionari investiti di tale giurisdizione, la quale verrebbe a collocarsi accanto alle giurisdizioni esistenti.

Tale legislazione dovrebbe fissarne la dotazione e la pianta organica regolandone il concorso pubblico selettivo, i criteri retributivi e di progressione in carriera, il Ministero (o la Presidenza del Consiglio dei Ministri) ai quali legare il rapporto di pubblico impiego e modificare le caratteristiche e le competenze dell'organo di autogoverno (riformando, quindi, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria), destinato a provvedere sulla progressione in carriera, sui trasferimenti, sul conferimento di funzioni direttive, semidirettive, sulle autorizzazioni ad incarichi extragiudiziari e fuori ruolo, sull'applicazione delle sanzioni disciplinari. Andrebbero ovviamente assicurati standard di autonomia e indipendenza conformi a quanto previsto dalla giurisprudenza della Corte EDU e dall'art. 111

Cost. Nei pareri espressi dal Comitato consultivo dei giudici europei, organo dell'Unione europea, si evidenzia la preferenza, quale misura di garanzia per l'autonomia e indipendenza dei magistrati, dei sistemi di autogoverni dei corpi giurisdizionali, da designarsi mediante sistemi elettivi nei quali almeno metà dei componenti è eletta dai magistrati.

Per ciò che concerne la riserva di posti in favore delle professionalità già esistenti, determinandosi con la transizione nella magistratura professionale un mutamento di *status* da magistrato onorario a magistrato pubblico funzionario, deve essere rispettato un principio di effettiva concorsualità. Una eventuale selezione per soli titoli non appare coerente con il dato costituzionale, in quanto privo di una effettiva verifica attitudinale degli aspiranti. È noto, infatti, che il criterio (art. 106 Cost.) di designazione dei magistrati è strutturato secondo il modello del funzionario pubblico (del magistrato burocrate), che trova la sua legittimazione nella competenza tecnica del magistrato vincitore di concorso, laddove altri sistemi prevedono un modello elettivo oppure ancora attraverso una selezione che, pur improntata alla cooptazione, avviene tra i professionisti affermati e autorevoli.

Appare quasi superfluo precisare che l'art. 106 Cost., nel presupporre necessariamente il pubblico concorso, riguarda la magistratura ordinaria, ma sul presupposto della tendenziale unità della giurisdizione e della tassatività delle deroghe costituite dai giudici speciali

previsti dalla Carta (Consiglio di Stato, Corte dei conti, tribunali militari), oltre che dalla VI disposizione transitoria.

La selezione dei magistrati onorari dal parte del Consiglio Superiore della Magistratura, siano essi giudici onorari di pace oppure esperti delle varie materie (minorili e del tribunale di sorveglianza) non è da considerarsi come una procedura concorsuale, secondo quanto emerso ad oggi anche nel contenzioso relativo alla “stabilizzazione” dei magistrati onorari.

Per la transizione delle professionalità esistenti nei ruoli della magistratura tributaria potrebbe ipotizzarsi l’esercizio di una facoltà di opzione solo per le magistrature ordinaria e per quelle speciali impegnate nella giustizia tributaria (da un certo numero di anni), in quanto già precedentemente vincitori di concorso come magistrato di ruolo e, al tempo stesso, forniti di una competenza specifica, come avvenuto in occasione del ridimensionamento dei tribunali militari.

Il punto delicato della proposta, tuttavia, è insito nel fatto i giudici tributari sarebbero certamente giudici speciali, selezionati separatamente rispetto ai magistrati ordinari, dediti ad una diversa carriera e investiti di una materia, quella tributaria, che si rapporta necessariamente rispetto ai settori civile e penale in termini di altra e diversa giurisdizione.

Stante, quindi, il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali (art. 102 Cost.), il problema essenziale consiste nel comprendere se

la VI Disposizione transitoria della Costituzione consente di considerare questa nuova magistratura come una proiezione delle Commissioni tributarie, già sottoposte più volte al vaglio della Corte Costituzionale quanto alla loro conformità all'art. 102 Cost. oppure se vi sia, per la radicale diversità ordinamentale, una discontinuità che rende non applicabile la salvezza garantita da tale disposizione.

A riguardo è bene ricordare che la Corte Costituzionale, ripetutamente investita della questione di costituzionalità della riforma tributaria operata nel 1992, ha affermato *«che per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario; che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione»* (ordinanza n. 144 del 20/23 aprile 1998, v. anche sentenza n. 41/1957).⁸

⁸ Deve precisarsi che tratta di una pronuncia non del tutto condivisa da tutta la dottrina,

Rimandandosi per i dettagli alle diverse pronunce della Corte può quindi affermarsi che: a) le attuali Commissioni tributarie hanno già superato il vaglio di costituzionalità; b) che il legislatore, non avendo consumato il suo potere di riassetto (da operarsi entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione) può intervenire per modificarne la composizione, il funzionamento e le materie di competenza; c) che questo potere non è tuttavia "libero", trovando un sicuro limite nella impossibilità di effettuare modifiche sostanziali della materia loro devoluta e, chiaramente, di rispettare i principi costituzionali di autonomia e indipendenza dei suoi componenti.

Allora, il problema essenziale è se costituisca uno "snaturamento" delle attuali commissioni tributarie non una modifica oggettiva, quella delle materie trattate, ma una modifica subiettiva, dello *status* dei magistrati che dovrebbero comporre il tribunale tributario e la corte d'appello tributaria. Essa consiste non solo nell'innovazione del criterio selettivo (concorsuale e non di designazione per titoli), del rapporto che lega i giudici all'amministrazione (di pubblico impiego, e non meramente onorario), ma più radicalmente nella creazione di una nuova categoria di giudici speciali pubblici funzio-

improntata ad un certo realismo e nota per avere riaffermato la natura giurisdizionale delle Commissioni (invero attualmente indubbia in seguito alle radicali modifiche ordinamentali e processuali successivamente intervenute), dopo averla "rinnegata" con una precedente pronuncia (sentenza n. 6 del 29 gennaio 1969 che rivedeva quanto affermato già nella sentenza n. 12 del 16 gennaio 1957).

nari che “erediti” dalle Commissioni tributarie la giurisdizione sui tributi. In altre parole, per dirla in termini civilistici, se si tratti di una mera trasformazione degli uffici giudicanti da commissione composta da onorari a tribunale e corte d’appello composte da magistrati togati) o di una “successione” tra tali entità e ciò in ragione della radicale diversità della collocazione ordinamentale dei suoi componenti.

Tale soluzione di continuità porterebbe a non considerare come ulteriormente operativa la “salvezza” costituita dalla VI disposizione transitoria.

A riguardo il d.lgs. 545 del 1992 già aveva avvicinato, quanto ad alcuni aspetti ordinamentali, i componenti ai magistrati prevedendo, ad esempio un sistema disciplinare simile a quello previsto dalla legge n. 109 del 2006 per i magistrati ordinari. È evidente, tuttavia, che quanto agli effetti, anche le sanzioni più gravi incidono solo su un rapporto onorario ma, diversamente da quanto avviene per i giudici ordinari, non sullo *status* di pubblico dipendente. Nei fatti, pertanto, il procedimento disciplinare e le sanzioni, strutturalmente simili, per presupposti e natura (dall’ammonimento alla rimozione), a quelle previste per i magistrati ordinari, possono essere assimilate, quanto agli effetti ultimi, al disciplinare dei magistrati onorari piuttosto che a quello dei magistrati togati.

Pertanto, se ci si limita agli enunciati già espressi dalla Corte Costituzionale, che fanno riferimento, sia pur sinteticamente alle

materie devolute alle Commissioni, non vi sono *ostacoli testuali* a modificare lo *status* dei giudici tributari.

Occorre, tuttavia, tener conto necessariamente conto del quadro di insieme della giurisdizione contenuto nella Carta Costituzionale. Nel disegno del Costituente – come si è già indicato – è sotteso il principio dell'unità funzionale della giurisdizione (art. 102, prima comma Cost.: “*La funzione giudiziaria è esercitata da magistrati ordinari*”) attuato, tuttavia, in modo incompleto mediando tra l'aspirazione all'universalità della giurisdizione ordinaria (derivante dalla sfiducia verso i giudici speciali) e la volontà di conservare le giurisdizioni speciali che avevano dato buona prova durante il regime fascista (cosiddetta “unità tendenziale della giurisdizione”). È pertanto, previsto il divieto di costituzione di giudici speciali (art. 102 Cost.) salvo le deroghe costituite dalle giurisdizioni costituzionalizzate (Consiglio di Stato e Corte di Conti, tribunali militari), oltre che, in base alla VI disposizione transitoria, dei giudici speciali già esistenti (es. il Tribunale Superiore delle Acque Pubbliche, composto da giudici ordinari e giudici appartenenti alla giurisdizione amministrativa e tre esperti), assegnando alla Corte di Cassazione, quale vertice della giurisdizione ordinaria, e non ad un tribunale dei conflitti (arbitro terzo tra le giurisdizioni, come voleva Mortati e come attuato in sistemi dualisti come la Francia o pluralisti come la Germania), il compito di dirimere i contrasti di giurisdizione (e di giudicare sull'eccesso di potere giurisdizionale).

Nella difficoltà di addivenire ad una conclusione certa, inevitabilmente orientata da opzioni politico-culturali circa l'attuazione del modello "tendenzialmente" monistico di giurisdizione (vedi ad esempio sentenza n. 244/2004 della Corte Costituzionale circa ai limiti della giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo), appare dubbio che possa nascere, accanto a quelli già previsti dalla Costituzione (magistrati ordinari, amministrativi, della corte dei conti) un nuovo e distinto ordine di magistrati tributari assunti per concorso e che sia destinato a trattare la materia tributaria. La struttura attuale delle Commissioni tributarie, organi giudiziari speciali composti da magistrati onorari (non legati all'amministrazione da un rapporto di servizio ma designati sulla base di meccanismi selettivi per titoli succedutisi nel tempo e operanti in base ad un rapporto di tipo onorario che presuppone un diverso *status* di magistrato o professore universitario di ruolo o di professionista abilitato)⁹ risulta sensibilmente diversa rispetto agli istituendi uffici giudiziari tributari, nei quali dovrebbe operare un nuovo ordine di magistrati che si affianca a quelli amministrativi,

⁹ La distanza tra la categoria del magistrato funzionario pubblico e il magistrato onorario emerge in modo evidente dalla radicale diversità delle disposizioni loro riservate dagli artt. 104 e 106 Cost., oltre che dall'assenza di analoghe figure di magistrati onorari nelle giurisdizioni speciali "costituzionalizzate". L'attuale esistenza di un "Ruolo unico nazionale dei componenti delle Commissioni tributarie" (art. 12, comma 4 *bis* l. 44 del 2012, che ha modificato l'art. 4 della legge n. 183 del 2011 inserendovi il comma 39*bis*), non consente di assimilare i magistrati onorari che operano nelle commissioni tributarie o negli uffici giudiziari ordinari ad un vero e proprio "ordine giudiziario".

contabili e militari. Si tratta, infatti, di una innovazione radicale che porta a modificare la complessiva architettura costituzionale della giurisdizione, fornendo un impulso verso la trasformazione da un sistema tendenzialmente monista, con la Cassazione giudice di ultima istanza (per Consiglio di Stato e Corte dei Conti limitatamente alle questioni di giurisdizione), salvo l'area riservata al giudice amministrato e contabile (giustificata nel primo caso dal sindacato sui poteri autoritativi della PA) verso un sistema che vede moltiplicarsi delle magistrature professionali rispetto a quanto esistente nel 1948.

Nella problematicità della questione, può affermarsi, tuttavia, che, indipendentemente dai problemi attuativi di aggravio dei carichi di lavoro, risulta certamente più conforme alla volontà del Costituente la costituzione di sezioni specializzate, con componenti anche onorari (ed esclusa ogni presenza di giudici appartenenti ad altre giurisdizioni, per le motivazioni meglio espresse in seguito), presso gli uffici giudiziari ordinari. Non essendo tale alternativa oggetto di studio da parte della Commissione, se ne omette, tuttavia, l'approfondimento.

II. Istituzione presso alcune Commissioni Tributarie Regionali, di una sezione specializzata composta da giudici tributari a tempo pieno appartenenti alle giurisdizioni ordinaria, amministrativa e contabile ovvero da docenti universitari di ruolo in materie giuridiche.

La seconda ipotesi di riforma è l'istituzione presso le Commissioni Tributarie Regionali gravate da maggiore carico di lavoro di una apposita sezione, composta da giudici tributari che siano anche magistrati appartenenti alle giurisdizioni ordinaria, amministrativa e contabile ovvero da docenti universitari di ruolo in materie giuridiche ed economiche, avvocati e dottori commercialisti con una congrua anzianità di rispettivo esercizio. A tale sezione sarebbe competente per le cause di valore superiore ad euro 50.000 e per le cause in materia di imposte armonizzate.

I magistrati amministrativi, contabili e ordinari, che siano già giudici tributari, potrebbero esservi distaccati a domanda, in modo da assicurarne l'impiego a tempo pieno, con permanenza minima di quattro anni e mantenimento della progressione economica e di carriera secondo i rispettivi ordinamenti. A riguardo deve osservarsi quanto segue.

La giustizia tributaria, anche in tale prospettiva, resta una giurisdizione distinta da quella ordinaria. Essendo le relative funzioni estranee a quelle previste in via tassativa per il ruolo organico della

magistratura ordinaria e riportate nella Tabella B allegata alla l. 71/91, come successivamente modificata, da ultimo dal d.lgs. n. 9 del 2021 (art. 8) occorre intervenire su tale fonte normativa.

La Tabella B distingue i magistrati a seconda delle funzioni svolte (apicali, di legittimità, direttive e semidirettive e ordinarie), prevedendo anche alla lettera M i magistrati destinati a funzioni non giudiziarie in numero di 200 (art. 1 *bis* della legge n. 181/2008). Un ridotto numero di incarichi estranei alla giurisdizioni e svolti con collocamento fuori ruolo è sottratto al limite delle 200 unità di magistrati collocabili fuori ruolo (incarichi presso la Presidenza della Repubblica, la Corte costituzionale o il C.S.M., nonché i magistrati in aspettativa per mandato elettorale e, attualmente il procuratore europeo delegato – art. 3 d.lgs. n. 9 del 2021).

In via più generale la Corte Costituzionale (sent. n. 224 del 1999) ha chiarito come la disciplina legislativa che determina la possibilità, i limiti, le condizioni e le modalità per l'attribuzione a magistrati (dell'ordine giudiziario o delle magistrature speciali) di incarichi estranei ai loro compiti di istituto, attiene allo *status* del magistrato e rientra dunque nell'ambito della riserva di legge statale sancita dall'art. 108, primo comma, della Costituzione.¹⁰

¹⁰ In particolare, poi, per i magistrati, l'assunzione di compiti e lo svolgimento di attività estranee a quelle proprie dell'ufficio ad essi affidato – anche quando non richiedano una sospensione o una riduzione delle funzioni ordinarie del magistrato – sono per la Corte Costituzionale, “*fattori suscettibili, in astratto, di incidere sulla loro indipendenza ed imparzialità, connotato e condizione essenziale per l'esercizio della funzione loro attribuita*”.

Gli incarichi per funzioni diverse da quelle giudiziarie (ordinarie) conferiti a magistrati ordinari, sono stati autorizzati dal Consiglio Superiore della Magistratura mediante il ricorso a differenti istituti riconducibili a quattro categorie generali, talora intersecantesi: (a) l'autorizzazione allo svolgimento di incarico cd. extragiudiziario; (b) il semplice esonero (parziale o totale) dalle funzioni giudiziarie ordinarie; (c) l'aspettativa, anche senza assegni, eventualmente con correlativo collocamento in fuori ruolo); infine, (d) con il collocamento fuori ruolo.

(a) Le attuali funzioni di giudice tributario da parte dei magistrati ordinari, svolte senza esonero dall'attività giurisdizionale ordinaria, rientrano tra gli **incarichi extragiudiziari** con la peculiarità che, trattandosi di incarico previsto per legge, di cui è postulata la compatibilità con le funzioni giudiziarie ordinarie, non è soggetto ad autorizzazione da parte del Consiglio Superiore della magistratura. Si tratta, quindi, dello svolgimento di un'attività che, diversamente dall'incarico svolto in regime di fuori ruolo, si aggiunge a quella riconducibile allo stato giuridico del magistrato, e non si sostituisce ad essa. Del tutto diverso è l'ipotesi del "distacco" a tempo pieno presso le Commissioni tributarie ipotizzato nella riforma.

sia in quanto può esservi una interferenza diretta fra compiti propri e ulteriori attività svolte, sia in quanto l'attribuzione stessa, o la possibilità di attribuzione, dell'incarico, per la sua natura e per i vantaggi che possono derivarne, può tradursi in un indiretto condizionamento del magistrato." (secondo la costante interpretazione offertane nella giurisprudenza della medesima Corte - cfr. sentenze n. 4 del 1956, n. 81 del 1976, n. 43 del 1982, n. 150 del 1993; da ultimo, sentenza n. 86 del 1999).

Per il raggiungimento di tale obiettivo, innanzitutto, è esclusa la possibilità di equiparare, ai fini della pianta organica della magistratura le funzioni svolte a tempo pieno presso la Commissione tributaria a quelle giurisdizionali ordinarie, considerando l'organico della magistratura composto anche da magistrati assegnati a tali funzioni. Non è solo il dato logico dell'estraneità della giurisdizione tributaria ad ostarvi, ma è l'intero sistema di ordinamento giudiziario che, prevedendo l'incardinamento dei magistrati ordinari presso uffici giudiziari ordinari, nonché un *numerus clausus* di funzioni svolte presso gli uffici giudicanti e requirenti (art. 12 d.lgs. 160/2006) ad impedire tale assimilazione.

In occasione della recente istituzione della Procura europea il legislatore, mentre ha optato per il collocamento *fuori ruolo* del procuratore europeo (PE) designato dall'Italia, soggetto stabilmente destinato alla Procura Europea e alla sua struttura sovranazionale (art. 3 d.lgs. n. 9 del 2021), ha, invece, previsto il collocamento nel ruolo organico dei procuratori europei delegati, destinati ad operare prevalentemente negli uffici giudiziari nazionali (allo stato senza un incremento di organico delle Procure sedi dei PED).

A tale scopo ha anche attuato una modifica della Lettera L della citata Tabella B per la ragione del loro svolgimento di attività giurisdizionale ordinaria, nel territorio nazionale, sebbene il decreto legislativo preveda la cessazione dell'erogazione del trattamento economico da parte del Ministero della Giustizia e la loro assunzio-

ne come agenti temporanei dell'Unione Europea (art. 7).

(b) Astrattamente possibile, ma sostanzialmente impraticabile, è l'**esonero dalle funzioni giudiziarie** per lo svolgimento delle funzioni a tempo pieno presso le Commissioni tributarie.

Tale forma di assegnazione di funzioni effettive diverse da quelle giurisdizionali è prevista solo per comporre la commissione per il concorso in magistratura sulla base di una norma *ad hoc* (art. 5 d.lgs. 106/2006). Esso è stato altresì concesso in passato dal Consiglio Superiore della Magistratura per l'espletamento di funzioni di carattere internazionale su incarico del Consiglio come proiezione diretta dell'organo di governo autonomo (ipotesi del tutto eccezionali e allo stato non più in essere), oltre che in casi di breve durata e per l'espletamento di funzioni sempre collegate all'attività consiliare (es. composizione della Commissione tecnica per l'accesso alle funzioni di legittimità).

Il grave inconveniente dell'esonero dalle funzioni giudiziarie è connesso al fatto che, non essendo collocato il magistrato che ne fruisce fuori del ruolo organico, il suo posto risulta "occupato" e non può essere messo a concorso o coperto, con gravi conseguenze sulla funzionalità dell'ufficio di appartenenza. Una norma *ad hoc* per le CTR, astrattamente possibile, snaturerebbe la *ratio* dell'istituto, previsto per incarichi temporanei (di cui il più lungo, ma comunque contenuto nel tempo, è quello di commissario del concorso in magistratura), determinando il congelamento del posto

precedentemente occupato. Meno problematico è l'esonero parziale dalle funzioni giudiziarie, previsto in una pluralità di casi, ma non assicura la destinazione a tempo pieno alla giurisdizione tributaria.

(c) Da escludersi è anche il ricorso all'**aspettativa senza assegni**.

Tale istituto, volto a favorire la mobilità tra amministrazioni e la maturazione di esperienze diverse da parte dei pubblici dipendenti, che possano arricchire la loro professionalità, è specificamente regolato per i magistrati all'art. 23 *bis*, primo comma, del D.Lgs. 30.3.2001, n. 165, come modificato dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296.¹¹ A differenza del collocamento fuori ruolo (di cui in seguito), per l'aspettativa senza assegni non è prevista la richiesta

¹¹ Il primo comma di tale norma prevede: “(Disposizioni in materia di mobilità tra pubblico e privato). 1. In deroga all'articolo 60 del T.U. delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato, di cui al D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, i dirigenti delle pubbliche amministrazioni, nonché gli appartenenti alla carriera diplomatica e prefettizia e, limitatamente agli incarichi pubblici, i magistrati ordinari, amministrativi e contabili e gli avvocati e procuratori dello Stato sono collocati, salvo motivato diniego dell'amministrazione di appartenenza in ordine alle proprie preminenti esigenze organizzative, in aspettativa senza assegni per lo svolgimento di attività presso soggetti e organismi, pubblici o privati, anche operanti in sede internazionale, i quali provvedono al relativo trattamento previdenziale.

Resta ferma la disciplina vigente in materia di collocamento fuori ruolo nei casi consentiti. Il periodo di aspettativa comporta il mantenimento della qualifica posseduta. È sempre ammessa la ricongiunzione dei periodi contributivi a domanda dell'interessato, ai sensi della legge 7 febbraio 1979, n. 29, presso una qualsiasi delle forme assicurative nelle quali abbia maturato gli anni di contribuzione. Quando l'incarico è espletato presso organismi operanti in sede internazionale, la ricongiunzione dei periodi contributivi è a carico dell'interessato, salvo che l'ordinamento dell'amministrazione di destinazione non disponga altrimenti”.

Al terzo comma della medesima norma si prevede per i magistrati quanto segue: “3. Per i magistrati ordinari, amministrativi e contabili, e per gli avvocati e procuratori dello Stato, gli organi competenti deliberano il collocamento in aspettativa, fatta salva per i medesimi la facoltà di valutare ragioni ostative all'accoglimento della domanda”.

dell'amministrazione di destinazione e con la sua concessione si determina una sospensione del rapporto lavorativo con l'amministrazione di appartenenza, che non eroga né il trattamento economico, né quello previdenziale. In considerazione della durata non breve dell'incarico, accanto all'aspettativa, di regola viene disposto il collocamento fuori ruolo. Si consideri che, per i magistrati ordinari l'art. 203 della legge di ordinamento giudiziario, prevede che "il magistrato in aspettativa è posto immediatamente fuori del ruolo organico, se l'aspettativa fu concessa per motivi di famiglia, e dopo due mesi, se per motivi di salute o per servizio militare".

La legge n. 190 del 2012 (cd. Legge Severino) ha dedicato diverse norme al collocamento fuori ruolo, non solo dei dipendenti pubblici, ma anche dei magistrati, prevedendo all'art. 1:

D) che tutti gli incarichi apicali, semiapicali, di diretta collaborazione, di esperto giuridico, di competente di organismi indipendenti di valutazione devono essere svolti *obbligatoriamente* con contestuale *collocamento fuori ruolo*¹² per l'intera durata dell'incarico (comma 66)¹³.

¹² Il Governo non ha esercitato la delega attribuitagli dal comma 67 dell'art. 1 della legge anticorruzione, che prevedeva che fosse «*delegato ad adottare, entro quattro mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo per l'individuazione di ulteriori incarichi, anche negli uffici di diretta collaborazione, che, in aggiunta a quelli di cui al comma 66, comportano l'obbligatorio collocamento in posizione di fuori ruolo*», attendendosi ad una serie di principi e criteri direttivi.

¹³ Prevede l'art. 1, comma 66 che «*Tutti gli incarichi presso istituzioni, organi ed enti pubblici, nazionali ed internazionali attribuiti in posizioni apicali o semiapicali, compresi*

Successivamente, tale norma è stata integrata dall'art. 8, comma 1, legge n. 114 del 2014, il quale al comma ha aggiunto il periodo "È escluso il ricorso all'istituto dell'aspettativa"¹⁴ (comma così modificato dall'art. 8, comma 1, legge n. 114 del 2014)¹⁵. Dalla successione dei commi 66 ss. D.Lgs. 190/2012, con la modifica indicata del 2014 di esclusione dell'aspettativa all'art. 23 *bis* citato, si è configurato un sistema nel quale l'aspettativa senza assegni è ancora am-

quelli, comunque denominati, negli uffici di diretta collaborazione, ivi inclusi quelli di consulente giuridico, nonché quelli di componente degli organismi indipendenti di valutazione, a magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari, avvocati e procuratori dello Stato, devono essere svolti con contestuale collocamento in posizione di fuori ruolo, che deve permanere per tutta la durata dell'incarico. Gli incarichi in corso alla data di entrata in vigore della presente legge cessano di diritto se nei centottanta giorni successivi non viene adottato il provvedimento di collocamento in posizione di fuori ruolo.

¹⁴ Per i magistrati appare quindi superato, soprattutto alla luce dell'esclusione dell'aspettativa introdotta nel 2014, l'art. 13 del d.lgs. 217/2001, il quale prevede che per gli "Gli incarichi di diretta collaborazione" i dipendenti, «sono collocati, con il loro consenso, in posizione di fuori ruolo o di aspettativa retribuita, per l'intera durata dell'incarico, anche in deroga ai limiti di carattere temporale previsti dai rispettivi ordinamenti di appartenenza e in ogni caso non oltre il limite di cinque anni consecutivi, senza oneri a carico degli enti di appartenenza qualora non si tratti di amministrazioni dello Stato.» Continua l'art. 13 al comma 3 «Per i magistrati ordinari, amministrativi e contabili e per gli avvocati e procuratori dello Stato, nonché per il personale di livello dirigenziale o comunque apicale delle regioni, delle province, delle città metropolitane e dei comuni, gli organi competenti deliberano il collocamento fuori ruolo o in aspettativa retribuita, ai sensi di quanto disposto dai commi precedenti, fatta salva per i medesimi la facoltà di valutare motivate ragioni ostative al suo accoglimento.»

¹⁵ Ha aggiunto sempre l'art. 8 l. 114/2014 che «2. Gli incarichi di cui all'articolo 1, comma 66, della legge n. 190 del 2012, come modificato dal comma 1, in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, cessano di diritto se nei trenta giorni successivi non è adottato il provvedimento di collocamento in posizione di fuori ruolo. 3. Sono fatti salvi i provvedimenti di collocamento in aspettativa già concessi alla data di entrata in vigore del presente decreto.»

missibile per i magistrati con incarichi esterni¹⁶, ma non per coloro che svolgono funzioni apicali o di diretta collaborazione, per i quali essa è, invece, esclusa.

Il Consiglio di Stato, con due sentenze gemelle (n. 3837/2019 e n. 3838/2019), in relazione ad incarichi di magistrati presso corti internazionali o enti europei, ha evidenziato – per la verità con una argomentazione che, nei casi esaminati, lascia adito ad alcuni dubbi circa la conformità a principi generali di contabilità pubblica – come risulti necessaria la concessione dell’aspettativa senza assegni *ex art. 23 bis* per la sospensione del trattamento economico da parte del Ministero della Giustizia, da erogarsi necessariamente, invece, in caso di mero collocamento fuori ruolo del magistrato.¹⁷

¹⁶ È, perciò, doveroso evidenziare e valorizzare che l’art. 23 *bis*, a fronte dell’enucleazione di una serie di presupposti automatici per l’accoglimento della richiesta, sottopone la possibilità di concedere l’aspettativa del magistrato a seguito di domanda ad una valutazione di opportunità dell’amministrazione di appartenenza e dunque, nel caso dei magistrati ordinari, del C.S.M.; in particolare il C.S.M. deve valutare la sussistenza di eventuali ragioni ostative all’accoglimento della domanda (cfr. art. 23 *bis* comma 3; si ricordi, altresì, che in linea generale il primo comma prevede il diniego, adeguatamente motivato, in caso di “*preminenti esigenze organizzative*” dell’amministrazione di appartenenza del soggetto richiedente).

¹⁷ Ai sensi dell’art. 1 della legge 27 luglio 1962, n. 1114 (“*Disciplina della posizione giuridica ed economica dei dipendenti statali autorizzati ad assumere un impiego presso Enti od organismi internazionali o ad esercitare funzioni presso Stati esteri*”), nel testo vigente al momento di adozione degli atti impugnati, introdotto dall’art. 8 delle legge 15 luglio 2002, n. 145 (mentre l’art. 7 della medesima legge ha introdotto l’art. 23 *bis* al T.U. n. 165 del 2001), “*il personale dipendente delle amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 previa autorizzazione della Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica, con decreto dell’amministrazione interessata, d’intesa con il Ministero degli affari esteri e con il Ministero dell’economia e delle finanze può essere collocato fuori ruolo per assumere un impiego o*

(d) La soluzione tecnica che potrebbe consentire l'assegnazione di un magistrato ordinario allo svolgimento di funzioni diverse da quelle giudiziarie ordinarie, è il cd. **collocamento fuori ruolo**.

Il riferimento a tale istituto è contenuto in numerose norme. In particolare, particolare, l'art. 58 del Testo unico sugli impiegati civili dello Stato (d.p.r. n. 3/1957), applicabile ai magistrati in forza del rinvio operato dall'art. 276, comma 3, del r.d. n. 12/1941, prevede che *“il collocamento fuori ruolo può essere disposto per il disimpegno di funzioni dello Stato o di altri enti pubblici attinenti all'interesse dell'amministrazione che lo dispone e che rientrano nei compiti istituzionali dell'amministrazione stessa”*.

un incarico temporaneo di durata non inferiore a sei mesi presso enti o organismi internazionali, nonché esercitare funzioni, anche di carattere continuativo, presso Stati esteri. Il collocamento fuori ruolo, il cui contingente non può superare complessivamente le cinquecento unità, è disposto per un tempo determinato e, nelle stesse forme, può essere rinnovato alla scadenza del termine, o revocato prima di detta scadenza. Resta salvo quanto disposto dall'articolo 32 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165”. In base all'art. 2 delle legge *“dalla data di decorrenza del collocamento fuori ruolo cessa il trattamento economico a carico dello Stato italiano. L'impiegato è tenuto, a decorrere da quella stessa data, a versare all'Amministrazione cui appartiene l'importo dei contributi o delle ritenute a suo carico di cui all'art. 57 del citato testo unico”*.

Ai sensi dell'art. 3 *“per determinati Paesi, ove venga a svolgersi la loro attività, agli impiegati collocati fuori ruolo ai sensi dell'art. 1 può essere concesso un assegno integrativo secondo i criteri con le modalità previste dall'art. 21 della legge 4 gennaio 1951, n. 13, sul trattamento economico del personale diplomatico-consolare servizio all'estero”*. Già in base dal dato testuale della norma, e prescindendo dal richiamo all'art. 32 del T.U. n. 165/2001, che riguarda le *“esperienze del proprio personale presso le istituzioni europee”*, risulta evidente che si tratta di disciplina non applicabile ai magistrati ordinari e alle categorie ad essi equiparate (magistrati amministrativi, contabili, avvocati e procuratori dello Stato), in mancanza di una specifica norma ad essi riferita.

Anche l'ordinamento giudiziario del 1941 contempla due previsioni dedicate al fuori ruolo dei magistrati: l'art. 196, che riguarda la specifica destinazione di magistrati al solo Ministero della Giustizia; l'art. 210, relativo al collocamento fuori ruolo di magistrati ai quali, nel numero massimo di sei, siano conferiti incarichi "speciali" (in quanto "non previsti da leggi o da regolamenti") che comportino la sospensione dal servizio per più di due mesi. In tal caso l'ente conferente può essere lo stesso Ministero della Giustizia, ovvero altro ente pubblico; nella seconda ipotesi, la norma prevede che il Ministro presti il "suo consenso".

Successivamente, l'art. 15 della legge n. 195/1958, istitutiva del C.S.M., ha previsto, due tipi di collocamento fuori ruolo: a) la destinazione dei magistrati al ministero della Giustizia (art. 15, comma 1); b) il conferimento ai magistrati di incarichi, estranei alle loro funzioni, che risultino previsti dalle norme vigenti (art. 15, comma 3).¹⁸

¹⁸ Altri riferimenti sono quelli del d.lgs. n. 217/2001 (convertito con legge n. 317/2001), che ha esteso le possibilità di attribuire ai magistrati incarichi da parte di amministrazioni pubbliche di fatto a prescindere dal tradizionale presupposto della sussistenza di un raccordo con gli interessi dell'amministrazione giudiziaria; in particolare, l'art. 13, comma 1, del citato testo stabilisce che sono attribuibili a magistrati "gli incarichi di diretta collaborazione con il Presidente del Consiglio dei Ministri, con il Sottosegretario di Stato alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con il Segretario del Consiglio dei Ministri, con i singoli Ministri, anche senza portafoglio" e che, "in tali casi, essi, su richiesta degli organi interessati, sono collocati, con il loro consenso, in posizione di fuori ruolo o di aspettativa retribuita, per l'intera durata dell'incarico, anche in deroga ai limiti di carattere temporale previsti dai rispettivi ordinamenti di appartenenza e in ogni caso non oltre il limite di cinque anni consecutivi". Al comma 3 del medesimo articolo si precisa poi che gli organi competenti

Il *proprium* dell'istituto del **collocamento fuori ruolo** è insito nel suo incidere sul rapporto di servizio comportando una modificazione temporanea, di natura oggettiva e soggettiva, del rapporto di servizio del magistrato, per un interesse dell'Amministrazione di appartenenza¹⁹, su richiesta dell'Amministrazione ricevente con la conservazione del trattamento stipendiale da parte di quest'ultima.

deliberano in tali casi il collocamento fuori ruolo "fatta salva per i medesimi la facoltà di valutare motivate e specifiche ragioni ostative al suo accoglimento".

Tale norma, nella parte in cui prevede il ricorso anche all'aspettativa risulta superata per i magistrati dalla Legge Severino. L'art. 1, commi 66 e ss. della L. n. 190/2012 prevede, infatti, una disciplina specifica in relazione alla durata del collocamento in fuori ruolo del magistrato, ed in particolare, al comma 66, che *"Tutti gli incarichi presso istituzioni, organi ed enti pubblici, nazionali ed internazionali attribuiti in posizioni apicali o semiapicali, compresi quelli, comunque denominati, negli uffici di diretta collaborazione, ivi inclusi quelli di consulente giuridico, nonché quelli di componente degli organismi indipendenti di valutazione, a magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari, avvocati e procuratori dello Stato, devono essere svolti con contestuale collocamento in posizione di fuori ruolo, che deve permanere per tutta la durata dell'incarico. È escluso il ricorso all'istituto dell'aspettativa"*.

In precedenza, già l'art. 50, comma 2, del D.Lgs. n. 160/06 ha successivamente previsto che: "Il collocamento fuori ruolo non può superare il periodo massimo complessivo di dieci anni, con esclusione del periodo di aspettativa per mandato parlamentare o di mandato al Consiglio superiore della magistratura".

¹⁹ 19 Secondo Cons. Stato, Sez. IV, sent. n. 891 del 12.11.1990 (in *Foro amm. C.d.S.*, 2000, 1333 e ss.) l'interesse che ha determinato l'amministrazione a disporre il collocamento fuori ruolo deve emergere *"in modo univoco"* dall'atto, con riferimento alle funzioni che l'impiegato andrà a disimpegnare nella nuova posizione. L'apprezzamento dell'interesse rappresenta il momento più significativo della discrezionalità del Consiglio in materia. Il collocamento in regime di fuori ruolo comporta, per il dipendente *"una attenuazione del rapporto di impiego con conseguente sospensione del disimpegno delle prestazioni nell'amministrazione di appartenenza, cui fa riscontro l'esercizio di funzioni diversificate da quelle di istituto"* (Cons. Stato, Sez. IV, sent. n. 7279 del 14.11.2003, in *Foro amm. C.d.S.*, 2004, 409 e ss.)

Come sottolineato dalla dottrina, la sua utilizzazione in ambito legislativo è andata oltre tale caratteristica, prevedendosi il collocamento fuori ruolo del magistrato per le più svariate situazioni, e con ricorso anche ad istituti simili.

Ad esempio, incentivare le esperienze del proprio personale presso le istituzioni e gli organi dell'Unione europea e internazionali nonché degli Stati membri o candidati all'adesione di ricorre anche **temporaneo servizio all'estero**, ex art. 32 D.Lgs. 165/2001, sostituito dalla L. 24-12-2012, n. 234, recante norme generali sulla partecipazione dell'Italia alla formazione e all'attuazione delle politiche e delle normativa UE. Per gli esperti nazionali distaccati *«Il trattamento economico degli esperti nazionali distaccati può essere a carico delle amministrazioni di provenienza, di quelle di destinazione o essere suddiviso tra esse, ovvero essere rimborsato in tutto o in parte allo Stato italiano dall'Unione europea o da un'organizzazione o ente internazionale.»* (art. 32, comma 3).

In linea di principio, il collocamento fuori ruolo presso altre giurisdizioni (nella specie tributaria) è coerente con la *ratio* dell'istituto: il magistrato è collocato presso un'amministrazione diversa da quella di appartenenza, su richiesta di altra amministrazione; risponde anche all'interesse del CSM e del Ministero della Giustizia; il trattamento retributivo continua ad essere versato dal Ministero della Giustizia, salvo l'eventuale trattamento indennitario o integrativo.

Nello specifico²⁰ la categoria del fuori ruolo è prevista dalla **lettera M della citata Tabella B** allegata alla l. 71/91, riferita ai “magistrati destinati a funzioni non giudiziarie”.

Attualmente per tale categoria, come si è indicato, è previsto il numero massimo di 200 unità complessive, su una dotazione organica del ruolo nazionale pari a 10.751 unità. Si potrebbe valutare quindi la modifica integrativa del *nomen* della categoria della lettera M, così: “magistrati destinati a funzioni non giudiziarie o a funzioni giudiziarie presso organi speciali di giurisdizione”. Volendo può crearsi una sottovoce, sempre interna alla lettera M (non aggiuntiva perché sempre fuori ruolo resta), con un numero fisso e dedicato di magistrati.

Occorre procedere, ad un **incremento della dotazione organica nazionale**, onde non sottrarre risorse agli uffici giudiziari ordinari.

Con riguardo all’ opzione per un collocamento fuori ruolo devono svolgersi le seguenti osservazioni.

1. Se il magistrato destinato alle sezioni specializzate presso le CTR è collocato fuori ruolo per lo svolgimento di funzioni giudiziarie di natura tributaria nell’ottica di un successivo riassorbimento nella giurisdizione ordinaria elasso un determinato periodo di tempo, appare opportuno che la norma di rango ordinaria fissi espressamente un principio di **equipollenza**, dal punto di vista ordinamentale, del

²⁰ Il riferimento a tali aspetti, riportati a pag. 12 e 13 di questo elaborato è tratto dal testo delle osservazioni elaborate dalla dott.ssa Maria Casola, magistrato ordinario.

servizio prestato a quello proprio dell'esercizio di ordinarie funzioni giudicanti di merito.

La differenza che si verrebbe a creare rispetto ad altre categorie di fuori ruolo (per le quali tali equipollenza non è integrale - cfr. artt. 12 e 50 d.lgs. 160/2006), trattandosi di attività giudiziaria troverebbe adeguata giustificazione.

Rispetto ad una piena equiparazione va, tuttavia, accuratamente valutata la sua rilevanza nell'ambito degli indicatori previsti per il conferimento degli incarichi direttivi e semidirettivi (ivi inclusa la problematica dell'incarico di presidente della sezione specializzata). Mentre per le valutazioni di professionalità e per il conferimento delle funzioni di legittimità, infatti, per la natura delle funzioni svolte, nulla osta ad una piena equiparazione, per gli incarichi dirigenziali, invece, essa deve essere accuratamente vagliata. Si tratta, infatti, attività svolte al di fuori degli uffici giudiziari ordinarie e, pertanto, non inserita nel contesto di attività formative, organizzative, ordinamentali previste dall'ordinamento giudiziario e costantemente monitorate dal Consiglio Superiore della Magistratura. Una completa parificazione, infatti, potrebbe portare a paradossi come quello del conferimento di incarichi direttivi a magistrati che nella giurisdizione ordinaria hanno svolto pochissimi anni di servizio.

Anche se l'incarico presso la Sezione può avere una **durata massima**, appartiene alla sfera della discrezionalità politica prevedere

che il predetto periodo fuori ruolo **incida o meno sul decennio** di cui all'art. 1 comma 68 legge 190/12 in termini assoluti (il collocamento presso le commissioni tributarie non rientra nel computo decennale anche a regime) o in via solo transitoria (chi ha già maturato il decennio può essere comunque collocato fuori ruolo in “distacco” presso le CTR).

Va però considerato che in tal modo il magistrato ordinario verrebbe ad allontanarsi dai proprio compiti ordinari per periodo molti lunghi, pari a quasi quindici anni con una conseguente perdita di professionalità specifica nella giurisdizione ordinaria.

Il **trattamento stipendiale, contributivo e assicurativo**, in relazione alla posizione di fuori ruolo, sarebbe a carico del Ministero della Giustizia, salva l'eventuale indennità aggiuntiva riconosciuta. Si è osservato che per il principio di universalità della finanza pubblica ciò non dovrebbe essere di ostacolo sistematico, considerata la specifica posizione rivestita del MEF; i due Dicasteri interessati provvederanno nei rapporti interni ad ogni successiva misura compensativa. Delicata risulta la ricostruzione in modo organico e coerente tutto il **complesso regime ordinamentale**, con particolare riferimento alla definizione del ruolo del CSM (anche nelle fasi iniziali di interpello) rispetto al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e in raffronto alla funzione di “alta sorveglianza” devoluta al presidente del Consiglio dei ministri sulle Commissioni tributarie e sui giudici tributari (art. 29 d.lgs n. 545/1992), al regime

della responsabilità, alle garanzie di autonomia ed indipendenza interna ed esterna, al percorso di carriera, etc.²¹

Come già avviene per i magistrati collocati fuori del ruolo organico perché destinati a funzioni non giudiziarie, il periodo trascorso presso le CTR può considerarsi valido ai fini della maturazione dei quadrienni delle **valutazioni di professionalità** tanto per gli scatti stipendiali.

Ebbene, se per i magistrati fuori ruolo è il Consiglio giudiziario presso la Corte d'appello di Roma e, per quelli destinati al Ministero della Giustizia e al CSM, rispettivamente, il Consiglio di amministrazione e il Comitato di presidenza, occorre stabilire se il parere per la valutazione di professionalità debba essere espresso dal Consiglio giudiziario oppure, come più naturale, dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Resta fermo, a presidio dell'autonomia e indipendenza del magistrato ordinario e, quindi, dell'impossibilità di una decisione sulla sua progressione economica e di carriera da parte di organi estranei al governo autonomo, l'attribuzione di poteri decisori al CPGT.

Tale aspetto risulta connesso con il meccanismo di designazione dei magistrati da destinare alle sezioni specializzate presso le CTR.

Stabiliti dal parte del legislatore i requisiti di legittimazione (es. avere maturato una certa anzianità professionale minima e un determinato periodo di svolgimento delle funzioni giudiziarie) e,

²¹ In tali termini le osservazioni della dott.ssa Maria Casola.

almeno parzialmente, i titoli preferenziali (es. aver svolto funzioni di secondo grado o incarichi presso le commissioni tributarie per un determinato numero di anni, ecc.), occorre regolare come vada distribuito il potere di selezione tra Consiglio di presidenza e CSM (decisione dell'uno o dell'altro, concerto, proposta di una rosa di aspiranti) ovviamente rendendolo omogeneo a quello di selezione dei componenti della sezione specializzata appartenenti alla giurisdizione amministrativa o contabile).

Problemi analoghi sono sorti per il conferimento a magistrati ordinari con l'istituita Procura Europea. Non deve trascurarsi, tuttavia, che la Procura europea è stata istituita con il Regolamento eurounitario "EPPO" (n. 1319/2017) e che quindi, alcune frizioni effettive con il quadro costituzionale del governo autonomo della magistratura risultano tollerabili nella misura in cui non vadano ad incidere sui cd. controlimiti, cioè non intacchino i principi di indipendenza e autonomia della magistratura, di soggezione solo alla legge o i compiti, costituzionalmente previsti, di governo autonomo della magistratura da parte del CSM.

Nel caso del fuori ruolo, si ricorda, che la richiesta proviene dalla diversa amministrazione, ma il CSM può autorizzare o meno il relativo collocamento fuori del ruolo organico. Previsioni espresse dovrebbero riguardare il meccanismo di designazione del presidente della sezione specializzata presso la CTR, tenuto conto della diversità dei meccanismi selettivi tra la giurisdizione ordinaria (merito),

amministrativa e contabile (anzianità senza demerito) e tributaria (mista in virtù del meccanismo di punteggi per anzianità, per laboriosità, diligenza, puntualità dei depositi, applicazioni e corsi di formazione ecc.).

Le difficoltà regolatorie principali ad operare il “distacco” di magistrati ordinari presso le CTR sono tuttavia ricollegate al regime della **responsabilità disciplinare**.

La legge n. 109/2006 prevede (a) illeciti funzionali; b) extrafunzionali e (c) illeciti conseguenti a reato, con attribuzione del monopolio della giurisdizione disciplinare alla Sezione disciplinare del CSM. Tale sistema trova applicazione anche per i magistrati collocati fuori ruolo, con una applicazione molto limitata della categoria degli illeciti funzionali, pensata per l'attività giudiziaria.

I giudici tributari sono soggetti ad un diverso statuto disciplinare, di natura amministrativa, previsto dal d.lgs. 545/1992 e dal Regolamento attuativo del CPGT, destinato ad incidere sul loro *status* di magistrati onorari e non su quello di magistrati professionali (ordinari o speciali).

Si tratta di un sistema disciplinare per i giudici tributari analogo a quello previsto dalla legge 109/2006 e che ugualmente distingue tra le tre categorie principali di illeciti e prevede, inoltre, sanzioni simili, dall'ammonimento fino alla destituzione. Trattandosi di un incarico extragiudiziario, tuttavia, tali provvedimenti incidono solo sull'incarico medesimo, e non sullo status di magistrato ordinario

(trattamento economico, progressione in carriera, conferimento di incarichi, ecc.).

Ebbene, a tal riguardo occorre tener conto di due aspetti strettamente connessi.

Lo statuto costituzionale di indipendenza e autonomia del magistrato ordinario porta ad escludere in modo radicale che lo stesso possa subire pregiudizi economici o di carriera ordinaria per effetto di decisioni adottate da istituzioni diverse dal Consiglio Superiore della Magistratura, che ha il compito esclusivo di disporre assunzioni, promozioni, trasferimenti e provvedimenti disciplinari sui magistrati (art. 105 Cost.). Altrettanto non conforme al principio dell'autogoverno sarebbe l'incidere (almeno in modo diretto) sullo *status* di magistrato professionale per effetto di provvedimenti disciplinari adottati dal CPGT.

Pertanto, ove il giudice tributario magistrato ordinario ponga in essere comportamenti censurabili come giudice tributario il Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione o il Ministro della Giustizia esercitano l'azione disciplinare per gli illeciti extrafunzionali e per le condotte poste in essere durante l'attività giurisdizionale che costituiscono reato, con le relative conseguenze sullo *status* di magistrato. In linea di principio, e salvo eccezioni, invece, non sono soggetti alla giurisdizione della sezione disciplinare del CSM gli illeciti funzionali in senso stretto.

Ebbene, nel caso degli illeciti commessi dai giudici ordinari collo-

cati fuori ruolo ed assegnati a tempo pieno presso le CTR, le prerogative disciplinari del Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa non potrebbero in alcun modo incidere sullo *status* di magistrato ordinario (es. rimozione dall'ordine giudiziario, sospensione del trattamento economico che, peraltro erogherebbe il Ministero della Giustizia, perdita di anzianità), perché il magistrato deve restare assoggettato, quanto al suo *status* di appartenente all'ordine giudiziario, alla giurisdizione disciplinare del governo autonomo del Consiglio Superiore della Magistratura e a tutti gli altri poteri collegati (art. 105 Cost.).

In altri termini, i poteri disciplinari del CPGT devono essere necessariamente ristretti all'eventuale trattamento economico aggiuntivo erogato dal MEF o, quale ipotesi più grave, alla persistenza dell'incarico presso la CTR. Una valutazione negativa dovrebbe comportare la cessazione del fuori ruolo e il ricollocamento nell'organico della magistratura ordinaria. Resta, come si è detto, il Consiglio Superiore della Magistratura, invece, a dover valutare tali comportamenti ai fini della valutazione di professionalità e, su iniziativa del Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione o del Ministro della Giustizia, dell'applicazione delle sanzioni disciplinari.

Non appare praticabile, invece, l'alternativa di sottrarre integralmente al potere disciplinare del CPGT il magistrato collocato a tempo pieno presso la CTR, assegnandolo al CSM. In tale caso il

CPTG, infatti, non avrebbe il potere di intervenire su comportamenti anche gravi. Quanto, meno, pertanto, deve essere conservato il suo potere di revocare o sospendere dall'incarico, senza effetti sul trattamento economico (se non su quello aggiuntivo) e con una completa autonomia del CSM sia nelle valutazioni di professionalità sia nel disciplinare.

Risultano necessarie anche norme specifiche che regolino compiutamente la concorrenza dei due sistemi disciplinari, evitando sovrapposizioni, *bis in idem* relativi alle sanzioni disciplinari o, all'opposto, vuoti di intervento sanzionatorio.

In conclusione, la strada che appare più facilmente percorribile è applicare la legge n. 109/2006 anche al servizio prestato dai magistrati ordinari presso le sezioni specializzate della CTR e limitare il potere del CPGT alla decisione, di carattere amministrativo (e non disciplinare) di cessazione del rapporto di servizio presso la CTR in presenza di gravi condotte (eventualmente, in via cautelare, di sospensione dalle funzioni e dal solo trattamento economico aggiuntivo), determinando il rientro in ruolo del magistrato.

Permane, naturalmente, l'aporia, a ben vedere superabile, della composizione della CTR da parte di magistrati soggetti a statuti disciplinari diversi (contabili, amministrativi, ordinari) oltre che professori di ruolo.

Concludendo sul punto, qualsiasi iniziativa deve tener conto dei seguenti limiti costituzionali: autonomia e indipendenza del giudice

tributario, quale che sia la sua estrazione (professionista o professore universitario, magistrato ordinario o appartenente alle magistrature speciali, magistrato collocato a riposo); soggezione dei magistrati ordinari al governo autonomo del Consiglio Superiore della Magistratura (e dei giudici amministrativi, contabili e militari ai rispettivi compiti di autogoverno, per la piena conformità ai criteri suggeriti dal CCJE); rispondenza della composizione della Sezione tributaria presso la Corte di cassazione al modello delineato dal Costituente.

III. La sezione tributaria della Corte di Cassazione. Modalità di incentivazione della permanenza presso la sezione tributaria. La possibilità di composizione mista con magistrati provenienti dalle giurisdizioni speciali.

È opportuno partire dall'ultimo quesito proposto, che trova una sicura risposta negativa. La questione si è posta di recente in occasione la proposta di legge n. 649, presentata il 22 maggio 2018 alla Camera ed esaminata dalla Commissione Giustizia della Camera dei Deputati, in sede referente, recante delega al Governo per l'istituzione del Tribunale superiore dei conflitti presso la Corte di cassazione. Essa si poneva in continuità con i contenuti del "*Memo-randum delle tre giurisdizioni*", sottoscritto dai vertici della Corte di cassazione, del Consiglio di Stato e della Corte dei conti, nonché dai

Procuratori generali presso la Cassazione e la Corte dei conti il 15 maggio 2017.

Con tale atto si intendeva integrare i collegi della Corte di cassazione per la decisione delle questioni di giurisdizione con la partecipazione di “*magistrati di altre giurisdizioni*” ed, in specie, con magistrati del Consiglio di Stato e della Corte dei conti.

Il Tribunale dei conflitti avrebbe una composizione mista con la partecipazione di sei magistrati della Corte di cassazione, di tre del Consiglio di Stato e di tre della Corte dei conti, con l’attribuzione a turno della presidenza ai magistrati dei tre ordini secondo una rotazione annuale (lett. e).²²

Il Tribunale dei conflitti, in pratica, sarebbe destinato a risolvere le questioni di giurisdizione e in via esclusiva, i conflitti tra le diverse giurisdizioni. Esso aldilà del nome proposto, veniva delineato come sezione specializzata della Corte di Cassazione. Ebbene, nel parere espresso *ex art.* 10 l. 195 del 1958 con delibera plenaria del 13 luglio 2018, il Consiglio Superiore della Magistratura ha evidenziato in modo deciso l’impraticabilità dell’istituzione di tale Ufficio in ragione di vari argomenti tra i quali, *in primis*, la necessaria appartenenza alla Corte di Cassazione esclusivamente di magistrati ordina-

²² A tale «organo giurisdizionale supremo» sarebbe devoluta «la risoluzione delle questioni di giurisdizione insorte nei giudizi civili, penali, amministrativi, contabili, tributari e dei giudici speciali» (lett. a) nonché, in via esclusiva, «la cognizione dei conflitti di giurisdizione e del regolamento preventivo di giurisdizione» sulle quali attualmente decidono le Sezioni Unite della Corte di cassazione.

ri, vale a dire quali i magistrati di merito che, superato il vaglio della commissione tecnica ex art. 12 d.lgs. 160 del 2006, sono designati dal CSM con l'eccezione dei cd. meriti insigni. Questi ultimi, una volta nominati, assumono la veste di magistrati togati a tutti gli effetti, soggetti per intero all'ordinamento giudiziario e al governo autonomo del Consiglio Superiore della Magistratura (in questa sede è superfluo esaminare alcune limitazioni quali l'impossibilità ad accedere successivamente alla nomina a funzioni diverse da quelle di legittimità).

La collocazione della Corte di Cassazione quale vertice della giurisdizione e titolare della funzione nomofilattica e la tassatività del sistema di reclutamento dei meriti insigni portano ad escludere che al suo interno possano operare giudici appartenenti a giurisdizioni diverse e, peraltro, soggetti a diverse regole di ordinamento giudiziario e di autogoverno (CSM, CPGA, CPCC). Peraltro, per tutti gli uffici giudiziari vale la possibilità di composizione solo da parte di magistrati ordinari e, nei casi previsti dalla legge, conformi all'art. 106 Cost. di persone estranee alla magistratura che assumono la veste di magistrato onorario *uti cives*, e non quali giudici o funzionari pubblici (art. 106, comma 2) Cost.

Infine, quanto alla possibilità di incentivazione della permanenza presso la sezione tributaria, può ipotizzarsi il conferimento delle funzioni di presidente di sezione "tributaria" sulla base di requisiti attitudinali specifici quali l'esercizio delle funzioni di legittimità

presso tale sezione per un determinato periodo (es. almeno quattro anni).

Si allegano:

1) Parere, ai sensi dell'art. 10 legge n. 195/58, sulla proposta di legge n. 649/2018 relativa alla istituzione del Tribunale superiore dei conflitti presso la Corte di cassazione (*Delibera del CSM 15 maggio 2019*);

2) Parere, ai sensi dell'art. 10 legge n. 195/1958, sul testo del decreto legislativo AG 204, approvato dal Consiglio dei Ministri nella riunione del 30 ottobre 2020 concernente: Schema di decreto legislativo recante disposizioni per l'adeguamento della normativa nazionale alle disposizioni del regolamento (UE) 2017/1939 del Consiglio del 12 ottobre 2017, relativo all'attuazione di una cooperazione rafforzata sull'istituzione della Procura Europea "EPPO", presentato dal Ministro per i rapporti con il Parlamento il 2 novembre 2020 (*Delibera del CSM del 30 dicembre 2020*).

VII

Prospettive di riforma della giustizia tributaria: profili ordinamentali

Contributo tecnico per la Commissione interministeriale per la giustizia tributaria

a cura di Maria Casola - magistrato ordinario

Premessa

Il presente contributo di analisi ha natura esclusivamente tecnica e, dunque, non esprime alcun giudizio valoriale né alcuna valutazione di natura politico-giudiziaria in ordine alle diverse possibili opzioni di riforma prospettate.

Inoltre, sia per l'attuale genericità degli obiettivi di riforma espressi, sia per la ristrettezza del tempo a disposizione, lo studio qui proposto deve ritenersi solo una prima analisi delle prospettive d'intervento regolativo ipotizzate, senza pretese di analiticità ed esaustività e con riserva, se ritenuto, di specifici ulteriori approfondimenti di dettaglio.

**Le diverse alternative in gioco nella riforma:
professionalizzazione, specializzazione e specialità
della magistratura tributaria**

Per ragioni di sintesi, è bene muovere *in medias res*, e condividere subito con la Commissione, in un dialogo istituzionale diretto e limpido, alcune chiavi di lettura generali del *thema*, al fine di far luce subito sui diversi strumenti di politica ordinamentale di cui il nostro legislatore dispone per raggiungere gli obiettivi dati.

Come si vedrà, infatti, lo stesso obiettivo di sistema può, almeno entro certi limiti (di cui poi si dirà), essere perseguito con **diversi strumenti giuridici**, che si differenziano tra loro per la portata, per gli effetti indotti che recano, per i tempi della loro definizione ed attuazione.

Ciascuno strumento regolativo presenta profili di particolare vantaggio e, insieme, aspetti di criticità o di limite; la scelta tra l'una o l'altra soluzione esprime, quindi, non un esito giuridicamente necessitato, ma una valutazione finale di maggiore o minore opportunità rispetto ad una scala di valori di riferimento, una scelta politica insomma.

Quel che interessa, in questa sede, è restituire al *policy maker* piena ricchezza nella conoscenza dei fattori rilevanti, e ciò affinché il soggetto decisore assuma le proprie determinazioni con consapevolezza sul significato tecnico, sugli effetti di sistema e sulle conseguenze di dettaglio delle scelte che si faranno.

Tanto premesso, le proposte allo studio della Commissione mirano essenzialmente ad un obiettivo: il recupero di adeguati margini di efficacia ed efficienza del servizio giudiziario tributario, con la finalità di far fronte all'enorme contenzioso arretrato e ridurre la durata dei processi. A ciò va aggiunto il dato allarmante relativo al contenzioso tributario in Cassazione (50.000 i ricorsi pendenti stimati a fine 2020, con una percentuale di riforma delle decisioni di appello del 45%). Il macro-obiettivo dell'innalzamento del livello di efficienza, consistente in:

- riduzione della durata dei processi ed abbattimento dell'arretrato (**aspetto quantitativo**)

- innalzamento del livello di stabilità e precisione tecnica delle decisioni (**aspetto qualitativo**)

viene in questa sede affrontato, non nell'aspetto processuale, né in quello di diritto sostanziale, ma in quello **ordinamentale**.

Ebbene, certamente può subito chiarirsi che questo obiettivo generale può essere perseguito, attraverso un organo giudiziario:

speciale: cioè un'autorità giudiziaria competente a trattare solo questa categoria di controversie;

specializzato: cioè munito di competenze tecniche specialistiche, cioè dotato di una formazione e di un bagaglio esperienziale esclusivo e specifico, indipendentemente dallo status;

professionalizzato: cioè assunto a tempo indeterminato in ruolo per questa esclusiva attività.

Attualmente la magistratura tributaria risulta essere:

- un organo giudiziario speciale

- non professionalizzato, ma onorario

- mediamente specializzato in quanto senza esclusività dell'attività

- per i magistrati attraverso la forma dell'incarico extragiudiziario,

con funzione prestata nel tempo di vita extralavorativo, in aggiunta al servizio ordinario.

I diversi termini esprimono ovviamente concetti giuridici differenti e come si vedrà la loro diversa combinazione è alla base delle diverse opzioni di seguito esaminate.

Prima opzione

Secondo la prima ipotesi di lavoro formulata²³, l'intervento di riforma dovrebbe essenzialmente consistere *“nel rafforzamento, a regime, della professionalizzazione dei giudici tributari, intesi come giudici specializzati, selezionati in base a un concorso pubblico e inclusi in un apposito ‘ruolo’.* Questa ipotesi è completata dalla *previsione di un'adeguata salvaguardia delle professionalità esistenti (sia i magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari,*

²³ Si fa riferimento ai contenuti dell'e-mail trasmessa dal Presidente della Commissione in data 26 maggio 2021.

sia i professionisti), attraverso una riserva di posti nel suddetto concorso”.

➤ **il nuovo ordine giudiziario tributario**

Il perno dell'intervento regolatorio, secondo questo progetto, dovrebbe essere costituito dalla creazione di un **ordine giudiziario autonomo, che risulterebbe aggiuntivo rispetto ai quattro già esistenti** (ordinario, amministrativo, contabile e militare).

Nell'architettura di sistema, una volta costituito questo ordine, l'accesso sarebbe regolato mediante concorso pubblico. La previsione di una quota di riserva dedicata a chi abbia già svolto tali funzioni dovrebbe garantire continuità e conservazione del patrimonio professionale ed esperienziale già maturato.

Da un punto di vista ordinamentale, il tratto che, ad avviso di chi scrive, caratterizza ontologicamente in modo specifico questa prima opzione è proprio la costituzione di un ordine giudiziario autonomo, al quale apparterrebbero i magistrati tributari, **in via professionale ed esclusiva**.

Tale scelta innoverebbe in maniera profonda l'assetto strutturale della giurisdizione tributaria, **attualmente, di natura non professionale, ma onoraria** e ciò per tutte le categorie che di essa fanno parte. Infatti, pur esistendo un Ruolo unico nazionale dei compo-

menti delle Commissioni tributarie²⁴, lo stesso non costituisce un ruolo organico di incardinamento di soggetti legati da un rapporto di pubblica dipendenza, ma solo un ruolo di natura funzionale.

➤ **Il magistrato tributario come pubblico dipendente**

Tecnicamente, il risultato ipotizzato dal progetto di riforma può essere conseguito costituendo tra il singolo magistrato tributario e l'Amministrazione un

Rapporto di servizio, cioè di pubblico impiego a tempo indeterminato, *full time* e con carattere di esclusività

Secondo questa prospettiva strategica, dunque, **ciascun magistrato tributario sarebbe assunto definitivamente e stabilmente quale pubblico dipendente** e sarebbe inserito organicamente nel ruolo dedicato.

Nel caso di soggetto già in precedenza legato all'Amministrazione da altro rapporto di servizio (es. altre categorie di magistrati), l'assunzione quale giudice tributario comporterebbero ineludibilmente la **cessazione del precedente rapporto**. Potrebbe essere fatta salva l'ipotesi eccezionale di possibilità di transito in rientro nel corpo di origine, ma ciò costituirebbe un *vulnus* rispetto allo scopo stesso della riforma (v. *infra*).

²⁴ 24 Ex art. 12, co. 4 bis l. 44 del 2012.

La **professionalizzazione** dell'attività – **intesa come acquisizione stabile di una prestazione attraverso un rapporto di servizio** – è il baricentro della proposta e di certo può dirsi che l'**esclusività** del servizio prestato **full time e a tempo indeterminato**, la **specializzazione** per materia e l'**autonomia ordinistica** costituiscono fattori certamente idonei ad accrescere, per quantità e qualità, l'efficacia e l'efficienza del sistema, tra l'altro caratterizzato da una domanda di giustizia iperspecialistica.

L'intervento riformatore si rivela di ampio respiro e di **grande ambizione sistematica e strutturale, implicando la fondazione di un ordine giudiziario del tutto autonomo.**

Si tratterebbe, in tal senso, di una **misura d'ingegneria giuridica molto innovativa e di alta incidenza ordinamentale, influente su direttrici fondamentali di rango primario**, potenzialmente idonea a realizzare un **modello regolativo organico definitivo.**

Chiaramente, proprio per questa ragione la presente ipotesi si presenta munita di **forte carica d'impatto rispetto al sistema costituzionale e di notevole complessità e difficoltà, sia dal punto di vista della regolazione astratta, sia da quello dell'attuazione concreta.**

Non è qui la sede, né vi è la possibilità materiale di procedere agli specifici approfondimenti che il tema meriterebbe, ma è doveroso

segnalare che la creazione di un ordine giudiziario, non solo comporta la necessità di definire *ex nihilo* in maniera organica e completa uno schema ordinamentale d'insieme, incidente su valori costituzionalmente rilevanti, ma implica anche l'esigenza di delineare a tutto tondo lo statuto giuridico di una nuova figura di pubblici dipendenti.

➤ **I limiti costituzionali: istituzione di nuovo giudice o revisione?**

Occorre innanzi tutto procedere alla definizione di una **complessa architettura di sistema, che, garantisca la tenuta costituzionale del modello.**

In particolare, occorre avere piena contezza dei limiti che pone l'art. 102 della Cost., sia pure nei limiti dell'imperfetta costituzionalizzazione del principio di unicità della giurisdizione, rispetto all'idea di realizzare strutturalmente un nuovo ordine giudiziario speciale.

Il legislatore della riforma dovrebbe, quindi, procedere ad un delicato percorso valutativo e ricostruttivo, tenuto conto che la Costituzione, come è noto, pone un espresso **divieto di istituire giudici speciali**, cioè organi competenti a giudicare esclusivamente controversie che sorgano in determinate materie, al fine di assicurare l'applicazione uniforme della legge e della funzione giudiziaria e di tutelare in maniera l'indipendenza stessa della magistratura.

La complessa operazione di riforma, tuttavia, può e deve ovviamente tener conto del principio espresso dalla Corte costituzionale²⁵, secondo cui **l'opera di revisione di cui all'art. VI disp. trans. fin. Cost.** non postula necessariamente la soppressione degli organi giurisdizionali speciali. **Resta, infatti, affidata ad una valutazione di carattere prettamente politico, rimessa al Governo ed al Parlamento, la decisione** "se sia più opportuno rimettere le controversie tributarie alla giurisdizione ordinaria secondo le regole del processo comune; oppure, in aderenza al principio dell'unità della giurisdizione, introdurre un regime differenziato, istituendo apposite sezioni specializzate; o, piuttosto, conservare le Commissioni, in base al disposto di una legge costituzionale che deroghi al principio dell'art. 102, disciplinando ex novo la materia del contenzioso tributario".

Conforta, in tal senso, la constatazione che, secondo la giurisprudenza costituzionale²⁶, il combinato disposto dell'art. 102, secondo comma, della Costituzione, e della VI disposizione transitoria impone solo di escludere l'introduzione di altri giudici (creati *ex novo*) diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione²⁷, lasciando la possibilità di diverso trattamento per le giurisdizioni

²⁵ Si veda, in particolare, la sentenza n. 41/1957, resa con riferimento alle Commissioni distrettuali delle imposte dirette ed indirette.

²⁶ Ordinanza n. 144 del 1988 e sentenze n. 215 del 1976 e n. 196 del 1982

²⁷ Consiglio di Stato, Corte dei conti e Tribunali militari, esclusi testualmente dalla VI disposizione transitoria della Costituzione e come tali non soggetti ad obbligo di revisione, oltre gli organi di giustizia amministrativa di primo grado

speciali preesistenti innominate, oggetto tuttavia di obbligo di revisione: “comportando una scelta delicata tra soppressione pura e semplice e trasformazione, è stata affidata esclusivamente al Parlamento”²⁸.

Tuttavia, ed è qui il nucleo argomentativo del ragionamento, una volta intervenuto il legislatore della revisione, **non si crea un sistema in sé immodificabile**.

Circa la giurisdizione speciale tributaria, in particolare, la Consulta ha ben chiarito che è ben possibile dunque l'intervento del legislatore anche attraverso mutamenti graduali e con progressivi adeguamenti, *“allo stesso modo l'intervenuta revisione non vincola il legislatore ordinario a mantenere immutati nell'ordinamento e nel funzionamento le commissioni tributarie come già revisionate; che per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario”*.

Dunque, il Parlamento non esaurisce, ma conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente, ciò con il solo duplice limite di:

1. non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le **materie** attribuite alla rispettiva competenza

²⁸ 28 Sentenze n. 92 del 1962, n. 41 del 1957, n. 42 del 1961, n. 17 del 1965

2. di assicurare la **conformità a Costituzione**.

Nel caso di specie, l'intervento proposto:

- **non risulta incidere sulle materie** attribuite

- la morfologia della nuova struttura può essere costruita in termini pienamente **conformi al dettato** costituzionale.

Con un ponderoso sforzo parlamentare, si potrebbe, in tal senso, introdurre un *corpus* regolativo tale da portare alla trasformazione del giudice speciale tributario in un giudice a tempo pieno, professionalmente strutturato, specializzato e continuamente specializzantesi, con un trattamento economico stipendiale fisso ed adeguato, e pienamente presidiato dai principi di imparzialità, terzietà e indipendenza, come contemplati **dall'art. 111, 2° comma, della Costituzione ed in coerenza con l'art. 6 della CEDU**, pur se **in armonia con la singolarità di questa funzione**.

Si ricordi, invero, che è stata sancita l'applicabilità dell'art. 104 Cost. alla sola magistratura ordinaria e non per esempio (ord. 292/1990) alle Commissioni tributarie, sostenendosi che *“l'indipendenza del Collegio e dei suoi componenti va individuata, comunque, solo attraverso i modi con i quali è svolta la funzione, nel senso della inesistenza di vincoli che possano comportare una soggezione formale o sostanziale da altri”*.

➤ **Complessità dell'intervento normativo richiesto**

Da un punto di vista strettamente regolativo, il principale corollario che deriva da tale ipotesi è costituito dalla

necessità di creazione con legge di uno *status* lavoristico del magistrato tributario del tutto nuovo, secondo un regime giuridico da costituire *ex nihilo* in tutti gli aspetti di possibile rilievo (da quello stipendiale a quello previdenziale ed assicurativo, da quello ordinamentale a quello gestionale).

All'interno di questo schema – poiché come detto si tratta di uno dei puntelli di tenuta costituzionale del modello – sia permesso raccomandare l'accorta definizione dello **schema dinamico di bilanciamento tra il rapporto organico di servizio di dipendenza** da un soggetto pubblico datore di lavoro (come avviene per il Ministero della giustizia per i magistrati ordinari o il Ministero della Difesa per i magistrati militari) e il **set indispensabile di presidi dell'autonomia ed indipendenza** della magistratura (dall'organo di governo autonomo agli strumenti operativi di garanzia di questi valori). Il soggetto datore di lavoro pubblico potrebbe essere individuato nella Presidenza del Consiglio dei Ministri (come avviene per i magistrati amministrativi) o, eventualmente, del M.E.F.).

Sul piano della **tecnica normativa, potrà valutarsi l'utilizzazione di forme di *relatio omnibus***, quale quella utilizzata dal legislatore per regolare lo *status* dei magistrati militari, a norma dell'art. 52, comma 4, del d.lgs.vo n. 66/2010, Codice dell'ordinamento militare, secondo cui “*lo stato giuridico, le garanzie d'indipendenza, l'avanzamento e il trattamento economico dei magistrati militari sono regolati dalle disposizioni in vigore per i magistrati ordinari, in quanto applicabili. Ai fini dell'anzianità, è valutato anche il servizio prestato presso altre magistrature*”.

A questa relatio dovrebbe poi accompagnarsi una disciplina speciale prevalente mirata e conformata sulla specificità della giustizia tributaria.

Resta fermo che il nuovo schema progettuale richiede una riconsiderazione di tutti i profili attualmente involti nel sistema della giustizia tributaria²⁹, secondo le interessenze e le intime connessioni tra materie ed istituti che caratterizzano ogni impianto giudiziario, quale modello necessariamente olistico integrato (cfr. in tal senso l'ordinanza Corte cost. n. 227/2016).

➤ **Il sistema di accesso**

Quanto al **sistema di accesso** e reclutamento, trattandosi di un momento assunzionale in senso proprio, in quanto volto alla costituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con l'Amministrazione, trova applicazione il principio fondamentale previsto dagli artt. **106 e 97, comma 3**, della Costituzione, dell'accesso mediante **pubblico concorso**.

Poiché nella proposta di riforma, si ipotizza la creazione di un meccanismo di **riserva di una quota** di posti a favore di coloro che abbiano già svolto le funzioni giudiziarie tributarie, occorre effettuare alcune precisazioni. In particolare occorre distinguere le **tre diverse categorie interessate**:

1. I **magistrati** che attualmente svolgono funzioni di giudice tributario

²⁹ Alcuni tratteggiati nella sentenza della Corte costituzionale n. 109 del 2007.

2. Gli altri **professionisti (non magistrati)** che attualmente svolgono funzioni di giudice tributario

3. I **soggetti estranei** che non hanno in precedenza svolto alcuna funzione giudiziaria tributaria

1. Per i magistrati delle altre giurisdizioni potrebbe essere ipotizzato un meccanismo di passaggio o transito attraverso interpello (considerato che i medesimi hanno già superato il concorso per esami per l'assunzione in magistratura e, poi, il concorso per titoli per l'accesso alle funzioni tributarie).

Poiché peraltro, il transito di molti magistrati dall'uno all'altro ordine, nell'economia di sistema, potrebbe avere **ripercussioni sulle altre funzioni giudiziarie**, creando un improvviso abbattimento del livello di copertura della dotazione organica nazionale degli altri ordini, andrebbe concordato, sul piano interistituzionale, un **programma volto a pianificare il passaggio in modo graduale**.

Un esempio pratico di piano di transito concordato tra giurisdizioni, e segnatamente dalla magistratura militare a quella ordinaria, è quello previsto dalla legge n. 244/2007 (art. 2, comma 606).

2. Per i professionisti che hanno svolto funzioni tributarie, ma senza mai affrontare un concorso assunzionale pubblico, potrebbe essere ipotizzato il meccanismo di assunzione mediante concorso pubblico con quota di riserva (v. *infra*)

3. Per i soggetti estranei dovrebbe essere indispensabile il superamento del pubblico concorso aperto.

È opportuno sul punto richiamare la giurisprudenza costituzionale in materia. In particolare, andrà tenuto in conto che la Consulta ritiene rispettato il requisito del pubblico concorso, ove l'accesso all'impiego avvenga per mezzo di una **procedura aperta** (alla quale possa partecipare il maggior numero possibile di cittadini), di tipo comparativo e congrua, cioè che consenta di verificare la professionalità necessaria a svolgere le mansioni caratteristiche (cfr. le sentenze n. 225 del 2010 e n. 293 del 2009). Il merito deve costituire il criterio ispiratore della disciplina del reclutamento e una disposizione che impedisca di realizzare la più ampia partecipazione possibile al concorso, in condizioni di effettiva parità, si porrebbe in contraddizione con tale criterio (cfr. le sentenze n. 41 del 2011 e n. 251 del 2017).

Ai fini qui considerati, dovrà anche considerarsi che, in linea con la giurisprudenza costituzionale, il principio del pubblico concorso, pur non essendo incompatibile, nella logica dell'agevolazione del buon andamento della pubblica amministrazione, con la previsione per legge di condizioni di accesso intese a consentire il consolidamento di pregresse esperienze lavorative, tuttavia tollera, salvo circostanze del tutto eccezionali³⁰, la riserva di posti disponibili in

³⁰ Per esempio, con la sent. 1/1967 è stato affermato che il sistema del concorso previsto ex

favore di categorie predefinite, **al più, nella misura della metà dei posti** a disposizione³¹.

La complessità dell'impianto regolatorio dovrebbe, poi, comportare una serie di **scelte di dettaglio** sul regime giuridico applicabile, che tengano conto anche della provenienza del nuovo corpo magistratuale, in parte, da altri ruoli organici, in parte, da soggetti estranei all'Amministrazione. Per esempio, si potrebbero porre questioni complesse sul trattamento stipendiale e sull'anzianità pregressa, anche nella prospettiva di dover garantire uno *status* unitario ragionevole ed adeguato anche rispetto alla posizione di coloro che siano stati assunti dall'origine a seguito del concorso pubblico.

Quanto al tema della (ir)**reversibilità del passaggio** dall'una all'altra giurisdizione, sarebbe auspicabile evitare, salvo eccezionali casi, il rientro del magistrato nel corpo di origine. Si consideri, tuttavia, che **l'art. 211 dell'ordinamento giudiziario**, Divieto di riammissione in magistratura, prevede che *“il magistrato che ha cessato di far parte dell'ordine giudiziario in seguito a sua doman-*

art.106 Cost. riguarda la sola magistratura ordinaria, sicché non viola la Carta fondamentale la nomina governativa di consiglieri della Corte dei conti, senza che da ciò derivi un nocumento alla indipendenza della magistratura contabile, dovendo quest'ultima essere ricercata nelle modalità di svolgimento della propria funzione e non nei criteri di nomina dei propri membri.

³¹ È stata, in particolare, ritenuta insufficiente a giustificare la deroga la semplice circostanza che determinate categorie di dipendenti abbiano prestato attività a tempo determinato presso l'amministrazione (sentenza n. 205 del 2006), come pure la personale aspettativa degli aspiranti ad una misura di stabilizzazione (sentenza n. 81 del 2006) e ciò anche in caso di trasformazione di un rapporto contrattuale a tempo indeterminato in rapporto di ruolo (sentenze n. 190 del 2005, n. 205 del 2004).

*da, da qualsiasi motivo determinata, anche se ha assunto altri uffici dello Stato, non può essere riammesso in magistratura". Tuttavia tale disposizione **non si applica "a chi, già appartenente all'ordine giudiziario, sia transitato nelle magistrature speciali ed in esse abbia prestato ininterrottamente servizio"**.*

Questi può quindi essere riammesso, a domanda, previa valutazione del Consiglio superiore della magistratura. Il Consiglio, acquisito il fascicolo personale del richiedente, nel deliberare la riammissione, colloca il magistrato, anche in soprannumero, nel posto di ruolo risultante dalla ricongiunzione dei servizi prestati e dalle valutazioni e relative nomine, da effettuarsi contestualmente, ai sensi delle leggi 25 luglio 1966, n. 570, 20 dicembre 1973, n. 831, e successive modificazioni.

In nessun caso gli interessati possono essere collocati in ruolo in un posto anteriore a quello che avrebbero normalmente avuto se non fossero transitati nelle magistrature speciali.

➤ **Tempi lunghi di definizione dei testi di riforma e di attuazione della stessa**

La **ragionevolezza** dell'impianto complessivo dovrà cogliersi.

- Da un punto di vista interno (tra le varie categorie che confluiscono)
- Da un punto di vista esterno (in raffronto con gli altri ordini giudiziari)

Da un punto di vista attuativo, il modello in esame richiede non

solo un ponderoso sforzo di elaborazione degli articolati, ma anche **certamente di tempi consistenti di attuazione**, in quanto, dal punto di vista amministrativo ed ordinamentale occorre procedere alla costituzione e regolazione delle strutture assegnatarie delle nuove funzioni gestorie rispetto al nuovo ordine.

Inoltre, vanno considerati i **tempi non brevi per la messa in esercizio** del nuovo assetto, correlati allo svolgimento delle procedure concorsuali, al tirocinio iniziale per i soggetti privi di precedente esperienza, alla formazione e all'immissione nelle funzioni e alla distribuzione negli uffici.

Seconda opzione

➤ **Il distacco dei magistrati**

La seconda ipotesi di lavoro proposta prevede – invece – “il “*distacco*”, per i magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari che ne facciano domanda, in base a un meccanismo di “*distacco*” a domanda, con permanenza minima di quattro anni e mantenimento della progressione in carriera.

Questa ipotesi di lavoro è completata da una modifica della disciplina di accesso ai ruoli giudicanti della giustizia tributaria (limite di età, titoli di accesso), con ingresso in primo grado e possibilità di accesso al secondo solo dopo 8 anni di positivo esercizio della giurisdizione”.

In questa seconda ipotesi regolativa, viene ipotizzato un meccanismo di distacco a domanda per i magistrati amministrativi, contabili e ordinari che siano già giudici tributari in modo da assicurarne l'impiego a tempo pieno, con permanenza minima di 4 anni e mantenimento della progressione economica e di carriera secondo i rispettivi ordinamenti. Anche in questa evenienza, la misura oggetto dell'intervento postula l'assegnazione, in via esclusiva ed a tempo pieno, di magistrati a funzioni giudiziarie tributarie, ma in questo caso non con un transito definitivo dall'uno all'altro ordine, bensì con un **passaggio solo temporaneo e non strutturale**.

Si tratta, a tutta evidenza, di una misura innovativa più limitata e conservativa, non incidente sull'impianto strutturale fondamentale della magistratura tributaria, che resterebbe comunque un corpo **non professionale** e quindi non legato da un rapporto di lavoro dipendente stabile ed esclusivo.

La **valenza positiva**, rispetto all'obiettivo posto, propria di questo intervento è comunque molto significativa, perché l'assegnazione a tempo pieno del magistrato, in via esclusiva, a questa sola funzione, peraltro per un periodo non esiguo di tempo, **libera importantissime potenzialità sul piano qualitativo e quantitativo**.

➤ **Da incarico extragiudiziario a prestazione lavorativa**

La conclusione circa la valenza virtuosa dell'intervento deve essere rassegnata anche considerando che, con questo intervento, la

funzione tributaria passa dall'attuale dimensione di incarico extra-giudiziario, **all'area propria del rapporto di servizio**, del quale costituisce preciso adempimento. Ad oggi, infatti, l'attività di magistrato tributario costituisce l'oggetto di un incarico totalmente estraneo all'attività professionale tipica del magistrato, e rientrante nell'area del vissuto extrafunzionale, con alcune specificità solo in termini di procedimento autorizzatorio consiliare. Ciò implica che tale attività **si aggiunga** ai normali doveri di servizio.

Con il presente intervento, la medesima attività sarebbe **attratta nell'orbita del rapporto di servizio**, trattandosi della modalità unica di adempimento degli obblighi di lavoro e ciò costituirebbe un indubbio vantaggio in termini prestazionali, di performance, ma anche di responsabilità, come a breve si dirà. Invero, tale attività costituirebbe essa stessa **l'oggetto unico dell'attività lavorativa**. Inoltre, poiché questa misura innovativa verrebbe calata entro un modello già ampiamente collaudato, **i tempi di definizione degli articolati di riforma e soprattutto di attuazione concreta appaiono molto ridotti e meno problematici**.

➤ **Lo strumento tecnico del fuori ruolo**

Ora, per valutare la fattibilità giuridica di questa soluzione, occorre muovere dalla constatazione per cui trattasi di funzioni **non rientranti ovviamente nell'ambito della giustizia ordinaria** e, quindi, le relative funzioni sono estranee a quelle proprie dell'ordine

giudiziario ordinario, come tassativamente definite nella Tabella B allegata alla l. n. 71/91 e riportate nelle piante organiche degli uffici giudiziari nazionali.

La soluzione tecnica che potrebbe consentire l'assegnazione di un magistrato ordinario allo svolgimento di funzioni diverse da quelle giudiziarie ordinarie, per realizzare il cd. distacco, è il **collocamento fuori dal ruolo organico della magistratura ordinaria.**

In estrema sintesi, può qui ricordarsi che l'istituto del collocamento fuori ruolo trova la sua fonte primaria nell'art. 58 D.P.R. n.3/1957, esteso ai magistrati dall'art. 276, comma 3, R.D. n.12/1941. Trattasi di istituto incidente sul rapporto di servizio comportando una **modificazione temporanea, di natura oggettiva e soggettiva, del rapporto organico del magistrato**, per un interesse dell'Amministrazione di appartenenza e di quella di destinazione.

Tali presupposti potrebbero astrattamente essere ritenuti sussistenti nel caso di specie.

Invero, la temporanea assegnazione del magistrato allo svolgimento di funzioni giudiziarie speciali in materia tributaria, potrebbe concretizzare un interesse delle stesse Amministrazioni di provenienza, nella valutazione che dovrebbe essere operata dai diversi organi di governo autonomo. In particolare, per i magistrati ordinari, il fuori ruolo è oggetto di autorizzazione da parte dell'Adunanza Plenaria del Consiglio Superiore della Magistratura, ex art. 15 della l. 195/1958.

Sul piano macro-organizzativo, per i magistrati ordinari, la categoria dei magistrati in esame è prevista dalla citata lettera M della Tabella B allegata alla l. 71/91, riferita ai “*magistrati destinati a funzioni non giudiziarie*”. Attualmente per tale categoria è previsto il numero massimo di 200 unità complessive, su una dotazione organica del ruolo nazionale pari a 10751 unità.

Si potrebbe valutare quindi la modifica integrativa del *nomen* della categoria della lettera M, per esempio nei seguenti termini: “*magistrati destinati a funzioni non giudiziarie o a funzioni giudiziarie presso organi speciali di giurisdizione*”.

Volendo si potrebbe creare una sottovoce sempre interna alla lettera M (non aggiuntiva perché sempre fuori ruolo resta), con un numero fisso e dedicato di magistrati solo a questo tipo di fuori ruolo.

Si suggerisce di procedere, comunque, ad un incremento della dotazione organica nazionale, perché il contingente di 200 unità dovrebbe essere ad oggi già quasi raggiunto e appare inopportuno attingere alle altre categorie della Tabella, corrispondenti alle piante organiche degli uffici giudiziari.

Per aumentare la dotazione organica attualmente di 10751 di altre 60/70 unità occorrerebbe ovviamente verificare la relativa copertura finanziaria e l’assenza di disposizioni generali di blocco assunzionali nel medio periodo.

Solo per completezza e scrupolo argomentativo, si chiarisce che le altre figure ordinamentali valutabili, cioè l’aspettativa senza assegni

e l'esonero dalle funzioni, presentano profili di criticità di sistema, che ne rendono qui inutile la disamina.

➤ **Definizione dello status**

Appare opportuno che la norma di rango ordinaria **fissi un principio di piena equipollenza a tutti gli effetti giuridici ed ordinamentali** del servizio prestato a quello proprio dell'esercizio di ordinarie funzioni di merito.

Questo appare un passaggio logico necessitato non solo rispetto all'architettura di sistema, ma anche affinché queste posizioni siano sufficientemente **attraenti per i magistrati**. Infatti, il collocamento fuori ruolo richiede **imprescindibilmente il consenso del magistrato** e, in difetto di profili ordinamentali incentivanti, vi è la possibilità che tali posizioni restino alla fine prive di aspiranti. Inoltre, il **consenso del magistrato deve essere persistente** nel tempo e, quindi, ove venga meno, il medesimo deve immediatamente essere ricollocato in ruolo.

Dunque, in una prospettiva realistica sull'istituto, si suggerisce di definire un *ius singulare* di piena equiparazione giuridica delle funzioni svolte a quelle proprie giurisdizionali ordinarie.

Dato il sistema delle fonti di produzione del diritto, tale vincolo, se contenuto **nella norma di rango primario, precluderebbe la produzione secondaria del C.S.M. in difformità**.

Tale ultima precisazione si rivela molto significativa se si va a valu-

tare che la produzione regolativa consiliare degli ultimi tempi è stata improntata ad un deciso disfavore per gli incarichi fuori ruolo, di ogni tipo, con ogni conseguenza ai fini delle prospettive di carriera.

Se anche per queste posizioni vi fosse una prospettiva valutativa consiliare *in peius* rispetto alle ordinarie funzioni giudiziarie, è difficile poter ipotizzare il pieno successo pratico del progetto.

La differenza di *status* che si verrebbe a creare rispetto ad altre categorie di fuori ruolo potrebbe essere ritenuta ragionevole, su un piano sistematico, alla luce della natura delle funzioni e del valore positivo di questa posizione all'interno del circuito unitario della giurisdizione.

➤ **Durata**

L'incarico dovrebbe necessariamente avere una durata massima altrimenti si rischierebbe l'allontanamento definitivo del magistrato dalla giurisdizione di appartenenza e si avrebbe un effetto indiretto simile ad un transito.

Altra questione è se il periodo svolto nella giurisdizione tributaria debba o meno essere considerato nel decennio massimo di cui all'art. 1 comma 68 legge Severino n. 190/12.

In merito, considerate le eccezioni già previste dalla norma con riferimento alla natura giurisdizionale delle funzioni prestate in organi giudiziari sovranazionali, appare ragionevole l'introduzione di una previsione derogatoria che stabilisca che il predetto periodo

fuori ruolo non incida sul predetto decennio ordinario, che potrebbe, in ogni caso, già essere trascorso in tutto o in parte.

➤ **Il regime giuridico dedicato**

Il trattamento stipendiale, contributivo e assicurativo, in relazione alla posizione di fuori ruolo, dovrebbe restare, come da regola generale in default, a carico del Ministero della Giustizia o delle altre Amministrazioni presso cui il magistrato è incardinato nel suo rapporto di servizio (es. il Ministero della Difesa per i magistrati militari).

Dato il **principio di universalità della finanza pubblica** ciò non dovrebbe essere di ostacolo sistematico, considerata la specifica posizione rivestita del MEF; i Dicasteri interessati provvederebbero nei rapporti interni ad ogni successiva misura compensativa o di regolazione del flusso finanziario di cassa.

➤ **Il sistema dell'autonomia e delle responsabilità**

Resta da costruire con meticolosa precisione ed in modo organico e coerente tutto il complesso regime ordinamentale, con particolare riferimento alla definizione del ruolo del CSM (anche nelle fasi iniziali di interpello) rispetto al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e in raffronto all'attuale funzione di alta sorveglianza devoluta al presidente del Consiglio dei ministri sulle Commissioni tributarie e sui giudici tributari (art. 29 d.lgs n. 545/1992), al regime

della responsabilità, alle garanzie di autonomia ed indipendenza interna ed esterna, al percorso di carriera.

In parte qua, la *relatio* complessiva al sistema proprio dei magistrati fuori ruolo potrebbe richiedere delle più accorte modulazioni regolative, per garantire la tenuta costituzionale del modello.

Il dato facilitante che in questo caso si coglie è, comunque, costituito dalla possibilità di utilizzare un patrimonio applicativo relativo all'istituto del fuori ruolo già ampiamente arato e consolidato.

In particolare, quanto alla **responsabilità disciplinare**, non sembrano emergere specifici profili di criticità. Invero, secondo la pacifica interpretazione giurisprudenziale, *“il presupposto dell'esercizio della potestà punitiva nei confronti di un magistrato è l'appartenenza all'ordine giudiziario, che non cessa con la sospensione o con il conseguente collocamento fuori ruolo”*³².

In tal senso, non può che ribadirsi ed utilizzarsi il principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione³³ secondo cui *«il magistrato collocato fuori ruolo mantiene tutte le connotazioni tipiche del suo status e pertanto non può essere considerato, nel suo operare, come non esercitante le funzioni caratterizzanti l'appartenenza in atto all'Ordine giudiziario»*. Ovviamente, la disciplina di dettaglio potrà prevedere disposizioni di specifico adattamento delle regole generali, ma mette conto ribadire che il

³² CSM Sez. disc., sentenza n. 15 del 2018.

³³ 33 Cass. sez. un. civ., 23 dicembre 2009, n. 27292

sistema già prevede che l'ordinario sistema di responsabilità disciplinare del magistrato operi anche rispetto a chi si trovi collocato fuori ruolo e si attagli al contenuto dell'attività funzionale per conseguenza svolta.

Infine, non presenta particolari profili di criticità la prevista modifica della disciplina di accesso ai ruoli giudicanti della giustizia tributaria (limite di età, titoli di accesso), con ingresso diretto in primo grado e possibilità di accesso al secondo solo dopo 8 anni di positivo esercizio della giurisdizione. Resta ferma, ovviamente, la necessità d'introdurre una disciplina di dettaglio attuativa di questo obiettivo, soprattutto puntualmente conformata sul piano delle sequenze procedurali e della distribuzione delle competenze.

Possibile soluzione di sintesi: intervento riformistico bifasico

Le due opzioni si trovano per molti aspetti a coincidere sui valori di fondo perseguiti e si differenziano essenzialmente per gli strumenti regolativi considerati idonei a perseguirli.

In realtà, le due proposte appaiono in qualche modo conciliabili ed anzi destinate ad una fertile combinazione, poiché potrebbero esprimere **due fasi successive di attuazione** di un più ampio disegno riformatore: una fase, di prima immediata applicazione, consi-

stente in misure più limitate ma comunque virtuose, di natura temporanea, realizzabile nel breve periodo (seconda opzione), ed una seconda fase di completa attuazione del progetto di rinnovamento strutturale fattibile nel medio periodo (prima opzione).

Potrebbero, a tal fine, approfondirsi le direttrici d'intervento combinato bilivello, nei termini anzidetti.

Profili attinenti alla Corte di cassazione

L'ulteriore questione posta riguarda le disposizioni vigenti in materia di permanenza dei magistrati della Corte di Cassazione all'interno delle sezioni. Si tratterebbe, *“in questo caso, di comprendere come una norma primaria possa affidare alla Corte il compito di ‘incentivare’, per dir così, una permanenza dei magistrati all'interno della sezione tributaria. Un'ultima questione è se (ed eventualmente come), nell'attuale cornice costituzionale, i magistrati speciali possano accedere alla Corte di Cassazione”*.

Sul tema degli **incentivi ai magistrati**, quale strumento per indurre e stimolare la permanenza nello svolgimento di alcune particolari funzioni, avvertite come particolarmente onerose o disagiati, nell'attuale sistema ordinamentale esistono due tipologie di strumenti, quelli di natura economica e quelli di natura curricolare.

Gli **incentivi economici** sono uno strumento largamente impiegato per i magistrati trasferiti a sedi disagiate e di recente riconosciuti

anche ai magistrati destinati alla pianta organica flessibile distrettuale.

Gli **incentivi di natura curricolare** hanno rilievo sul piano ordinamentale e tabellare e possono consistere in titoli preferenziali o in punteggi aggiuntivi riconosciuti al magistrato per i suoi futuri percorsi professionali (es. per il conferimento di incarichi di dirigenza giudiziaria o per l'assegnazione alle sezioni della Corte).

In entrambi i casi, la fonte di produzione giuridica della norma attributiva dell'incentivo dovrebbe essere di **rango ordinario e dovrebbe fondarsi su un adeguato canone di ragionevolezza**.

Quanto, infine, al quesito posto circa la generale **possibilità di accesso alla Corte di Cassazione di magistrati speciali**, in assenza di più precisi elementi di riferimento dell'idea progettuale considerata, possono offrirsi le seguenti osservazioni di carattere sistematico.

Innanzitutto, **rispetto all'organo giudiziario speciale**, occorre tener distinte due ipotesi molto diverse, a seconda che si ipotizzi che esso:

- **Entri a far parte delle sezioni della Corte di cassazione**
- **Eserciti funzioni di legittimità.**

Quanto al primo profilo, cioè alla possibilità che delle Sezioni della Corte entrino a far parte magistrati appartenenti ad altri ordini, emergono importanti ostacoli di tipo sistematico e di rango costituzionale. In tal senso, dato il tendenziale principio di unicità della giurisdizione e la previsione dell'art. 106 cost., sembra doversi

escludere, a dettato costituzionale invariato, la possibilità di consentire l'integrazione del personale magistratuale che compone i collegi giudicanti della Suprema corte con soggetti diversi da quelli costituzionalmente previsti, cioè magistrati o soggetti nominati per meriti insigni, che tale status acquisiscono, designati nei modi tassativamente imposti.

Diverso ragionamento, invece, va fatto se si parla della possibilità costituzionale di prevedere organi di giurisdizione speciale in sé muniti di funzioni di legittimità. Tale ultima ipotesi sembra invero ammissibile sul piano sistematico.

Nell'ambito delle giurisdizioni speciali, vi sono infatti magistrati a cui sono eccezionalmente assegnate funzioni di legittimità.

Il primo esempio di funzioni **requirenti** di legittimità svolte da magistrati speciali è fornito dai magistrati della Procura Generale Militare presso la Corte di cassazione.

Invero, la **Procura generale militare presso la Corte di Cassazione** è composta:

- a) dal procuratore generale militare della Repubblica, magistrato militare con funzioni direttive superiori requirenti di legittimità;
- b) da due sostituti procuratori generali militari.

Una fattispecie comunque da citare, anche se parzialmente dissimile sotto il profilo funzionale e strutturale, è costituita poi dal **Tribunale Superiore delle Acque Pubbliche** disciplinato dall'art. 139 del R.D. 11 dicembre 1933, n. 1775 (Testo unico sulle acque e

impianti elettrici). Tale tribunale esercita funzioni di appello e di **legittimità**, quale organo di giustizia amministrativa (artt. 143 e 144 TU).

È composto da un Presidente, che esercita funzioni direttive superiori giudicanti di legittimità, un Presidente supplente, quattro Consiglieri di Cassazione, quattro Consiglieri di Stato, tre esperti, iscritti nell'albo degli ingegneri. Tutti i componenti del Tribunale Superiore durano in carica cinque anni e possono essere riconfermati, escluso il Presidente, la cui carica non ha limite di tempo, quanto al T.U. n. 1775/1933, ma, essendo un incarico direttivo ricoperto da un giudice ordinario, non può superare i quattro anni, riconfermabile per un solo altro quadriennio.

VIII

Dati per un'eventuale definizione agevolata delle liti in Cassazione

Tabella 1 – Ricorsi pendenti in Cassazione divisi per fasce di valore relative solo all'imposta contestata

Fasce di valore art. 12 d.lgs. n. 546 del 1992	CORTE DI CASSAZIONE	%
FINO A 20 EURO (VALORE INDETERMINATO)	7.020	13,45%
DA 20,01 A 5.000,00 EURO	2.753	5,28%
DA 5.000,01 A 51.645,68 EURO	16.624	31,86%
DA 51.645,69 A 100.000,00 EURO	6.940	13,30%
DA 100.000,01 A 249.999,99 EURO	7.661	14,68%
DA 250.000,00 A 500.000,00 EURO	4.082	7,82%
DA 500.000,00 A 2.000.000,00 EURO	4.674	8,96%
OLTRE 2.000.000,00 EURO	2.425	4,65%
Totale	52.179	100,00%

La scelta del legislatore di prevedere un condono è sempre delicata, in quanto (se non equilibrata), può apparire come un regalo in favore dei contribuenti più litigiosi ed indirettamente contribuire alla crescita del contenzioso (per l'aspettativa di future analoghe misure di condono).

Se la finalità è quella di ridurre il pesante carico arretrato di controversie della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, è allora opportuno trovare il giusto punto di equilibrio fissando un limite di valore alle cause condonabili, che porti però ad una riduzione rile-

vante dell'arretrato, lasciando che le cause di importo maggiore vengano decise nel merito dalla Corte.

A tale riguardo occorre considerare che normalmente la misura del condono è accompagnata da una sospensione dei giudizi potenzialmente interessati; la fissazione di un limite di valore consentirebbe alla Corte di non vedere paralizzata o rallentata la sua attività (come è avvenuto in passate occasioni), potendo invece la stessa proseguire senza sospensione alcuna a vantaggio delle controversie di valore più elevato che peraltro verrebbero definite con tempi più celeri.

Una definizione delle liti di valore fino ad € 100.000, interesserebbe circa il 63,89% del contenzioso pendente in Cassazione, per un totale di 33.337 controversie (probabilmente un numero minore, dovendosi escludere gli atti di mera riscossione e le cause di rimborso).

Affinché la definizione possa avere un effetto deflattivo di rilievo, è opportuno però che – a differenza di tutti i precedenti condoni – il legislatore preveda non solo che dagli importi dovuti per condonare “*si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio*” (v. ad es. art. 6 comma 9 D.L. 119/2018), ma anche che l'eventuale eccedenza debba essere restituita al contribuente (e non invece, sempre secondo l'art. 9 comma 6 citato, che “*La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione*”).

Se infatti si riproponesse anche questa volta tale ultimo inciso,

molti contribuenti non avrebbero alcun interesse ad aderire al condono, soprattutto quando (come avviene di norma), dopo la soccombenza in C.T.R. sono stati costretti a pagare l'intero importo indicato nell'atto impugnato, come previsto dall'art. 68 comma 1 lett. c) del D.Lgs. 546/1992. Tali somme infatti, anche se nettamente superiori a quelle necessarie per definire la vertenza, non verrebbero mai restituite. A quel punto, per i contribuenti, tanto vale proseguire la causa.

A tale riguardo la Corte di Cassazione ha affermato che *“la norma in esame ha natura di disposizione eccezionale e derogatoria della previsione generale in forza della quale il condono, in quanto incide in via definitiva sui debiti tributari dei contribuenti, che vengono ad essere definiti transattivamente con il versamento delle somme a tal fine dovute, **non può dare luogo a restituzione alcuna degli importi in precedenza corrisposti (cfr. Cass. S.U. 14828/08), sebbene eccedenti rispetto a quanto dovuto per il perfezionamento della definizione stessa”** (Cass. 26776/2020).*

Tuttavia l'applicazione di tale principio da un lato (come si è detto) fa sì che molti soggetti non siano interessati a definire la vertenza; dall'altro crea una **disparità di trattamento in situazioni processuali identiche**, a favore dei contribuenti che non hanno spontaneamente versato quanto dovuto in sede di riscossione graduale, rispetto a quelli che hanno tempestivamente provveduto al pagamento e che, proprio per tale motivo, si trovano a dover pagare

somme maggiori per usufruire del condono rispetto ai primi (per effetto della mancata restituzione della differenza).

Qualora dunque – nell’ottica di ottenere una massima adesione alla definizione agevolata – la legge non prevedesse (per la prima volta) il citato divieto di restituzione della differenza tra le somme già versate e quelle necessarie per la definizione, si amplierebbe la platea dei soggetti interessati al condono e si potrebbero anche prevedere aliquote che garantiscano un gettito adeguato.

In particolare, si potrebbe prevedere che le somme da versare per ottenere l’estinzione del giudizio per condono siano pari

- al **30% del tributo** (senza interessi e sanzioni), qualora il contribuente sia risultato vittorioso nel giudizio davanti alla C.T.R.;

- al **60% del tributo** (senza interessi e sanzioni), qualora il contribuente sia risultato soccombente nel giudizio davanti alla C.T.R..

Trattasi di importi comunque convenienti per i contribuenti, tenuto conto della non debenza di interessi e sanzioni, che porta spesso ad un dimezzamento dell’aliquota reale, se rapportata all’intero credito (e pertanto, di fatto, rispettivamente al 15 e 30% del valore complessivo della causa).

Non appare opportuno introdurre altre aliquote per i casi di *doppia conforme*, (cioè di vittoria del contribuente sia in primo che in secondo grado), tenuto conto da un lato che la situazione processuale è identica a quella di chi è stato vittorioso solo in C.T.R., e dall’altro che statisticamente non sembra vi siano evidenze secondo

cui nei casi di *doppia conforme* gli annullamenti da parte della Suprema Corte siano in misura inferiore.

È inoltre opportuno che le aliquote per la definizione agevolata non siano troppo basse, onde evitare rilievi sotto il profilo comunitario, soprattutto in materia di IVA (imposta armonizzata). Né è pensabile escludere tale imposta dalla definizione, in quanto ciò ridurrebbe in maniera rilevante l'effetto deflattivo, tenuto conto che spesso l'IVA viene richiesta con un unico avviso di accertamento insieme alle imposte dirette. Prevedendo un condono solo per queste ultime, la causa dovrebbe comunque proseguire per l'IVA.

Un condono strutturato come sopra, potrebbe potenzialmente comportare un abbattimento del contenzioso pregresso tra le 15.000 e 20.000 cause (riducendo l'arretrato della Corte, sotto il profilo temporale, di 1,5/2 anni).

IX

Raccomandazione in materia di processo tributario telematico

Il processo tributario telematico, la cui sperimentazione originaria risale addirittura al febbraio 2010, è obbligatorio in tutta Italia dal 1° luglio 2019. Si avvicinano dunque i due anni di vita di uno strumento che, seppur con alti e bassi, ha costituito un significativo passo in avanti nel senso della efficienza, sia per lo Stato che per i contribuenti e i loro difensori.

Questi primi due anni (ed in particolare l'ultimo periodo di pandemia, con l'avvio del Processo Telematico in Cassazione), hanno però reso evidenti alcuni limiti dovuti ad un errore di approccio alla costruzione del sistema, rimasto troppo "cartamatico", ovvero ancorato alla replicazione telematica delle fasi del processo cartaceo.

Il momento è propizio per un aggiornamento del sistema, che possa non solo migliorare l'esperienza utente per giudici, difensori e cittadini (e dunque consentire agli stessi di focalizzarsi sul contenuto sostanziale dei contenziosi e di non dover dibattere di procedura telematica, creando contenzioso da processo telematico e allungando i tempi della giustizia), ma comportare un grande risparmio per lo Stato, in questo modo proponendo il processo tributario telematico come modello per la futura piattaforma unica dei processi telematici.

L'implementazione in Italia di un processo completamente telematico potrebbe comportare il ripensamento di alcuni istituti, come la notifica del ricorso/appello e la successiva costituzione in giudizio e la notifica delle sentenze alla controparte.

Il tutto per poter dare maggiore velocità al processo tributario e per evitare di impegnare la giustizia tributaria in inutili eccezioni di forma. Allo stato, visti, da un lato, i compiti della Commissione e, dall'altro, l'attività che è già in essere sul processo telematico in generale, non si ritiene opportuno presentare uno specifico testo normativo, sia esso di delega o di diretta applicazione. Di converso, data l'importanza della questione, la Commissione ritiene di esprimere la seguente raccomandazione sul punto.

RACCOMANDAZIONE

La Commissione auspica un intervento legislativo diretto alla estensione e al miglioramento del processo tributario telematico, con la finalità di semplificare per tutti i soggetti del processo tributario l'esercizio delle rispettive attività, eliminando adempimenti superflui e prevedendo per quelli indispensabili, meccanismi automatici o semplificati di esecuzione.

Il tutto nell'ambito di una omogeneizzazione e semplificazione dei diversi processi telematici esistenti, finalizzate ad un dialogo tra i vari sistemi con collegamenti tra le relative banche dati.

- Seconda parte -

Le proposte di interventi legislativi elaborate dalla Commissione

X

**Prospetto riassuntivo delle proposte
riguardanti la giustizia tributaria**

Proposta	Opzione 1	Opzione 2
Nomina dei giudici di primo grado	Modifica della disciplina di accesso ai ruoli giudicanti delle Commissioni tributarie con l'introduzione di: 1) Limiti di età; 2) Per i non appartenenti alle magistrature, titoli professionali e di studio	Mediante <u>concorso</u> pubblico per esami, riservato a laureati in giurisprudenza con una riserva di posti per i giudici tributari in servizio da almeno 6 anni provvisti di laurea in giurisprudenza o economia.
Nomina dei giudici di secondo grado	Istituzione di un' <u>apposita sezione</u> per le liti di valore superiore a € 25.000 e in materia di classamento catastale, doganale e accise, composta da soli magistrati togati a tempo pieno (in posizione di fuori ruolo) nonché avvocati, commercialisti o professori (che soddisfino determinate condizioni) <u>a tempo prevalente</u> . Previsione della anzianità di anni 8 nel ruolo esercitato in primo grado per l'accesso al secondo grado. Permanenza nella sezione: svolgimento della funzione di giudice per un periodo temporale non inferiore a tre anni e non superiore a sei anni.	Previsione di <u>solii giudici togati</u> (ordinari, amministrativi e contabili, che soddisfino determinate condizioni) <u>a tempo pieno</u> , che hanno optato per il passaggio alla magistratura tributaria in via definitiva ovvero in posizione di fuori ruolo per almeno 4 anni. Ciò fino al passaggio in appello (circa 8 anni) dei nuovi magistrati tributari assunti per concorso.
Liti minori (fino a 3.000 €)		Attribuite in primo grado alla competenza di un <u>giudice onorario monocratico, non togato</u> .
Formazione		Previsione dell'obbligo di <u>formazione continua</u> .
Inquadramento	Giudici onorari a <u>tempo pieno</u> o <u>prevalente</u> nel secondo grado solo per la nuova sezione.	Giudici <u>professionali a tempo pieno</u> nella nuova magistratura tributaria.
Organico		<u>Riduzione</u> dell'organico. Previsione che i nuovi giudici siano inizialmente impiegati in collegi a composizione <u>mista con gli attuali giudici onorari</u> .

Le proposte di interventi legislativi elaborate dalla Commissione

Il processo	Due gradi di giudizio presso le Commissioni tributarie provinciali, per il primo grado; e regionali, per il secondo grado. Possibilità per la Commissione provinciale di formulare una proposta transattiva e conciliativa alla prima udienza (o fino al termine della fase istruttoria) con eventuali ricadute sulla statuizione in ordine al regime delle spese di lite.	Due gradi di giudizio presso i Tribunali tributari, per il primo grado; e le Corti di Appello tributarie, per il secondo grado. Possibile accorpamento dei Tribunali di province confinanti. Possibilità per il Tribunale Tributario e la Corte di appello tributaria di formulare una proposta conciliativa fino alla prima udienza. Istituzione presso i Tribunali e le Corti di Appello di un Ufficio per il processo.
Organizzazione e gestione dei gradi di merito	Invariata la competenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Previsione della nomina del Presidente della sezione di nuova istituzione in appello nelle Commissioni Tributarie regionali con bacino di utenza superiore al 1.500.000 di abitanti.	Il Ministero dell'Economia e delle Finanze è responsabile dell'organizzazione e della gestione dei Tribunali tributari e delle Corti di Appello tributarie. Riforma dell'ordinamento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.
Corte di Cassazione	Assegnazione alla sezione tributaria della Corte dei magistrati del Massimario applicati da più di due anni, previa valutazione del CSM.	Istituzione di una sezione ordinaria specializzata tributaria.
Disciplina transitoria	Le proposte sono attuabili nell'arco di un biennio.	Le proposte richiedono un'adeguata disciplina transitoria come dettagliata nella relativa relazione illustrativa.

XI

Legge delega per l'istituzione della magistratura tributaria

Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis,

Andrea Giovanardi Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini,

Maria Vittoria Serranò

È opinione largamente condivisa che la prima e principale riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria debba riguardare l'inquadramento dei giudici. Dal 2013 ad oggi sono stati presentati 9 disegni di legge al Senato e 8 alla Camera aventi ad oggetto tale riforma e in tutti si prevede che il giudice tributario debba essere un giudice professionale a tempo pieno (dei 17 disegni di legge 14 accolgono la medesima soluzione qui proposta, mentre i restanti 3 prevedono la devoluzione della materia tributaria ad altre giurisdizioni esistenti). In effetti, che la giustizia tributaria sia tuttora affidata ad un giudice onorario appare anacronistico retaggio della primigenia natura di contenzioso amministrativo del processo, pienamente e definitivamente superata quasi 50 anni fa con il pieno riconoscimento del carattere giurisdizionale della funzione svolta dai giudici tributari (cfr. Corte cost. n. 287/1974).

Il metodo di reclutamento non mediante concorso dei giudici attuali, la natura onoraria dell'incarico, la struttura e il ridotto ammontare dei compensi erogati, che ne mortifica la funzione e la professionalità, recano un inevitabile pregiudizio alla qualità delle

pronunce e alla produttività dei giudici. È appena il caso di evidenziare che la non sempre elevata qualità – tecnica e di merito – delle pronunce è una delle cause del grande numero di ricorsi pendenti dinanzi la Sezione tributaria della Cassazione: si deve prendere atto, in questa prospettiva, che la salvaguardia della funzione della Suprema Corte non può che passare attraverso una riduzione dell'afflusso delle cause in sede di legittimità e che tale obiettivo è realizzabile solo attraverso la previsione di un **giudice di merito specializzato e a tempo pieno**.

A conferma che quella descritta è esigenza avvertita dalla quasi totalità degli operatori, difensori, magistrati tributari, studiosi della materia, anche le sollecitazioni emerse a seguito delle audizioni della Commissione.

Hanno ritenuto decisivo e imprescindibile il varo di una magistratura tributaria professionale, l'elencazione non è esaustiva, il Consiglio Nazionale Forense, l'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro, l'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, l'Associazione Magistrati Tributaristi, l'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria, l'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario. Da segnalare anche le convinte prese di posizione del Prof. Cesare Glendi e del Presi-

dente emerito della Corte costituzionale, Prof. Franco Gallo, il quale ha nella Sua relazione affermato che *«l'opzione migliore è [...] quella della permanenza di un rinnovato giudice speciale tributario, purché a tempo pieno e nominato previo concorso pubblico, [...]»*, risultando un tale giudice, in quanto portatore di una *“cultura speciale della giurisdizione”*, da conservare e rinvigorire, quello che meglio può riuscire a svolgere la funzione di controllo dell'esercizio del potere di applicazione dei tributi da parte della Pubblica Amministrazione.

Né un intervento riformatore di tale portata, definito, nella relazione agli atti della Commissione della dott.ssa Maria Casola, Capo dipartimento per gli Affari di Giustizia del Ministero della Giustizia, *“di grande ambizione sistematica e strutturale”* in quanto *“l'esclusività del servizio prestato full time a tempo indeterminato, la specializzazione per materia e l'autonomia ordinistica costituiscono fattori certamente idonei ad accrescere, per quantità e qualità, l'efficacia e l'efficienza del sistema, tra l'altro caratterizzato da una domanda di giustizia iperspecialistica”*, incontra ostacoli di ordine costituzionale, stante il divieto di istituzioni di giudici speciali di cui all'art. 102, primo comma, Cost.

È ben noto, infatti, lo ha rilevato la Corte costituzionale nell'ordinanza n. 144 del 1998, riferita alle attuali commissioni tributarie, che le potestà di intervento del legislatore sulla configurazione e sul funzionamento dei giudici speciali fatti salvi dalla

Costituzione non si esauriscono, mantenendo sempre il legislatore facoltà di intervenire al fine di sopprimerli, trasformarli e riordinarli, “*con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, [...]*”. Nessun ostacolo, quindi, dall’art. 102, primo comma, Cost., anche in ragione del fatto che la proposta accentua il carattere giurisdizionale degli organi giudicanti, influenzando positivamente sull’indipendenza, terzietà e preparazione professionale del giudice.

Per garantire un livello di professionalità analogo a quello dei Giudici ordinari, si prevede (lett. f) che il concorso per esami riguardi le seguenti materie: diritto tributario, diritto civile e commerciale, diritto amministrativo, diritto processuale civile e tributario, diritto dell’Unione europea, economia aziendale ed una lingua straniera scelta dal candidato tra inglese, francese, spagnolo e tedesco. In sostanza, rispetto alle materie di esame della Magistratura ordinaria, non sono previste diritto penale, diritto processuale penale, diritto del lavoro e diritto internazionale pubblico e privato. Sono invece aggiunte diritto tributario sostanziale e processuale, nonché economia aziendale.

Altra questione di rilevante importanza è quella della istituzione di una sezione specializzata della Corte di Cassazione, alla quale possano dare il loro apporto giudici tributari che hanno esercitato

con professionalità la giurisdizione nei gradi di merito. Tale istituzione può consentire da un lato una maggiore specializzazione dell'attuale sezione (istituita con mero atto interno della Corte), e dall'altro la possibilità che ne possano far parte i migliori magistrati tributari in possesso di una pluriennale esperienza come giudici di secondo grado³⁴.

Non risultano condivisibili, in questa prospettiva, i prefigurati impedimenti di ordine costituzionale che pure sono stati sollevati nel corso dei lavori della Commissione. Come ha rilevato il Presidente emerito della Corte costituzionale, Prof. Franco Gallo, una soluzione positiva, con conseguente possibilità per i nuovi giudici tributari di essere chiamati a far parte della sezione tributaria della Suprema Corte, che dovrebbe essere istituita per legge, trova supporto sia nell'art. 111 Cost., il quale *“riconduce a identità il rapporto tra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario”*, sia nell'art. 102, secondo comma, Cost., a

³⁴ Che l'accesso di soggetti esterni ai ranghi della Corte di Cassazione si giustifichi in ragione del contributo di professionalità che il giudice sia in grado di fornire è peraltro dimostrato anche dall'art. 2, co. 2, della l. 5 agosto 1998, n. 303, recante *«Nomina di professori universitari e di avvocati all'ufficio di consigliere di cassazione, in attuazione dell'articolo 106, terzo comma, della Costituzione»*, il quale dispone che *«[...] la designazione deve cadere su persona che, per particolari meriti scientifici o per la ricchezza dell'esperienza professionale, possa apportare alla giurisdizione di legittimità un contributo di elevata qualificazione professionale»*.

mente del quale possono istituirsi “*presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura*”. Se possono accedere alle sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter entrare magistrati che hanno superato un concorso e che quindi sono del tutto assimilati e assimilabili ai giudici ordinari.

In tal senso, peraltro, si è pronunciata la Corte costituzionale nella sentenza n. 1/1983, la quale, nel rigettare la censura attinente alla mancata previsione di una sezione specializzata presso la Corte di Cassazione, composta da magistrati di cassazione e magistrati militari, ha perentoriamente statuito che «*basta, invero, por mente alla formulazione dell’art. 102, capoverso, secondo periodo, Cost., per rendersi conto che, in armonia con il disposto dell’art. 108, primo comma, Cost. l’istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di “sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura”, è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore, al qual soltanto spetta di valutare l’opportunità di istituire per specifiche materie siffatte sezioni specializzate, determinandone la composizione*» (analogamente, con riferimento ai terzi estranei alla magistratura alla sezione della Corte di Appello che costituisce il Tribunale delle acque pubbliche, Corte cost. n. 353/2002³⁵). Si è ritenuto necessario,

³⁵ Laddove si legge che «l’inserimento di estranei alla magistratura in sezioni specializzate di

comunque: i) riservare, onde garantire il principio di unità della giurisdizione di legittimità spettante alla Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 111, settimo comma, Cost., la prevalenza numerica dei giudici di cassazione, tra i quali dovrà essere scelto il presidente della sezione; ii) prevedere che l'idoneità dei giudici tributari che accedono alla Corte sia valutata dal Consiglio Superiore della Magistratura.

Si è inoltre posta particolare attenzione alla predisposizione delle condizioni perché il legislatore delegato in sede di attuazione della delega addivenga alla creazione del ruolo dei giudici tributari in tempi ragionevoli, senza ritardi nei processi pendenti, e con la salvaguardia delle professionalità esistenti, decisive per garantire un'equilibrata transizione, degli attuali giudici tributari, tanto magistrati, quanto non togati.

In questa prospettiva, vanno evidenziate le lettere i) e j), le quali prevedono che:

i) i magistrati ordinari, amministrativi e contabili con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario possano chiedere la **definitiva assegnazione**, mediante procedura di selezione, ai ruoli della magistratura tributaria con assegnazione alle Corti di Appello tributarie (lettera i);

organi giudiziari ordinari (art. 102, secondo comma, della Costituzione) [...] non è, di per sé, incompatibile con la Costituzione e rientra in una valutazione discrezionale del legislatore, con il limite della non manifesta irragionevolezza, [...]».

ii) i medesimi magistrati possano chiedere di essere collocati fuori ruolo dalla magistratura di appartenenza per un periodo minimo di 4 anni allo scopo di essere anch'essi assegnati alle Corti di Appello tributarie, con conservazione delle progressioni di carriera secondo la disciplina dell'ordinamento di provenienza (lett. j).

Strumentale a tale possibilità è la previsione che consente di incrementare il numero dei giudici fuori ruolo delle diverse magistrature allo scopo di consentire il completamento degli organici a tempo pieno per i giudici delle Corti di appello tributarie (lett. l).

Si garantirebbero, in tal modo, giudici a tempo pieno anche nel secondo grado di giudizio, a cui, evidentemente, non potranno accedere per molti anni i nuovi giudici che abbiano superato il concorso per esami previsto dalla lettera f).

Si è anche prevista alla lettera g), allo scopo di salvaguardare e valorizzare le professionalità esistenti, di prevedere nel concorso una riserva di posti agli attuali giudici tributari, purché laureati in materie giuridiche o economiche e purché abbiano svolto per almeno 6 anni le loro funzioni negli organi giudicanti di primo o di secondo grado, con successiva assegnazione ai Tribunali tributari.

Ovviamente il mancato superamento del concorso non sarà di ostacolo alla prosecuzione dell'attività come giudice onorario.

Nel periodo transitorio quindi la magistratura tributaria potrà essere così composta:

i) giudici professionali che abbiano superato il concorso per esami

di cui alla lettera f) (ivi compresi gli attuali giudici tributari vincitori del concorso, per i quali è prevista una riserva di posti);

ii) giudici professionali provenienti dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile che abbiano definitivamente optato per la magistratura tributaria;

iii) giudici professionali provenienti dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile che abbiano ottenuto il collocamento “fuori ruolo” per svolgere le funzioni di magistrato tributario a tempo pieno per un periodo minimo di 4 anni;

iv) giudici onorari, che, in presenza delle condizioni di copertura degli organici, potrebbero uscire in tempi più brevi dalla magistratura tributaria in ragione della possibilità di ridurre l’età di fine servizio dai 75 ai 70 anni, fatto salvo quanto previsto alla lettera k) per le liti minori (sul punto, vd. *infra*).

Da segnalare infine altre quattro importanti previsioni normative.

La prima è quella attinente all’individuazione del Ministero a cui è attribuita l’organizzazione e la gestione dei Tribunali tributari e delle Corti d’Appello tributarie. La principale criticità dell’attuale assetto è da ravvisarsi nel fatto che la retribuzione dei giudici è decisa dal Ministero dell’Economia e delle Finanze, circostanza questa che non si verificherebbe più per i giudici professionali tributari a tempo pieno (sia che abbiano superato il concorso o che abbiano optato, da magistrati ordinari, amministrativi e contabili, per la definitiva assegnazione ai ruoli della magistratura tributaria).

Se a ciò si aggiungono le complesse problematiche (di natura giuridica, economica e previdenziale) che comporterebbe il trasferimento degli attuali dipendenti delle commissioni tributarie – in ipotesi – alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, si è ritenuto opportuno mantenere in capo al Ministero dell’Economia e delle Finanze l’organizzazione e la gestione degli organi di giustizia tributaria.

La seconda riguarda invece la possibilità, qualora tale circostanza sia imposta da esigenze connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti, di accorpare Tribunali tributari appartenenti a province situate nella medesima regione e tra loro confinanti. È il caso di rilevare che una siffatta possibilità potrebbe influire positivamente sul grado di efficienza della giustizia tributaria in un contesto in cui il varo del processo tributario telematico sdrammatizza tali scelte, sempre divisive e contestate.

La terza, che trova la sua giustificazione nel varo del giudice professionale, è quella della costituzione presso Tribunali tributari e Corte di Appello tributarie dell’Ufficio per il processo, “tassello fondamentale per aiutare il giudice che dovrà poi decidere la controversia a svolgere in modo più efficiente tutto il lavoro preparatorio alla decisione stessa” (in tal senso, Commissione per l’elaborazione di proposte e interventi in materia di processo civile e di strumenti alternativi, *Proposte normative e note illustrative*, 2021).

Infine, nell’ottica di una migliore qualità delle decisioni tributarie

di maggior valore (più facilmente destinate a pervenire fino alla Corte di Cassazione), alla lett. k) si prevede che le liti minori, di valore **non superiore ai 3.000 euro** (con l'esclusione di quelle di valore indeterminabile), purché non appaiano collegate a liti di competenza collegiale alle quali potrebbero essere riunite per connessione (il riferimento è all'art. 274 cpc, applicabile al processo tributario: Cass. 26648/17), siano decise in primo grado da un giudice onorario **monocratico**, con esclusione di quelli già appartenenti ad altre magistrature; in tal modo si valorizzerà il lavoro dei collegi, nei quali confluiranno – fatta salva, pur sempre nel periodo transitorio, l'esigenza di copertura degli organici: cfr., lett. n) – tutti i giudici onorari di altre magistrature nonché i nuovi giudici tributari assunti per concorso. Si otterrebbe in tal modo che giudici particolarmente preparati vengano utilizzati per le liti di maggior rilievo, senza che questo influisca sulla tenuta garantistica del sistema, tenuto conto della non elevata soglia di valore delle liti attribuite al giudice monocratico.

Viene poi precisato che l'attribuzione delle liti minori al giudice monocratico non può dar luogo a questioni di competenza (in modo analogo a quanto accade per le sezioni lavoro dei tribunali: Cass. 16613/2021).

Alla lettera p) si prevede che il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, la cui composizione e le cui funzioni dovranno essere disciplinate in modo analogo a quelle del Consiglio Superiore

della Magistratura (cfr., lett. o), fissi i criteri di produttività dei giudici onorari, mutuando quanto già previsto in via generale per la magistratura onoraria dal D.Lgs. 116/2017 (art. 23, comma 8), dai cui principi derivano anche i criteri previsti nelle successive lettere p) e q).

Norma di legge delega

Art. X. Il Governo è delegato ad adottare, entro ... mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentite le competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto la riforma della disciplina e dell'organizzazione del processo tributario, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi in primo grado dai Tribunali tributari con sedi nei capoluoghi di provincia e in secondo grado dalle Corti di Appello tributarie con sede nei capoluoghi di regione;

b) possibilità di prevedere, in presenza di esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti e allo scopo di garantire la massima efficienza dello svolgimento della funzione giurisdizionale, l'accorpamento di Tribunali tributari appartenenti a province tra loro confinanti situate nella stessa regione;

c) possibilità di istituire sezioni staccate delle Corti di Appello tributarie in presenza dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 1-bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;

d) mantenimento nelle province autonome di Trento e di Bolzano, in osservanza delle leggi e delle norme statutarie che le riguardano, degli organi giurisdizionali di primo e di secondo grado;

e) affidamento dell'organizzazione e della gestione dei Tribunali tributari e delle Corti di Appello tributarie al Ministero dell'Economia e delle Finanze;

f) istituzione di un ruolo di giudici tributari, reclutati, ai sensi dell'art. 97, quarto comma, e 106, primo comma, della Costituzione, mediante concorso pubblico per esami, scritti e orali, riservato a laureati in giurisprudenza, ai quali sia assicurato uno *status* giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari, nell'ambito di un rapporto esclusivo a tempo pieno;

g) previsione di una riserva di posti nel concorso per esami previsto alla lettera f) per i giudici tributari in servizio, laureati in materie giuridiche o economiche, che abbiano svolto per almeno 6 anni funzione di giudice tributario presso le commissioni tributarie, con assegnazione ai Tribunali tributari;

h) individuazione delle modalità degli esami di concorso, i quali, articolati in prove scritte e orali, dovranno essere finalizzati a verificare la conoscenza del diritto tributario, del diritto civile e commerciale, del diritto amministrativo, del diritto processuale civile e tributario, del diritto dell'Unione europea, dell'economia aziendale e di una lingua a scelta del candidato tra inglese, francese, spagnolo e tedesco;

i) previsione della facoltà per i giudici ordinari, amministrativi e contabili, con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario presso le commissioni tributarie di optare entro un determinato termine, previa procedura di selezione, per il passaggio definitivo nei ruoli della magistratura tributaria con assegnazione alle Corti di Appello tributarie;

j) previsione, in via transitoria, della facoltà per i giudici ordinari, amministrativi e contabili, con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario presso le Commissioni tributarie, di essere collocati fuori ruolo per prestare servizio a tempo pieno nei ruoli della magistratura tributaria per almeno 4 anni con assegnazione alle Corti di Appello tributarie e con conservazione della progressione di carriera secondo la disciplina dei rispettivi ordinamenti di provenienza;

k) previsione che le liti minori, intendendosi per tali le liti di valore determinabile non superiore ai 3.000 euro, che non appaiano collegate a liti di valore maggiore o indeterminabile alle quali potrebbero essere riunite per connessione, siano decise in primo grado da un giudice onorario monocratico, con esclusione di quelli già appartenenti ad altra magistratura, senza che ciò dia luogo ad una questione di competenza;

l) rideterminazione, in ragione di quanto previsto alle lettere f), g), i), j) e k) e tenendo conto della necessaria gradualità di immissione in ruolo dei nuovi giudici, degli organici dei giudici tributari in numero inferiore rispetto a quello dei componenti delle commissioni tributarie previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, con determinazione del numero delle sezioni di ogni Tribunale tributario e di ogni Corte di Appello tributaria in base al flusso e al valore medio dei procedimenti e alla composizione dei collegi giudicanti in tre membri, con facoltà di incrementare il numero dei giudici fuori ruolo delle diverse magistrature allo scopo di consentire il completamento degli organici a tempo pieno per i giudici delle Corti di appello tributarie, in conformità a quanto previsto alla lettera j);

m) individuazione, avendo a riferimento principi e regole previste per i giudici ordinari, in quanto compatibili, delle modalità di nomina a magistrato tributario, delle regole disciplinanti il tirocinio dei nuovi giudici nei Tribunali tributari, del tempo minimo di servizio presso i Tribunali tributari e le Corti di Appello tributarie ai fini degli avanzamenti di carriera, dell'accesso alle funzioni e ai ruoli direttivi, delle cause di incompatibilità, della vigilanza, delle sanzioni disciplinari e del relativo procedimento;

n) previsione che i nuovi giudici siano inizialmente impiegati nei Tribunali tributari in collegi a composizione mista con gli attuali giudici onorari;

o) riforma dell'ordinamento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, la cui composizione e le cui funzioni debbono essere disciplinate in modo analogo a quelle del Consiglio Superiore della Magistratura;

p) definizione da parte del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria dei criteri di produttività del giudice tributario che tengano conto anche del rispetto dei termini per il deposito dei provvedimenti, della partecipazione all'attività formativa e della percentuale di impugnazioni delle decisioni emesse rispetto alla media dell'ufficio;

q) attribuzione ai Presidenti dei Tribunali tributari e delle Corti di Appello tributarie del potere di assegnazione ai giudici tributari dell'ufficio degli obiettivi da raggiungere nell'anno solare, in base ai criteri di cui alla lettera p), fissati con delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria;

r) rideterminazione delle indennità fissa e variabile spettanti ai giudici onorari in funzione dell'esercizio dell'attività come giudice monocratico o componente del collegio, anche sulla base della produttività individuale di cui alla lettera p);

s) riduzione, purché la scelta risulti compatibile con l'efficiente funzionamento degli organi di giurisdizione, dell'età pensionabile dei giudici onorari a 70 anni;

t) previsione dell'obbligo di formazione continua, attraverso la partecipazione ai corsi organizzati dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, per tutti i giudici tributari;

u) nel rispetto dell'articolo 102, secondo comma, e dell'articolo 108, primo comma, della Costituzione, istituzione di una sezione ordinaria specializzata tributaria della Corte di Cassazione, composta, in prevalenza, da magistrati della stessa Corte, ai quali spetta anche la presidenza e, per il resto, da giudici tributari, laureati in giurisprudenza e reclutati secondo le modalità di cui alle precedenti lettere f) e i), che abbiano maturato adeguata anzianità di servizio nelle Corti di Appello tributarie e che siano valutati idonei dal Consiglio Superiore della Magistratura;

v) istituzione, sia presso i Tribunali tributari sia presso le Corti di Appello tributarie, di un Ufficio per il processo, la cui composizione e il cui funzionamento devono essere disciplinati applicando le norme previste per Tribunali e Corti di Appello civili, in quanto compatibili.

Brevi note di commento all'articolato

Lett. a). Si conferma l'attuale struttura del processo tributario, articolata in due gradi di giudizio, da svolgersi dinanzi agli attuali organi giurisdizionali tributari. Il cambiamento di denominazione di tali organi riflette plasticamente la loro piena equiparazione a quelli della giustizia ordinaria.

Lett. b). Si stabilisce che, in presenza di esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti,

sia possibile procedere all'accorpamento dei Tribunali tributari di province situate nella stessa regione e tra loro confinanti.

Let. c) e d). Si ripropongono le regole già previste per l'istituzione di sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali e per le Commissioni tributarie di I e II grado di Trento e Bolzano.

Let. e). Si prevede che l'organizzazione e la gestione dei Tribunali tributari e delle Corti di Appello tributarie resti al Ministero dell'Economia e delle Finanze per i motivi ricordati in chiusura della relazione.

Let. f), g) e h). Si prevede, alla lettera f), l'istituzione di una magistratura tributaria specializzata a tempo pieno, reclutata mediante concorso pubblico per esami (le materie sono individuate alla lettera h), con uno *status* giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari. Una riserva di posti sarà destinata agli attuali giudici tributari, purché laureati in materie giuridiche economiche e purché abbiano svolto per almeno 6 anni la funzione di giudice tributario presso le commissioni tributarie provinciali e regionali. Tali nuovi magistrati saranno assegnati ai Tribunali tributari (lett. g).

Let. i) e j). Particolare attenzione viene posta sia alla valorizzazione della professionalità degli attuali giudici, sia al "popolamento" dei giudici delle Corti di Appello tributarie, tenendo conto del tempo necessario ai giudici vincitori di concorso di maturare l'anzianità necessaria per accedere al secondo grado (prevedibil-

mente 8 anni, come avviene per i giudici ordinari). Si prevede dunque che i giudici ordinari, amministrativi e contabili, con qualifica almeno equivalente a quella prevista per i magistrati delle Corti di Appello tributarie e che abbiano svolto per almeno 4 anni funzioni di giudice tributario onorario presso le Commissioni Tributarie possano optare, entro un determinato termine, per il passaggio definitivo nei ruoli della magistratura tributaria con assegnazione alle Corti di Appello tributarie ovvero prestare tale servizio a tempo pieno in posizione di fuori ruolo, per un periodo minimo di 4 anni [rispettivamente, lett. i) e j)].

Let. k). Si prevede che le liti minori, di valore non superiore ai 3.000 euro (escluse quelle di valore indeterminabile), che non appaiano collegate a liti di competenza del collegio alle quali potrebbero essere riunite per connessione, siano decise in primo grado da un giudice onorario monocratico, con esclusione di quelli già appartenenti ad altre magistrature che continueranno a prestare servizio nei collegi.

Let. l). Si individua il criterio direttivo secondo il quale, in ragione della creazione del nuovo ruolo dei giudici tributari e in forza della necessaria gradualità dell'attuazione di una riforma di tale portata, gli organici debbono essere necessariamente inferiori rispetto a quelli attuali. Al legislatore delegato spetterà il compito di individuare le regole per la determinazione, in base al flusso e al valore medio dei procedimenti, del numero delle sezioni di ogni

organo giudicante, fermo restando che i collegi giudicanti rimangono composti da tre membri. È prevista anche la possibilità di incrementare il numero dei giudici fuori ruolo delle diverse magistrature allo scopo di consentire il completamento degli organici a tempo pieno per i giudici delle Corti di appello tributarie. La proposta non prevede ritardi né cesure temporali nello svolgimento dell'attività processuale, realizzando un progressivo inserimento dei nuovi magistrati tributari, vincitori di concorso, nei singoli collegi; i collegi restano composti anche dagli attuali giudici onorari (lett. n).

Let. m): si individuano nei principi e nelle regole previste per i giudici ordinari, in quanto compatibili, i criteri direttivi a cui il legislatore delegato dovrà conformarsi in sede di stesura delle regole volte a disciplinare l'accesso alla magistratura, il tirocinio, il tempo minimo di servizio presso i Tribunali tributari e le Corti di Appello tributarie per l'accesso alle funzioni superiori, le cause di incompatibilità, la vigilanza, le sanzioni e il relativo procedimento.

Let. n): si prevede che i nuovi giudici siano inizialmente impiegati nei Tribunali tributari in collegi a composizione mista con gli attuali giudici onorari.

Let. o). Coerentemente con l'istituzione della magistratura tributaria si prevede la riforma dell'ordinamento dell'attuale Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con assunzione di funzioni e composizione analoghe a quella del Consiglio Superiore della Magistratura.

Let. p): si prevede che il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria definisca i criteri di produttività del giudice tributario tenendo conto anche del rispetto dei termini per il deposito dei provvedimenti, della partecipazione all'attività formativa e della percentuale di impugnazioni delle decisioni emesse rispetto alla media dell'ufficio.

Let. q): si attribuisce ai Presidenti dei nuovi organi di primo e secondo grado il potere di assegnazione ai giudici tributari dell'ufficio degli obiettivi da raggiungere nell'anno solare, in base ai criteri di cui alla lettera o), fissati con delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.

Let. r): si prevede la rideterminazione delle indennità spettanti ai giudici onorari in funzione dell'esercizio dell'attività come giudice monocratico o componente del collegio, anche sulla base della produttività individuale di cui alla lettera o).

Let. s): Per agevolare la graduale sostituzione dei giudici onorari con i nuovi magistrati tributari a tempo pieno, si prevede la riduzione dell'età di cessazione dal servizio dei primi dagli attuali 75 anni a 70 anni, a condizione che tale scelta risulti compatibile con l'efficiente funzionamento degli organi di giurisdizione.

Let. t). Si dispone l'obbligo di formazione continua attraverso la partecipazione a corsi organizzati dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per tutti i giudici tributari.

Let. u). Tenuto conto della notevole specializzazione della mate-

ria tributaria si prevede l'istituzione, per legge (art. 108, primo comma, Cost.), di una sezione specializzata tributaria della Corte di Cassazione civile, ai sensi dell'art. 102, secondo comma, Cost. Si prevede altresì che detta sezione abbia composizione mista, con prevalenza dei giudici ordinari, per salvaguardare il principio dell'unità della giurisdizione di legittimità *ex art.* 111, secondo comma, Cost. e con la possibilità che ne possano fare parte anche magistrati tributari che hanno svolto adeguato periodo di servizio in grado di appello, previa valutazione di idoneità da parte del Consiglio Superiore della Magistratura.

Lett. v). Si prevede l'istituzione dell'Ufficio per il processo sia nei Tribunali tributari che nelle Corti di Appello tributarie, in conformità a quella che sarà la realizzazione dell'istituto nel processo civile.

XII

Disposizioni legislative sul contraddittorio nel procedimento

Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis, Andrea Giovanardi Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini, Maria Vittoria Serranò

È ben noto che il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale è espressione anche del principio di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa ex art. 97 Cost.; principio a sua volta richiamato dalle “collaborazione e buona fede” che debbono improntare i rapporti tra contribuente ed amministrazione ai sensi dell'art. 10 Statuto del Contribuente (l. n. 212/2000). *“Il contraddittorio procedimentale (è) espressione dei principi di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, riconducibili a diritti costituzionalmente tutelati, nella tensione verso un migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”* (da ultimo, Cass. n. 16011/2021).

È altresì di immediata evidenza il fatto che il riconoscimento di tale diritto ha sì il fine di consentire al contribuente di anticipare la sua “difesa” rispetto alla eventuale fase contenziosa, ma ha anche lo scopo di consentire all'autorità fiscale di conoscere elementi di fatto e/o di diritto che assicurano un più fondato e legittimo esercizio del potere impositivo. In questi termini il contraddittorio può avere un significativo effetto deflattivo sul contenzioso tributario, oltreché essere naturalmente espressione di civiltà giuridica.

Attualmente, e a seguito di Cass. SS.UU. n. 24823/2015, è opinione fermissima della giurisprudenza di legittimità che non esista nel nostro ordinamento un diritto generalmente riconosciuto del contribuente al contraddittorio al di fuori del procedimento di applicazione dei tributi armonizzati – per i quali tale diritto è stato riconosciuto dalla Corte di Giustizia UE (che, contrariamente a quanto accade nel nostro ordinamento in cui la Corte Costituzionale non attribuisce fondamento costituzionale al diritto al contraddittorio procedimentale, ricollega tale diritto all’esercizio del diritto di difesa) – ed al di fuori dei casi in cui il legislatore, ed eccezionalmente la stessa giurisprudenza, lo riconoscono con riferimento all’applicazione di tributi diversi da quelli armonizzati, e nella specie delle imposte sul reddito³⁶.

Il legislatore ha recentemente emanato una disposizione diretta ad assicurare il contraddittorio, con riferimento ai principali tributi erariali, ma specificamente finalizzata all’eventuale definizione dell’atto impositivo e soprattutto con eccezioni estremamente significative, come si vedrà meglio oltre (art. 5 *ter* d. lgs. n. 218/1997).

La norma attualmente vigente che riconosce con maggiore ampiezza il diritto al contraddittorio è l’art. 12 Statuto, per il quale il contribuente

³⁶ Disposizioni “speciali” in materia di contraddittorio sono ad esempio contenute nell’art 10 *bis* Statuto con riferimento agli accertamenti antielusivi, nell’art 38 DPR n° 600/1973 in materia di accertamento sintetico, negli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 in materia di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni; inoltre la giurisprudenza ha affermato l’obbligatorietà del previo contraddittorio, non prevista espressamente dalla legge, per l’emanazione degli accertamenti basati sugli studi di settore.

te, laddove gli sia stato rilasciato un processo verbale di verifica³⁷, ha diritto di presentare entro 60 giorni deduzioni difensive che debbono essere valutate dall'autorità fiscale, dandone conto nella motivazione dell'eventuale atto impositivo successivamente emesso. L'atto emanato senza l'osservanza di tale termine è nullo (va precisato che la nullità non è espressamente prevista dalla norma, ma è stata affermata dalla giurisprudenza della Cassazione).

Si ritiene, per i motivi sopra accennati, di proporre il riconoscimento normativo, con carattere di generalità, del diritto del contribuente al contraddittorio, inserendo *ratione materiae* la norma nello Statuto del contribuente; ciò anche al fine di assicurare la sua applicazione da parte degli enti impositivi non statali.

Il nuovo principio statutario individua chiaramente tale obiettivo, ma è volutamente di carattere generale: in primo luogo, perché tale carattere di generalità è consono alla funzione dello Statuto ed alla formulazione delle altre norme statutarie; in secondo luogo, perché ciò dà modo al legislatore delegato (secondo la tecnica di attuazione prevista dall'art. 16 Statuto) di declinare il diritto al contraddittorio con riferimento ai diversi modelli impositivi, bilanciando l'interesse del contribuente con quello ad un efficiente esercizio dell'attività di controllo ed accertamento e soprattutto colmando gli spazi che le attuali frammentarie disposizioni lasciano prive di effettivo presidio.

³⁷ Per consolidato orientamento giurisprudenziale la norma non si applica in caso di controllo cd "a tavolino": cfr da ultimo Cass. n. 15881/2021.

In via subordinata, si propone una modifica dell'attuale art. 5 *ter* cit.

Tale seconda proposta da un lato si presenta di più facile ed immediata attuazione, ma dall'altro soddisfa solo molto parzialmente le su indicate esigenze. Essa potrebbe essere comunque adottata **in attesa** dell'attuazione della norma statutaria.

Attualmente, l'art. 5 *ter* d. lgs. n. 218/1997 recita:

1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

5. *Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.*

6. *Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.*

Questa disposizione è destinata a rendere obbligatoria, solo con riferimento ad alcuni tributi (ed in particolare imposte sui redditi e relative addizionali, ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto), nonché ai contributi previdenziali connessi all'IRPEF, la notifica al contribuente dell'invito a comparire, invito diretto non tanto e comunque non solo all'avvio del contraddittorio, quanto alla definizione in adesione della contestazione. E ciò anche se in punto di fatto non può certo escludersi che il contribuente presenti legittimamente, in risposta all'invito, deduzioni puramente "difensive". L'obbligo in questione opera solo laddove le attività di controllo svolte nei confronti del contribuente non si siano concluse con un processo verbale di constatazione; laddove sia stato invece redatto un tale verbale a seguito di accesso, ispezione e verifica il contribuente ha diritto di presentare deduzioni difensive *ex art. 12 Statuto*.

Come prima si è accennato, si deve ritenere che tale disposizione non sia diretta a tutelare pienamente il diritto del contribuente al contraddittorio non solo per la finalizzazione dell’invito all’adesione, ma anche per una serie di eccezioni e deroghe alla sua applicazione a favore dell’autorità fiscale (opinione unanime della dottrina – v. per tutti Farri, DPT 2021). A tutela del contraddittorio, nell’ambito di questa norma, debbono annoverarsi l’obbligo dell’A.F. di motivare l’atto impositivo con specifico riferimento alle deduzioni del contribuente (comma 3) e la “invalidità”³⁸ dell’atto impositivo emesso senza previo invito obbligatorio (comma 5). Tale ultima previsione è tuttavia mitigata dall’obbligo del contribuente di fornire la c.d. “prova di resistenza”: si tratta di una disposizione dettata a tutela della funzione impositiva, dal momento che solo in materia di imposte armonizzate il contribuente avrebbe, sulla base della giurisprudenza UE, un tale onere. A favore dell’A.F. – e quindi, corrispondentemente, a detrimento della tutela del diritto al contraddittorio – sono senz’altro le deroghe previste all’obbligatorietà della notifica dell’invito, la prima avente ad oggetto gli accertamenti parziali ai fini delle imposte sul reddito e dell’IVA (comma 2), e la seconda riguardante i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o di fondato pericolo per la riscossione (comma 4).

³⁸ L’uso del termine “invalidità”, invece di quello più corretto di “nullità” è forse da porsi in relazione con l’obbligo di fornire la c.d. “prova di resistenza”.

È proprio sulla prima deroga che si propone di intervenire, riducendola al suo contenuto essenziale.

Invero, il potere dell'A.F. di emettere accertamenti parziali, previsto dalle norme richiamate dal comma 2 dell'articolo in commento, a seguito di modifiche degli originari testi normativi, specie per quanto concerne le imposte sul reddito, e soprattutto per effetto di un'ampissima interpretazione giurisprudenziale, può essere esercitato praticamente in ogni caso, con la conseguenza di svuotare di concreto significato la seppur limitata tutela del contraddittorio endoprocedimentale offerta dall'art. 5 *ter*. L'art. 41 *bis* d.p.r. n. 600/1973 è stato introdotto (dal d.p.r. n. 309/1982) a seguito della creazione dell'anagrafe tributaria per consentire all'A.F. un pronto utilizzo, ai fini del recupero di imposta, degli elementi da essa ritraibili, in limitata deroga al principio di unicità dell'atto di accertamento (artt. 43 d.p.r. n. 600/1973). Esso infatti originariamente consentiva l'emissione di un accertamento parziale nel solo caso in cui elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un maggiore imponibile emergano dalle "segnalazioni effettuate dal Centro informativo delle imposte dirette", ovvero, detto con termini attuali, dai "dati in possesso dall'anagrafe tributaria". Ai fini IVA, invece, l'art. 54, comma terzo d.p.r. n. 633/1972 (il quarto non è più vigente) ha fin dall'origine consentito ampie deroghe al principio dell'unicità dell'atto di accertamento, principio che del resto in materia di imposta sul valore aggiunto ha una funzione meno impor-

tante, data l'assenza del principio – valevole invece per le imposte sul reddito – di unicità dell'obbligazione tributaria per periodo di imposta.

Per consentire tuttora il pronto utilizzo ai fini dell'accertamento dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria ai fini delle imposte sul reddito si ritiene di dover mantenere questa unica deroga al previo invito obbligatorio previsto dall'art. 5 *ter* in commento, estendendo così il contraddittorio obbligatorio (per l'A.F.) a tutti gli altri casi di accertamento parziale, per i quali a ben vedere non sussiste alcuna particolare ragione che induca ad escludere l'applicazione del principio di collaborazione e buone fede. Ed invero è la stessa Agenzia delle Entrate, da ultimo nella circ. n. 4/E del 7 maggio 2021, a rappresentare agli Uffici l'esigenza di “valorizzare al massimo le occasioni e gli strumenti di contraddittorio preventivo”.

Resterebbe invece ferma la deroga relativa ai casi di “particolare e motivata urgenza”, per operare sulla quale si ritiene preferibile il più articolato intervento normativo di attuazione della delega oggetto della prima proposta.

PROPOSTA PRINCIPALE

1. Nella l. 27 luglio 2000, n. 212 dopo l'articolo 6 è inserito il seguente “Art. 6-bis (Diritto del contribuente al contraddittorio) -

1. Il contribuente ha diritto di partecipare al procedimento ammi-

nistrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione dei tributi.

2. L'atto emesso in violazione del comma precedente è nullo.”

2. Il Governo è delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni integrative e correttive delle leggi tributarie vigenti necessarie ad applicare le disposizioni dell'art. 6-bis l. 27 luglio 2000, n. 212, con salvaguardia delle modalità di partecipazione attualmente previste dalla legge.

3. Si applicano le disposizioni dell'articolo 1, commi 3 e 4 della l. 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alla data di entrata in vigore della presente legge.

PROPOSTA SUBORDINATA

L'art. 5 ter, comma 2, decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 è sostituito dal seguente:

“Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 fondati esclusivamente su dati in possesso dell'anagrafe tributaria.”

XIII
MODIFICA DELLA DISCIPLINA
DELL'AUTOTUTELA TRIBUTARIA

Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis, Andrea Giovanardi Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini, Maria Vittoria Serranò

Com'è noto la normativa vigente, per come interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (cfr. Cass. 18992/2019), prevede che l'esercizio in capo all'Amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute), abbia essenzialmente natura **discrezionale**.

Tale posizione, che risente evidentemente dell'analogo istituto esistente in campo amministrativo, non sembra tuttavia tenere in debita considerazione la peculiarità del rapporto tributario che afferisce a diritti soggettivi (e non interessi legittimi) e che trova il suo fondamento nell'art. 53 Cost. sia in senso positivo (obbligo di pagare le imposte previste dalla legge), sia in senso negativo (divieto di pagare imposte non dovute in base alla legge).

La possibilità per il legislatore di prevedere che in campo tributario l'autotutela costituisca un obbligo per l'Amministrazione finan-

ziaria, è espressamente affermata dalla Corte Costituzionale nella sentenza 181/2017: “**La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l’introduzione di limiti all’esercizio del potere di autoannullamento, ma non può certo dirsi costituzionalmente illegittima, per le ragioni sopra viste, una disciplina generale che escluda il dovere dell’amministrazione e, per quanto qui interessa, delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela**”.

La Commissione è pervenuta alla conclusione che un intervento diretto a prevedere come obbligatoria l’autotutela in taluni specifici casi, sia opportuno non solo per ripristinare un rapporto di **correttezza** tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso. Ad oggi infatti, accade spesso che a fronte di un atto **palesamente illegittimo** il contribuente ne richieda l’annullamento in autotutela all’Amministrazione, ma in caso di inerzia (o ritardo) della stessa, si vede costretto a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge, onde evitare la definitività dell’atto che potrebbe essere di ostacolo ad un successivo (ad oggi discrezionale) annullamento d’ufficio.

La soluzione normativa proposta è la introduzione di un articolo nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), che recepisca – con le opportune modifiche – il contenuto dell’attuale art. 2 (“*Ipotesi di annullamento d’ufficio o di rinuncia all’imposizione in caso di autoaccertamento*”) del D.M. 37/1997, recante “*Regolamento*

recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria" e le conseguenti modifiche agli artt. 19 e 21 D.Lgs. 546/1992.

Il riferimento alla **evidente illegittimità** esclude l'obbligatorietà dell'autotutela in tutti i casi in cui la questione appaia dubbia, anche per l'esistenza di contrasti giurisprudenziali.

Circa la tutela giudiziale a fronte di diniego o rifiuto di autotutela, ne viene prevista la possibilità **nei soli casi di atti divenuti già definitivi**. Negli altri casi in cui è stato già proposto ricorso si è ritenuto preferibile **non prevederne la impugnazione** tenuto conto che sulla questione può ormai decidere il giudice. Per evidenti esigenze di certezza l'istanza di autotutela viene sottoposta a un termine di decadenza (biennale), analogo a quello previsto in via residuale dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 546/1992 per le azioni di rimborso di tributi.

Circa la natura del giudizio di impugnazione del rifiuto (espresso o tacito) dell'autotutela, è da ritenersi che il potere del giudice tributario – così come in tema di rimborso di tributi – non sia limitato all'accertamento dell'obbligo di provvedere ma si estende anche al merito della pretesa (il che d'altronde è connaturato alla natura di impugnazione-merito del giudizio tributario), in analogia a quanto previsto nel giudizio amministrativo (Cons. di Stato Ad. Plen. n. 11/2016, secondo cui nel giudizio avverso il silenzio inadempimento della p.a. *"il giudice amministrativo non può sindacare la fonda-*

tezza della pretesa e predeterminare il contenuto del provvedimento finale se non nei casi in cui l'attività sia vincolata o si siano comunque esauriti gli spazi di discrezionalità riconosciuti alla Pubblica Amministrazione").

Si ritiene che la proposta non sia idonea a provocare un aumento del contenzioso, tenuto conto:

a) del già citato effetto deflattivo del contenzioso derivante dalla certezza, in capo al contribuente, che l'errore dell'Amministrazione dovrà comunque essere corretto;

b) del fatto che la possibilità di impugnare il rifiuto espresso o tacito dell'autotutela è prevista per i soli atti definitivi;

c) del fatto che i motivi che possono giustificare una impugnazione riguardano esclusivamente l'**evidente assenza** di un presupposto impositivo senza alcuno spazio per far valere eventuali vizi formali dell'atto a suo tempo non impugnato.

TESTO DELLA NORMA

Nella Legge 27 luglio 2000, n. 212 - Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente, inserire il seguente articolo:

Art. 10-ter Esercizio del potere di autotutela

1. L'Amministrazione finanziaria procede in tutto o in parte all'annullamento di atti di imposizione, ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pen-

denza di giudizio o in caso di atti definitivi, in presenza di una evidente illegittimità dell'atto o dell'imposizione, quale tra l'altro:

- a) errore di persona;*
- b) errore logico o di calcolo;*
- c) errore sul presupposto dell'imposta;*
- d) doppia imposizione;*
- e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti;*
- f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza;*
- g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente negati;*
- h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.*

2. Non si procede all'annullamento d'ufficio ovvero alla rinuncia all'imposizione per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria nonché, in caso di atti definitivi, decorsi due anni dal giorno della definitività ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la proposizione della istanza di parte.

Nell'articolo 19 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 546, al comma 1 aggiungere la seguente lettera:

1. Il ricorso può essere proposto avverso:

[...]

l) il rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela di atti definitivi nei casi previsti dall'art. 10-ter della legge 27 luglio 2000, n. 212

Nell'articolo 21 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 546, al comma 1 aggiungere il seguente comma:

Art. 21 D.Lgs. 546/1992

1. Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

2. Il ricorso avverso il rifiuto tacito della restituzione di cui all'articolo 19, comma 1, lettera g), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione

3. Nello stesso termine di cui al comma precedente può essere proposto il ricorso avverso il rifiuto tacito dell'autotutela di cui all'art. 19, comma 1, lettera l)

XIV

DISPOSIZIONI LEGISLATIVE SULLA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

*Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis,
Andrea Giovanardi, Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini,
Maria Vittoria Serranò*

Nel corso delle audizioni è stata da più parti evidenziata l'insoddisfazione per l'attuale struttura del reclamo/mediazione per le controversie di valore fino a 50.000 €, così come delineata dall'art. 17 bis d. lgs. n. 546/1992. In particolare, tale insoddisfazione nasce dal fatto che la mediazione viene gestita dallo stesso Ente impositore, sia pure – per quanto riguarda le Agenzie fiscali – da parte di strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che hanno emesso gli atti impugnati.

Tuttavia, dai dati forniti dal MEF alla Commissione emerge che la percentuale di controversie potenziali, riguardanti l'Agenzia delle Entrate, che viene definita ai sensi dell'art. 17 bis è significativa, con ciò evidenziandosi l'effettiva portata deflattiva dell'istituto.

D'altra parte, il numero di controversie effettivamente instaurate che residua, all'interno dei valori definibili in mediazione, è parimenti assai significativo. A ciò si aggiunga che non si dispone di alcun dato relativo alle controversie di competenza delle Regioni e

degli EE.LL., per le quali si può ipotizzare che spesso il procedimento di mediazione non venga neanche avviato per l'assenza di idonee strutture amministrative.

Queste considerazioni inducono a ritenere che:

- da un lato, l'attuale reclamo/mediazione meriti di essere mantenuto, anche perché esso induce nell'Ente impositore una rimeditazione complessiva dell'atto impugnato ai fini dell'eventuale esercizio del potere di autotutela;

- dall'altro, sia opportuno prevedere un potenziamento degli istituti deflattivi per le controversie di valore fino a 50.000 € che "sopravvivono" al tentativo di mediazione.

Nel corso delle audizioni molti hanno propugnato l'affidamento della mediazione ad un apposito organo di mediazione, terzo rispetto agli Enti impositori, variamente denominato e strutturato, e – per taluni – anche con apporto di professionalità tecniche oltreché giuridiche, nonché con la presenza di funzionari dell'Agenzia delle Entrate.

Non si ritiene di accogliere questi auspici per una serie di motivi, tra i quali si possono brevemente accennare i seguenti:

- la difficoltà di creare *ex novo* una tale struttura, anche considerati i costi ed i tempi amministrativi necessari;

- un'ambiguità forse non facilmente risolvibile sulle funzioni di un tale organismo, tra la pura mediazione e l'attività decisoria, accentuati dall'eventualità di chiamare a comporlo anche funzionari

dell’Agenzia delle Entrate (ed allora perché non anche di ciascun Ente impositore?);

- i costi ed i tempi per il contribuente, certi a fronte dell’incertezza dell’esito.

Le considerazioni che precedono hanno condotto ad ipotizzare – all’interno del processo – un deciso rafforzamento ed una diversa configurazione della conciliazione giudiziale per le controversie di valore fino a 50.000 € (accanto a quella attuale che resta sia per le controversie di valore superiore, sia per quelle alle quali il giudice non riterrà applicabile la “nuova” conciliazione, come verrà più avanti meglio illustrato).

Come è noto attualmente, benché la legge disciplini separatamente la conciliazione stragiudiziale e quella giudiziale, si tratta pur sempre di una conciliazione **ad iniziativa di parte**, che si differenzia sostanzialmente solo per essere sottoscritta presso l’ufficio fiscale, ovvero davanti al giudice. La proposta configura invece una conciliazione giudiziale **su proposta del giudice**, mutuando *mutatis mutandis* lo schema dell’art. 185 *bis* cpc. (istituto, questo, dalle evidenti finalità deflattive – cfr. Corte Cost. n. 77/2018).

In tal modo il tentativo di conciliazione verrà esperito anche per le controversie per le quali l’Ente impositore è rimasto inerte nella fase di reclamo/mediazione, ovvero ha opposto dinieghi in qualche misura non giustificati, con il decisivo ausilio del giudice chiamato a formulare una equilibrata proposta.

La formulazione della proposta può avvenire tanto fuori udienza (anche precedentemente alla prima udienza), quanto nel corso della prima udienza, laddove esistano le condizioni specificamente previste dalla norma ed il giudice lo ritenga possibile.

La proposta va formulata per iscritto, ove sia predisposta fuori udienza, ovvero verbalizzata in udienza. La mancata comparizione di una o delle parti non preclude la conciliazione: è infatti previsto che la proposta sia comunque comunicata alle parti.

Il giudice può rinviare la causa alla successiva udienza per l'eventuale perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

Si è ritenuto opportuno, da un lato attribuire al giudice un ambito valutativo piuttosto ampio sulla formidabilità della proposta e dall'altro comunque delimitare i casi in cui una tale proposta è limitata alle "questioni di facile e pronta soluzione" per non creare indebite commistioni tra la funzione conciliativa e quella decisoria. Si ritiene, tra l'altro, che nell'ipotesi di adozione di un meccanismo di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione, proposta ipotizzata nell'ambito della Commissione, questo strumento consenta di dare rapida applicazione al principio di diritto fissato dalla Corte in tutte le controversie aventi analogo oggetto.

Indubbiamente questo nuovo istituto può comportare un allungamento dei tempi del processo, ove la proposta sia formulata in

udienza. Tuttavia si ritiene che l'atteso effetto deflattivo possa "compensare" tale allungamento. Inoltre, come si è detto, è data facoltà al giudice di formulare la proposta anche prima dell'udienza, in modo da velocizzare i tempi del processo.

È infine previsto che *la proposta di conciliazione non possa costituire motivo di riconsiliazione o astensione del giudice, analogamente a quanto disposto dall'art. 185-bis cpc. Ed invero, dato che la formulazione della proposta è limitata alle questioni di facile e pronta soluzione, si ritiene che la precomprensione del giudice rispetto al merito della causa non sia qualitativamente diversa da quella che consente l'adozione delle misure cautelari.*

L'efficacia deflattiva del nuovo strumento sarà – si ritiene – potenziata dalla istituzione di una magistratura tributaria di ruolo.

TESTO DELLA NORMA

All'articolo 15 del D.lgs. n. 546/1992 è aggiunto il seguente comma:

ART. 15

[commi da 1 a 2-septies invariati]

2-octies. Qualora una delle parti ovvero il giudice abbiano formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50%, ove il riconoscimento delle sue prete-

se risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

ART. 17-BIS

[invariato]

ART. 48

[invariato]

ART. 48-BIS

[invariato]

Al D.lgs. n. 546/1992 è aggiunto il seguente articolo:

ART. 48-BIS1 Conciliazione su proposta del giudice

1. Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-bis il giudice,³⁹ ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

2. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza è comunicata alle parti non comparse.

³⁹ In questo caso si prevede "il giudice" anziché, come nelle altre norme, "la commissione" in vista dell'affidamento di questa forma di conciliazione (anche) al giudice monocratico che sarà competente per le liti minori, come previsto da separata norma. Il principio sarebbe quello che la conciliazione è tentata dallo stesso giudice (monocratico o collegiale) a cui è devoluto il merito, a seconda del valore.

3. *La causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.*

4. *La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.*

5. *Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.*

6. *La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice.*

All'articolo 48-ter del D.lgs. n. 546/1992 il comma 2 è così sostituito:

ART. 48-TER

[commi 1, 3 e 4 invariati]

2. *Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui agli articoli 48-bis e 48-bis1.*

ART. 61 (invariato)

Brevi note di commento all'articolato

Art. 15.

Allo scopo di stimolare il raggiungimento di un accordo conciliativo viene introdotto il comma 2-octies il quale prevede che qualora una delle parti (ovvero il giudice) abbiano formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50%, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata.

Art. 17-bis.

La norma rimane invariata e quindi continua ad applicarsi l'attuale istituto del reclamo/mediazione amministrativa.

Artt. 48 e 48-bis.

La disciplina dell'attuale conciliazione stragiudiziale e giudiziale resta invariata. Essa potrà pertanto trovare applicazione sia per le controversie diverse da quelle mediabili, sia per quelle per le quali il giudice non riterrà di dover formulare una proposta di mediazione.

Art. 48-bis1. Conciliazione su proposta del giudice

La norma sulla "nuova" mediazione giudiziale prevede che tanto fuori udienza (sia antecedentemente alla prima udienza che successivamente, ove vi sia stato rinvio), quanto nel corso della prima udienza il giudice, ove possibile (in tale espressione è compresa anche la sussistenza delle condizioni di ammissibilità della conciliazione, ad es.: tempestività, ritualità e procedibilità del ricorso;

effettiva appartenenza della causa al novero di quelle mediabili), formula alle parti (ovvero a chi le rappresenta in giudizio), avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, una proposta conciliativa. Anche in presenza di queste condizioni, la formulazione della proposta è comunque una facoltà del giudice. Si procede direttamente alla trattazione della causa alla prima udienza ove il giudice non ritenga di formulare una proposta.

Art. 48-ter.

Si estendono anche alla “nuova” conciliazioni le già vigenti disposizioni per il versamento delle somme dovute.

Art. 61.

La norma resta invariata, con la conseguenza che la “nuova” conciliazione si applicherà anche nel secondo grado del giudizio. Al riguardo si è ritenuto che soprattutto nel caso in cui si attui il rinvio pregiudiziale alla Cassazione, l'effetto deflattivo dello strumento si può utilmente esplicitare anche in secondo grado, così come nel caso di formazione o consolidamento di orientamenti giurisprudenziali di legittimità.

XV

DISPOSIZIONI LEGISLATIVE SULLA TUTELA CONTRO ATTI ILLEGITTIMI

*Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis,
Andrea Giovanardi Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini,
Maria Vittoria Serranò*

Il quadro normativo interno di riferimento

Il potere di compiere accessi ispezioni e verifiche presso i luoghi di svolgimento dell'attività commerciale, della professione o presso il domicilio del contribuente si inserisce nel novero dei più ampi poteri attribuiti all'Agenzia delle Entrate ed alla GDF (alla quale sono attribuiti in generale funzioni generali di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni in materia economico finanziaria, D.Lgs. 19 marzo 2001, n. 68, articoli 1 e 2, commi 1 e 2, e sulla base delle singole leggi d'imposta compiti di prevenzione e repressione delle violazioni tributarie nonché di cooperazione con gli Uffici finanziari per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni stesse che in questa attività coadiuva la prima) al fine di verificare il corretto adempimento degli obblighi formali e sostanziali rilevanti per la corretta determinazione dei tributi.

L'esercizio di tale potere è disciplinato, allo stato attuale,

- da un canto dall'art. 52 del DPR 26.10.1972, n. 633, che è poi richiamato da altre disposizioni dell'ordinamento tra le quali si possono annoverare/ricordare: l'art.33, comma 1, del DPR 29.9.1973, n. 600 in materia di accertamento per le imposte sui redditi, l'art. 51, comma 4, del DPR 26.4.1986, n. 131 per l'imposta di registro; l'art. 34, comma 4, del D.Lgs. 31.10.1990, n. 346; l'art. 11, comma 9, del D.Lgs. 8.11.1990, n. 374; l'art. 24, comma 5, del D.Lgs. 15.12.1997, n. 446

- dall'altro dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Con riguardo a tali poteri che comportano la presenza fisica dei verificatori nei luoghi indicati, e che si possono spingere fino al controllo sulla persona, sui suoi effetti personali e sulla corrispondenza, si pone il delicato tema della interferenza del loro esercizio con i diritti fondamentali dell'individuo che trovano un punto di riferimento nella Costituzione italiana (artt. 13, 14 e 15) e che sono tutelati dalla Carta Europea dei Diritti dell'Uomo (v. art. 8 par. 1, ove viene previsto il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza).

- La Convenzione europea dei diritti dell'uomo e le interpretazioni della Corte europea dei diritti dell'uomo

Al riguardo è noto come alcune pronunce della Corte Europea sui diritti dell'uomo hanno affermato che il diritto del contribuente a non subire accessi, ispezioni e verifiche tributarie illegittime è tutelato dalla Convenzione in quanto rientra nell'ambito dei «diritti e obbligazioni di carattere civile» protetti dall'art. 6 della CEDU, in materia di “processo equo”⁴⁰. Per giurisprudenza consolidata della Corte EDU, infatti tale diritto è ricompreso nell'ambito delle prerogative garantite dall'art. 8 della Convenzione europea, in materia di diritto al rispetto della vita privata e familiare. Segnatamente per la Corte la tutela dei diritti del contribuente sottoposto ad accessi, ispezioni e verifiche concerne sia l'aspetto “sostanziale”, sia quello “processuale”, non trovando applicazione il principio, affermato dalla Camera Grande della Corte, con il noto caso Ferrazzini⁴¹, secondo il quale le controversie in materia di accertamento dell'obbligazione tributaria (e solo quella)⁴² sarebbero estranee al

⁴⁰ Cfr. Corte EDU n. 18497/03, Ravon e altri c. Francia.

⁴¹ 14 Cfr. Corte EDU 12 luglio 2001, n. 44759/98, Ferrazzini c. Italia, in *Giornale dir. amm.*, 2002, 295.

⁴² La Corte EDU è, infatti, orientata a considerare le sanzioni amministrative tributarie quali sostanzialmente penali ai fini del riconoscimento delle tutele garantite dalla CEDU compreso l'art. 6 in materia di processo equo. Inoltre, nel caso in cui una controversia presenti aspetti che per loro natura esulano dal campo di applicazione dell'art. 6 della Convenzione (quali l'accertamento dell'obbligazione tributaria) e altri che invece vi rientrano (quali le sanzioni

campo di applicazione dell'art. 6 citato. In specie i Giudici di Strasburgo – affrontando una questione concernente ispezioni domiciliari e sequestri – in materia tributaria hanno ritenuto che nella fattispecie dovesse trovare applicazione l'art. 6, par. 1 della CEDU nella premessa, come anticipato, che le liti in materia di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei conseguenti sequestri hanno natura “civile”⁴³.

In tale occasione la Corte ha precisato che l'effettivo rispetto dell'art. 6 è assicurato solo allorché sia garantito l'accesso ad un giudice per conseguire una decisione utile sulla lite. Questo significa, specificano ulteriormente i giudici, che le persone interessate debbano poter ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in punto di fatto e di diritto, sulla legittimità della decisione che autorizza l'ispezione domiciliare e, se del caso, sulla regolarità delle conseguenti operazioni. In particolare, i ricorsi con i quali si conte-

tributarie) e tali diversi aspetti siano interconnessi tra loro in modo inscindibile, alla stregua di un unico procedimento, la Corte europea si è ritenuta competente a esaminare, ai fini del rispetto dei principi del processo equo, anche le questioni che in linea di principio si collocherebbero al di fuori della propria competenza: cfr. Corte EDU, ad. plen., 23 novembre 2006, n. 73053/01, Jussila c. Finlandia [CG], in *Dir. prat. trib.*, 2007, 710; Corte EDU, sez. V, 5 aprile 2012, n. 11663/04, Chambaz c. Svizzera, in *Boll. Trib.*, 2013, 615, con nota di Azzoni, *Il diritto del contribuente di non accusarsi*

⁴³ Cfr. Corte EDU n. 18497/03, Ravon e altri c. Francia, (par. 24). In termini v. inoltre Corte EDU 18 dicembre 2008, n. 18659/05 Kandler e altri c. Francia; Corte EDU 16 ottobre 2008, n. 10447/03, Maschino c. Francia; Corte EDU 20 febbraio 2009, n. 2058/04, Société IFB c. Francia; Corte EDU 10 dicembre 2009, n. 30345/05, Joubert c. Francia; Corte EDU 8 gennaio 2002, n. 51578/99, Keslassy c. Francia; e Corte EDU 9 novembre 2010, n. 52149/2008, Société Internationale de Règlement c. Francia.

sta l'irregolarità delle ispezioni devono consentire sia la sospensione dello svolgimento delle operazioni sia, ove le operazioni fossero compiute, la riparazione del danno, in modo appropriato, arrecato ai soggetti interessati⁴⁴.

Ad avviso della Corte EDU si rende, dunque, necessaria, nella prospettiva dell'art. 6 primo periodo della Convenzione, la previsione di un diritto di impugnazione pieno, che riguardi il merito, in fatto ed in diritto, della correttezza e legittimità del(l'atto/provvedimento che autorizza) la misura adottata e che non sia limitato alla possibilità di ottenere un indennizzo per i danni subiti.

Il quadro di riferimento va completato guardando al già menzionato art. 8 e alla disposizione dell'art. 13 della Convenzione.

Il primo assume rilievo in quanto in esso sono indicate le regole da rispettare allorché una legge ponga delle misure che comprimono la libertà della persona, del domicilio e della corrispondenza; il secondo in quanto, in certa misura, costituisce una disposizione di chiusura a livello sistematico delle tutele apprestate ai diritti e alle libertà riconosciuti nella Convenzione. In particolare, per quanto qui d'interesse, occorre ricordare che la nozione convenzionale di "domicilio" di cui al primo paragrafo dell'art. 8 citato ha un'estensione ampia, maggiore rispetto all'analoga nozione prevista dal nostro ordinamento. Essa comprende non solo l'abitazione e gli altri luoghi di privata dimora, ma anche quelli in cui l'interessato

⁴⁴ Cfr. Corte EDU n. 18603/03, cit. (par. 30)

esercita la propria attività economica, quali i locali in cui si svolge l'attività di impresa, la sede legale e le unità locali delle società, lo studio professionale, in quanto anch'essi necessari a stabilire e sviluppare relazioni con altri esseri umani.

Ne consegue che le attività istruttorie che si svolgono presso locali commerciali, professionali o privati riferibili al contribuente debbono rispettare i parametri previsti dall'art. 8 della CEDU.

Segnatamente il par. 2 dell'art. 8 stabilisce che dette ingerenze debbono essere previste dalla legge, devono essere necessarie alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui e, infine, dev'essere in ogni caso rispettato il principio generale di proporzionalità.

La Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea e la posizione della Corte di giustizia europea

Il quadro eurounionale di riferimento deve essere completato tenendo conto della ulteriore protezione riconosciuta – nella materia di competenza del diritto dell'Unione europea (si pensi all'IVA e alle imposte doganali) – dalla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea (di seguito CDFUE) che, ai sensi dell'art. 6 del

TUE (come modificato dal trattato di Lisbona), ha assunto lo stesso valore giuridico dei trattati istitutivi.

In questa prospettiva occorre considerare che l'art. 7 della CDFUE prevede il diritto al rispetto della vita privata e familiare, compreso il "domicilio", e che ai sensi del successivo art. 52 della Carta medesima, laddove questa «contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti» dalla CEDU, «*il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione*», salvo il diritto dell'Unione europea di concedere una protezione più estesa. Inoltre, con riferimento al diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo garantito dall'art. 47 della Carta e alle conseguenze da trarre da una violazione dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione, la Corte ricorda che, in forza di tale articolo, ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel medesimo articolo.

“L'effettività del controllo giurisdizionale garantita da tale articolo esige che il giudice che ha effettuato il controllo di legittimità di una decisione che costituisce l'attuazione del diritto dell'Unione possa verificare se le prove sulle quali tale decisione si fonda non siano state ottenute e utilizzate in violazione dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione e, in special modo, dalla Carta”.

“Se tale requisito non è soddisfatto e, quindi, il diritto a un ricorso giurisdizionale non è effettivo, o in caso di violazione di un altro

*diritto garantito dal diritto dell'Unione, le prove ottenute nell'ambito del procedimento penale e utilizzate nel procedimento amministrativo tributario non devono essere ammesse e la decisione impugnata che si basa su tali prove deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento” (CGUE, causa C-419/14, *WebMindLicenses Kft c. Nemzeti Ado – és Vamhivatal Kiemelt Ado – és Vam Foigazgatosag*, del 17 dicembre 2015, par. 87 e 89; da ultimo cfr. Corte di Giustizia UE sentenza del 6 ottobre 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*).*

Gli orientamenti della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

A fronte di questi orientamenti l'attività interpretativa svolta dalla giurisprudenza di legittimità non appare sempre univoca.

Invero davanti al giudice tributario è riconosciuta la possibilità di fare valere l'eventuale illegittimità degli atti istruttori solo in sede d'impugnazione del conseguente atto impositivo ma non sembra esserci univocità sul piano degli effetti dell'attività posta in violazione di norme di legge sul successivo atto impositivo. Segnatamente con riguardo a questo tipo di tutela “a posteriori”, nella giurisprudenza si possono individuare posizioni secondo le quali non esisterebbe in ambito tributario un principio che impedisca l'utilizzabilità processuale (e dunque, prima ancora, l'utilizzabilità

amministrativa) di elementi conoscitivi acquisiti con modalità *contra legem* (*ex multis*, Cass., sent. 5 dicembre 2019, n. 31779; Cass., 19 giugno 2001, n. 8344; Id., 2 febbraio 2002, n. 1383; Id., 1° aprile 2003, n. 4987), altre secondo le quali la conseguenza dell'attività istruttoria illegittima sarebbe l'inutilizzabilità di elementi illegittimamente acquisiti soltanto nel caso di violazioni delle regole normative di esercizio dei poteri di indagine fiscale che si traducano in violazioni di diritti costituzionalmente tutelati (tra le altre, Cass., ord. 15 gennaio 2020, n. 612; Id., ord. 15 gennaio 2019, n. 673; Id., sent. 12 aprile 2019, n. 10275; Id., sent. 4 novembre 2008, n. 26454; Id., 19 febbraio 2009, n. 4001; Id., 20 marzo 2009, n. 6836; Cass., SS.UU., sentenza, 21 novembre 2002, n. 16424) e altre ancora secondo le quali pur riconoscendo che i vizi della propedeutica attività istruttoria possono essere fatti valere in sede d'impugnazione del conseguente atto impositivo, ne distinguono le conseguenze talvolta in termini di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e talaltra in termini di caducazione dell'atto impositivo per illegittimità derivata ove vi sia un nesso immediato e diretto fra l'atto ispettivo illegittimo ed il provvedimento impositivo impugnato (cfr., *ex multis*, Sezioni Unite Corte di Cassazione, sent. 2 maggio 2016, n. 8587; Id., sent. 7 maggio 2010, n. 11082).

Nel caso, poi, in cui l'attività istruttoria, ritenuta illegittima, non dia luogo all'emanazione di atti tributari impugnabili o l'atto finale emanato sia del tutto avulso dagli atti istruttori ritenuti illegittimi

oppure l'atto impositivo non sia impugnato dal contribuente, la Corte di cassazione ha riconosciuto la possibilità per il contribuente di far valere la lesione del suo diritto soggettivo di non subire ispezioni illegittime innanzi al giudice ordinario affermandone la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare (cfr. Cass. SS.UU. sent. n. 8587 del 2016 ove si afferma che “*qualora il procedimento di verifica fiscale non si sia concluso con un provvedimento «tributario» ovvero tale provvedimento non sia stato impugnato dal contribuente, in relazione all'atto «procedimentale» è comunque assicurata la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare*”).

In estrema sintesi, a fronte di attività di indagine fiscale poste in essere contra legem, occorre garantire: *i*) una adeguata tutela giurisdizionale (non solo successiva di tipo risarcitorio, ma anche immediata di tipo inibitorio/cautelare) a tutti quei soggetti (contribuente o soggetti terzi) che, a causa di tali attività subiscono una lesione di diritti e libertà individuali quali, ad esempio, il diritto alla *privacy*, il diritto alla inviolabilità del domicilio, il diritto al segreto professionale, il diritto al segreto commerciale, i diritti di proprietà intellettuale, ecc...; *ii*) una efficace tutela giurisdizionale – conforme ai principi eurounionali – dell'interesse patrimoniale di natura tributaria del contribuente nei cui confronti venga formulata una pretesa impositiva e/o sanzionatoria che utilizzi le conoscenze tributarie

acquisite attraverso attività di indagine fiscale poste in essere in violazione di norme.

Ciò posto, occorre ricordare che l'ambito di competenza del Giudice tributario è circoscritto alle sole questioni patrimoniali relative alla pretesa tributaria e alla connessa pretesa sanzionatoria. Di conseguenza, al Giudice tributario può essere affidata esclusivamente la tutela dell'interesse patrimoniale di natura tributaria, ma non anche la tutela delle libertà e dei diritti individuali incisi da attività di indagine fiscale poste in essere in contrasto con disposizioni di legge. Tale tutela appartiene, invece, al Giudice ordinario o al Giudice amministrativo in ragione della posizione giuridica fatta valere in giudizio. Un'eventuale attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie in cui il privato agisca contro l'Amministrazione finanziaria a tutela di libertà e diritti individuali (diversi dall'interesse patrimoniale di natura tributaria) sarebbe in contrasto con il divieto costituzionale di istituire Giudici speciali stabilito dall'art. 102, comma 2, e dalla VI disposizione transitoria della Costituzione.

Pertanto – ribadito che per la protezione delle libertà e dei diritti individuali incisi da attività di indagine fiscale va preso atto dell'orientamento assunto dalla Suprema Corte succitata che ne assicura la tutela, anche cautelare, davanti al giudice civile – al fine di rendere maggiormente efficiente il sistema di tutela giurisdizionale dell'interesse patrimoniale di natura tributaria innanzi al Giudice

tributario a fronte di attività di indagine fiscale illecite, eliminando possibili incertezze, in maniera conforme agli orientamenti manifestati in proposito dalla CGUE si ritiene opportuno il seguente intervento normativo:

- inserire nell'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 – conformemente agli orientamenti della CGUE e nel solco di quella parte della giurisprudenza della Corte di Cassazione più attenta ai detti principi (cfr. da ultimo Cass. 2082/2021) – una disposizione che codifichi il principio in forza del quale il Giudice tributario *«non può porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale»*.

Ovviamente spetterà al Giudice tributario verificare in via incidentale – come espressamente prevede l'art. 2 comma 3 D.Lgs. 546/1992 – l'avvenuta violazione delle regole normative che disciplinano l'esercizio dei poteri di indagine.

TESTO DELLA NORMA

All'art. 7, del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente comma

...«4-bis. *Le Commissioni tributarie non possono porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale»*.

XVI
DISPOSIZIONI SULL'IMPUGNABILITÀ
DEGLI ESTRATTI DI RUOLO

Ernesto Maria Ruffini

Sintesi e motivazioni della proposta

Nella proposta, si prevede l'inammissibilità dell'impugnazione degli estratti di ruolo, fermo restando il riconoscimento dell'impugnabilità della cartella di pagamento ad esso relativa, se non validamente notificata dall'Agente della riscossione, unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso Agente.

L'intervento si rende necessario per l'enorme proliferazione, negli ultimi anni, di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo. Infatti, dopo l'emanazione della sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta *«ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario...»*, si è assistito ad un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni Tributarie, ai Giudici di Pace e,

più in generale, alla Magistratura ordinaria per far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela.

In tale contesto, è bene osservare che circa il 40 % delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo – relativi a crediti affidati all'Agente della riscossione fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi. Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6 % dei ricorsi in ingresso (ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti), trae origine dall'impugnazione di estratti di ruolo.

Pertanto, considerata la natura dell'estratto di ruolo – che non costituisce un atto di riscossione e non contiene, per sua natura, nessuna pretesa esattiva, né impositiva e non ha una natura direttamente lesiva della sfera patrimoniale del debitore – si propone la sua non impugnabilità, garantendo comunque i diritti dei debitori che potranno impugnare il primo atto di riscossione ad essi notificato.

Ne deriveranno sia il decongestionamento degli uffici dell'Agente della riscossione e degli organi giudiziari chiamati a decidere, con un'evidente riduzione dei relativi costi e loro maggiore efficienza.

Testo della norma

Art. ____

(Inoppugnabilità dell'estratto di ruolo)

1. Non è ammessa in alcun caso l'impugnazione dell'estratto di ruolo, salvo che agli specifici fini di evitare di incorrere:

a) in sede di partecipazione a una procedura di appalto, nell'esclusione dalla medesima, ai sensi dell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;

b) in presenza di pagamenti derivanti da rapporti in essere con i soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, negli effetti delle verifiche di cui all'art. 48-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

c) nella perdita di un beneficio nei rapporti pendenti con una pubblica amministrazione.

2. La cartella di pagamento, se non validamente notificata dall'agente della riscossione, può comunque essere impugnata

unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso agente della riscossione.

Relazione illustrativa

La disposizione ha ad oggetto la non impugnabilità dell'estratto di ruolo formato dall'Agente della riscossione (ossia il documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, pedissequamente trasfusi nella cartella di pagamento) che non costituisce un atto di riscossione e non contiene, per sua natura, nessuna pretesa esattiva, né impositiva.

In particolare, il comma 1 prevede l'impugnabilità dell'estratto in parola esclusivamente e tassativamente agli specifici fini di evitare di incorrere:

a) in sede di partecipazione a una procedura di appalto, nell'esclusione dalla medesima, ai sensi dell'art. 80, comma 4, del D.Lgs. n. 50/2016;

b) in presenza di pagamenti derivanti da rapporti in essere con i soggetti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a) del DM n. 40/2008, negli effetti delle verifiche di cui all'art. 48-*bis* del DPR n. 602/1973;

c) nella perdita di un beneficio nei rapporti pendenti con una pubblica amministrazione.

In tal modo, si consente l'impugnazione dell'estratto di ruolo in peculiari situazioni nelle quali l'esigenza di tutela giudiziale è indifferibile.

Il successivo comma 2 stabilisce che la cartella di pagamento, se non validamente notificata dall'agente della riscossione, può comunque essere impugnata unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso agente della riscossione.

Relazione tecnica

La disposizione non ha effetti sul gettito, in quanto diretta semplicemente ad introdurre l'inammissibilità delle impugnazioni contro gli estratti di ruolo rilasciati dall'Agente della riscossione.

XVII

DISPOSIZIONI LEGISLATIVE SUL PATROCINIO DEI CAF

Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis, Andrea Giovanardi Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini, Maria Vittoria Serranò

La legge sul processo tributario contiene alcune disposizioni dirette ad assicurare che il contribuente possa, per le controversie “minori”, difendersi in giudizio senza affrontare costi rilevanti. È superfluo sottolineare come tali disposizioni siano dettate a piena tutela del diritto sancito dall’art. 24 Cost.

In particolare – oltre alle norme in materia di gratuito patrocinio che qui non rilevano direttamente – vanno menzionati: l’art. 12, comma 2, d. lgs. n. 546/1992 per il quale le parti, per le controversie di valore fino a tremila euro, possono stare in giudizio senza assistenza tecnica; l’art. 16-bis, comma 3-bis, per il quale in questi casi l’utilizzo delle modalità del processo telematico è facoltativo; l’art. 12, comma 3, lett. h) per il quale i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) di cui all’articolo 32 d. lgs. n. 241/1997, e delle relative società di servizi, possono assistere in giudizio i propri utenti in controversie originate da adempimenti per i quali il CAF ha prestato loro assistenza.

La facoltà di stare in giudizio senza assistenza tecnica è esercitata in scarsissimi casi dai contribuenti: per le controversie di valore fino a tremila euro è presente un difensore nel 90% dei casi in CTP e nel 70% in CTR (dati MEF 2019).

È del tutto ragionevole ritenere che su tale scelta dei contribuenti pesi in modo determinante l'elevato tecnicismo della materia, nonché la complessità procedurale. Si deve comunque prendere atto del sostanziale fallimento della misura e delle esigenze di pieno accesso alla giustizia tributaria che essa è diretta ad assicurare.

Con particolare riferimento agli obiettivi della Commissione, si potrebbe molto pragmaticamente ritenere che un (ragionevole) ostacolo all'instaurazione del processo risponda a finalità deflattive e che, per converso, agevolare l'accesso alla giustizia non faccia che aggravare il fenomeno delle liti bagatellari. Si ritiene, tuttavia, che ad un esame appena più approfondito della questione la prospettiva vada ribaltata.

E ciò non solo sulla base della considerazione che la Commissione ha anche obiettivi qualitativi e non solo quantitativi, e che rendere effettivamente possibile l'accesso a costi ragionevoli alla giustizia rientra senz'altro tra i primi. Anche sotto il profilo strettamente quantitativo e tenendo presenti gli obiettivi deflazionistici si ritiene che agevolare l'accesso dei contribuenti, per le liti minori, ad una difesa di qualità a costi ragionevoli – se non addirittura “calmierati” – possa disincentivare il ricorso a liti “strumentali”, instaurate solo

per compiacere la propensione ad opporsi del contribuente anche quando non ne sussistono ragionevoli motivi e, per il difensore, per la prospettiva del compenso.

Tanto più tale opportunità si manifesta se – come d'altra parte auspicato – si intendono rafforzare gli istituti deflazionistici mediante la “nuova” conciliazione giudiziale per la quale, ancora una volta, il contribuente può giovare di un'assistenza tecnica improntata a criteri di esperienza ed oggettività.

La Commissione ha preso in considerazione – al fine di rendere maggiormente effettiva ed esercitata la facoltà del contribuente di stare in giudizio senza assistenza tecnica – l'eventualità di semplificare il rito per le controversie di valore fino a tremila euro. Tuttavia si è ritenuto da un lato che una tale semplificazione non sia ragionevolmente prospettabile a meno di modificare in modo sostanziale le attuali norme e, dall'altro e soprattutto, che probabilmente è piuttosto la tecnicità del merito a scoraggiare l'autodifesa. Tecnicità che non è eludibile specie se si esclude – come si ritiene decisamente di escludere – che le controversie “minori” possano essere decise mediante criteri equitativi anziché di stretto diritto.

Si è pertanto presa in considerazione – mantenendo naturalmente ferma la facoltà del contribuente di stare in giudizio senza assistenza tecnica per le controversie di valore fino a tremila euro – l'idea di semplificare l'accesso dei contribuenti ai soggetti che possono prestare tale assistenza, con particolare riguardo al perseguimento

del duplice obiettivo di assicurare una difesa di buona qualità tecnica (in ciò ricomprendendosi anche il fatto di disincentivare l'impugnazione di atti impositivi che si palesano legittimi) e ad un costo ragionevole.

Come noto, con il d. lgs. n. 156/2015 si è, tra l'altro, realizzata una revisione della disciplina del processo tributario in attuazione della l. delega n. 23/2014. Si consideri al riguardo che, come chiarito della Relazione al d. lgs. cit., la situazione alla quale si intendeva porre rimedio con la revisione manifestava le stesse criticità che tuttora si ravvisano, così espresse: *“il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale contenzioso è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, ..., da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza del giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito”*. L'art. 10, comma 1, lett. a), n. 3) della delega prevedeva, con le suddette finalità, l'ampliamento delle categorie di soggetti abilitati alla difesa tecnica dinanzi le Commissioni tributarie ed il d. lgs. (art. 9, comma 1, lett. e), modificando l'art. 12 d. lgs. n. 546/1992, ha esteso tale abilitazione anche ai dipendenti dei CAF di cui all'art. 32 d. lgs. n. 241/1997 e delle relative società di servizi, in possesso dei requisiti indicati dall'art. 12 cit. Tuttavia, è stato previsto che l'assistenza tecnica da parte di questi soggetti non può essere prestata con carattere di generalità, ma solo per le controversie che scaturiscono

dall'attività prestata dai CAF ai propri assistiti. L'art. 12, come modificato, non dice chiaramente che i suddetti dipendenti, oltre al prescritto titolo di studio, debbano possedere anche la relativa abilitazione professionale (cfr. Dossier Camera). Tuttavia, la Relazione al d.lgs. cit. è chiara nel richiedere il possesso di ambedue i requisiti, e così la relativa normativa secondaria e prassi attuativa.

La conseguenza di ciò è che, finora, la disposizione ha avuto scarsissima applicazione. Ed infatti, mentre i responsabili dei CAF debbono essere iscritti nell'albo professionale dei commercialisti e ragionieri (art. 33, comma 2, d. lgs. n. 241/1997), anche se lavoratori subordinati, analoghi requisiti – ovvero anche la semplice abilitazione professionale – non debbono necessariamente possedere, e di fatto non possiedono, i dipendenti dei CAF e dei relativi centri di servizio. Pertanto questi ultimi non possono essere iscritti negli elenchi dei difensori tributari.

Fermo restando che in base ai principi generali – e come del resto è espressamente previsto con riguardo all'apposizione del visto di conformità dall'art. 35 d. lgs. cit. – la materiale predisposizione degli atti processuali può essere demandata dal responsabile ai dipendenti dei CAF o dei centri di servizio, essendo necessario e sufficiente che il responsabile stesso sottoscriva il ricorso e la procura, alla piena operatività della disposizione appare di ostacolo il fatto che il dipendente non iscritto negli elenchi non possa partecipare, quale difensore, all'udienza.

Si consideri, ancora, che ai sensi dell'art. 11, comma 1, d. lgs. n. 546/1992 la parte può stare in giudizio, e dunque anche partecipare all'udienza, mediante procuratore speciale; a tale scopo è necessaria procura con firma autenticata.

PROPOSTA N. 1

Si propone che al responsabile del CAF sia attribuita facoltà di autentica di firma per la procura rilasciata, *ex art. 11 cit.*, a favore di dipendenti dei CAF o dei centri di servizio, in relazione ai ricorsi sottoscritti dal responsabile medesimo.

Una tale integrazione del dettato normativo sarebbe, come detto, diretta all'efficace applicazione dell'assistenza tecnica, da parte dei CAF, nei processi relativi agli atti impositivi attinenti agli adempimenti curati dai CAF per i propri assistiti. Essa, tuttavia, solo parzialmente soddisfa le esigenze di cui si è detto in premessa.

PROPOSTA N. 2

Una seconda proposta, maggiormente in linea con le sopra indicate esigenze di carattere generale, potrebbe essere quella di ampliare l'abilitazione alla difesa tecnica dei CAF, con il suddetto meccani-

smo, alle controversie di valore fino a tremila euro, anche se non relative ad adempimenti curati per i propri assistiti. La fattibilità di una tale soluzione va peraltro attentamente valutata, anche in relazione all'opinione, autorevolmente manifestata nel corso delle audizioni, di rimeditare l'ampiezza del novero dei soggetti che possono assistere il contribuente dinanzi al "nuovo" giudice tributario professionale.

Si osserva infine che tali disposizioni potranno avere massima applicazione laddove, come da molte parti auspicato, divenga norma strutturale quella, emanata con riferimento alle misure emergenziali previste per la pandemia COVID (art. 83, comma 20-ter, D.L. n. 18/2020, convertito con mod. in L. n. 27/2020), che prevede la possibilità di rilasciare la procura alle liti a distanza.

XVIII
DISPOSIZIONI LEGISLATIVE
SULLA PROVA TESTIMONIALE

Massimo Antonini, Pietro Bracco, Clelia Buccico, Gianni De Bellis, Andrea Giovanardi Sebastiano Maurizio Messina, Livia Salvini, Maria Vittoria Serranò

L'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 stabilisce un netto divieto della prova testimoniale⁴⁵ ad iniziativa di parte e con valore probatorio pieno. La norma stabilisce espressamente che: *“Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale”*.

Il divieto, originariamente introdotto dal d.P.R. n. 739 del 1981, è stato dalla Corte costituzionale ritenuto, in numerose e costanti pronunce, non lesivo del diritto alla difesa e del principio di parità delle parti, in quanto, *“non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo”*. Quello tributario, d'altra parte, presenterebbe, sempre a parere della Corte, una *“spiccata specificità”*, che lo caratterizzerebbe e distinguerebbe dagli altri; specificità che

⁴⁵ Il divieto di prova testimoniale è stato sancito per la prima volta con la modifica dell'art. 35, comma 5°, del D.P.R. n. 636/1972 ad opera del D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739. Nel precedente regime del contenzioso tributario l'ammissibilità come mezzo di prova della testimonianza era considerata plausibile. Si veda sul punto il *Commentario breve alle leggi del processo tributario* di Consolo e Glendi, Cedam, 2008, para. VIII, commento all'art. 7.

risiederebbe sia nella natura della pretesa fatta valere dall'ente impositore, sia e soprattutto nella prevalente forma scritta del rito e delle prove poste a fondamento del diritto preteso e discusso⁴⁶.

Tale impostazione però non sembra tenere conto delle seguenti rilevanti circostanze:

- la prova testimoniale è ormai uno strumento generale e indispensabile di acclaramento della verità proprio di ogni tipo di processo;
- sono tanti i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile alla cui determinazione possono concorrere in sede probatoria le testimonianze, in considerazione dell'obiettivo insufficienza a tal fine dei documenti e delle massime dell'esperienza;
- attraverso le verifiche fiscali compiute dalla Guardia di finanza

⁴⁶ Ci si limita a richiamare, per la sua completezza argomentativa, Corte cost., 21 gennaio 2000, n. 18, (che ribadisce la sentenza n. 128 del 1972 e le ordinanze n. 506 del 1987, n. 76 del 1989 e 76 del 1991), in *Rass. trib.*, 2000, II, 557 ss., con nota di RUSSO, *Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuo storico che resiste all'usura del tempo*. A favore dell'eliminazione del divieto di prova testimoniale si segnalano TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, Id., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2016.; MENCHINI, *Poteri delle commissioni tributarie, sub art. 7*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di Maglione, Menchini e Miccinesi, Milano, 1997; SCHIAVOLIN, *Le prove*, in *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, a cura di Tesaurò, Torino, 1998, 507 ss.; MULEO, *Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verificaione: analisi critica e possibili rimedi processuali*, in *Rass. Trib.*, 2002; MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario. Dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 99 ss.; CIPOLLA, *La prova del diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011; ID., *La "Sezione tributaria" della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2020; ZIZZO, *Il regime delle prove e il giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013; PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021.

(anche nella veste di polizia giudiziaria) entrano sempre più spesso nel processo tributario, senza possibilità di prova contraria della stessa specie, sommarie informazioni orali trasfuse in documenti scritti che il giudice tributario tende ad assumere come elementi di prova indiziaria 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");

- una delle ragioni 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 deteriore 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 della prova dedotta e della veridicità e validità della testimonianza resa.

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 talvolta in un'impossibilità giuridica di) dimostrare le sue ragioni e, quindi, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile con il solo argomento, tautologico, della natura documentale (e, quindi, speciale) del processo tributario.

“La questione andrebbe, riconsiderata alla luce del nuovo art. 111.

Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, ex art. 3 della Costituzione il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. Il problema è invece considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti...”.
(audizione Gallo, 31 maggio 2021).

PROPOSTA

Il rigore letterale del divieto di testimonianza rende auspicabile un diretto intervento del legislatore, preferibilmente nell’ambito di una più vasta riforma strutturale (ad iniziare dalla piena professionalità, terzietà e imparzialità del giudice).

Una riforma organica e sistematica che garantisca anche in materia tributaria l’attuazione del “giusto processo”.

Una soluzione, *de iure condendo*, è quella di ammissione della prova testimoniale scritta almeno in tutti i casi in cui non sia altrimenti possibile per la parte (ricorrente) esercitare pienamente il diritto di difesa e di prova.

In considerazione delle peculiarità del rito tributario, nel rispetto delle condizioni di parità tra le parti davanti ad un giudice terzo e imparziale (art. 111 Cost.) e in coerenza con il principio del giusto processo (art. 6 Cedu) – portando così ad un bilanciamento degli interessi del ricorrente e di quelli del resistente – si ritiene che la norma debba prevedere la prova testimoniale scritta da parte del ricorrente, quando l'Amministrazione finanziaria può assumere in sede extraprocessuale direttamente o surrrettiziamente – secondo quanto prescritto dalla norma – prove testimoniali che, come evidenziato da costante giurisprudenza di legittimità, hanno valore indiziario.

La soluzione prospettata sarebbe del tutto compatibile con il carattere dispositivo del processo tributario e sarebbe in grado, senza stravolgerne la tradizionale struttura, di colmare le lacune avvertite da tempo in dottrina e segnalate da ultimo, in parte, anche dalla giurisprudenza della Cassazione (da ultime Cass. n. 6616/2018⁴⁷; Cass. n. 29757/2018⁴⁸; Cass. n. 24531/2019⁴⁹; Cass. n.

⁴⁷ “Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario si riferisce solo alla prova testimoniale processuale e non alle dichiarazioni che, sia l'Amministrazione che i contribuenti, possono assumere in sede extraprocessuale e produrre in giudizio. La valenza indiziaria di tali dichiarazioni, anche a favore del contribuente, è coerente con il principio del giusto processo, come anche affermato dall'art. 6 CEDU”.

⁴⁸ *Nel processo tributario il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992 non osta alla produzione sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in ragione dei principi del giusto processo ex art. 111 Cost., del contribuente, di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale che assumono valenza indiziaria sul piano probatorio”.*

⁴⁹ “Nel processo tributario, il divieto di prova testimoniale posto dall'art. 7, D.Lgs. n.

12487/2021⁵⁰), in tema di pieno esercizio del diritto di difesa nell'ambito del processo tributario ed evitando, al contempo, l'abuso dell'istituto testimoniale.

La proposta, prevedendo l'acquisizione della testimonianza in forma scritta su autorizzazione del giudice colmerebbe il divario, attualmente esistente, tra la posizione dell'A.F. - la quale dispone di

546/1992, si riferisce alla prova da assumere con le garanzie del contraddittorio e non implica l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che gli organi dell'amministrazione finanziaria sono autorizzati a richiedere anche ai privati nella fase amministrativa di accertamento che, proprio perché assunte in sede extraprocessuale, rilevano quali elementi indiziari che possono concorrere a formare, unitamente ad altri elementi, il convincimento del giudice.

Tali dichiarazioni hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e, qualora rivestano i caratteri di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 2729 c.c., danno luogo a presunzioni. In questo ambito, al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi."

⁵⁰ *"Al fine di evitare che l'ammissibilità di tali dichiarazioni possa pregiudicare la difesa del contribuente ed il principio di uguaglianza delle parti, è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni e tali dichiarazioni devono assurgere a rango di indizi, che necessitano di essere valutati congiuntamente ad altri elementi; come rilevato da questa Corte, "nel pieno rispetto della "parità di armi" tra fisco e contribuente, il diritto vivente ammette l'introduzione indiziaria nel processo tributario di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (Corte Cost. 18 del 2000; Cass. n. 20028 del 30/9/2011), sebbene esse non siano assunte o verbalizzate in contraddittorio da nessuna norma richiesto" (Cass. civ., 5 dicembre 2012, n. 21812); ...ciò precisato, fermo restando, dunque, l'astratta possibilità per le parti del processo tributario di introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con valore di prova presuntiva..."*

plurimi poteri (anche ai sensi del c.p.p. ove le indagini siano svolte dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria e i cui risultati siano poi trasfusi nella sede fiscale) che consentono di acquisire autoritativamente nel corso dell'attività di controllo dichiarazioni di natura testimoniale - e la posizione del contribuente, che non dispone di analoghi poteri al fine di acquisire una eventuale controprova della stessa natura.

La modifica del comma 4 assicurerebbe l'accertamento dei fatti, disincentivando l'uso delle dichiarazioni di terzo acquisite al di fuori del processo senza garanzia di specificità, di completezza e del contraddittorio. Ridurrebbe inoltre il ricorso a presunzioni semplici spesso affette da plurimi gradi di induzione, incompatibili con il divieto di presunzioni di secondo grado, implicito nell'art. 2729 cod. civ. La regola dell'assunzione in forma scritta, sul modello dell'art. 257 bis c.p.c., consentirebbe l'ammissione del mezzo di prova senza aggravio di attività da parte del giudice né delle parti.

TESTO DELLA NORMA

L'articolo 7 comma 4 del D.lgs. n. 546/1992 è sostituito dal seguente:

4. Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori.

XIX

LEGGE DELEGA SULLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Margherita Cardona Albini, Enrico Manzon, Domenico Pellegrini,

Luca Varrone, Glauco Zaccardi

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, sentite le competenti Commissioni parlamentari, uno o più decreti legislativi diretti ad assicurare una più rapida ed efficace definizione dei procedimenti giudiziari in materia tributaria, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) modificare la disciplina di accesso ai ruoli giudicanti delle Commissioni tributarie con le previsioni seguenti: 1) introduzione di limiti di età minima e massima per l'accesso; 2) per i non appartenenti alle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare: a) introduzione del requisito della laurea magistrale in giurisprudenza ovvero in economia e commercio nonché del superamento dell'esame di stato di avvocato ovvero di dottore commercialista ovvero del conseguimento del titolo di dottore di ricerca in materie giuridiche o discipline aziendali; b) accesso al secondo grado solo dopo otto anni di positivo esercizio della giurisdizione;

b) prevedere che il giudice di primo grado, alla prima udienza ovvero sino a quando non è esaurita l'eventuale attività istruttoria,

formuli alle parti, ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia, all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione e tenuto altresì conto della proposta di mediazione di cui all'articolo 17-bis, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, una proposta transattiva e conciliativa; prevedere altresì che la proposta di cui al periodo precedente non possa costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice; prevedere, infine, che nella statuizione sulle spese di lite il giudice tenga conto della mancata adesione delle parti alla proposta di cui al primo periodo;

c) istituire presso le Commissioni tributarie regionali una apposita sezione, per la trattazione delle controversie in grado di appello dal valore superiore ad euro 25.000 ed in materia di classamento catastale, tributi doganali ed accise;

d) prevedere che della sezione di cui alla lettera c) facciano parte, con preferenza per gli attuali componenti delle Commissioni tributarie in servizio da almeno quattro anni, esclusivamente magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari non cessati dagli ordini di appartenenza, docenti universitari di ruolo in materie giuridiche e discipline aziendali, avvocati e dottori commercialisti con almeno quindici anni di iscrizione nei relativi albi professionali e di effettivo esercizio dell'attività;

e) prevedere che alla sezione di cui alla lettera c) sia preposto un Presidente da individuarsi nel Presidente della Commissione tribu-

taria regionale o per le Commissioni Tributarie regionali con bacino d'utenza superiore a 1.500.000 abitanti, un presidente di sezione, nominato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria tra soggetti aventi i titoli di cui alla lettera d) che ne facciano domanda;

f) prevedere che i componenti delle sezioni di cui alla lettera c) svolgano le funzioni di giudice tributario in via esclusiva o prevalente per un periodo temporale non inferiore a tre anni e non superiore a sei anni, con conservazione delle progressioni di carriera secondo le discipline normative dei rispettivi ordinamenti professionali;

g) apportare le conseguenti modifiche normative anche di tipo ordinamentale al fine di assicurare l'esercizio esclusivo o prevalente delle funzioni di cui alla lettera c).

2. I decreti legislativi di cui al comma 1 sono adottati dal Governo su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia e con il Ministro dell'università e della ricerca.

3. Nell'emanare le necessarie disposizioni transitorie, il Governo avrà cura di evitare che le sezioni di cui al comma 1, lettera c), siano gravate da un carico iniziale di procedimenti che ne impedisca l'efficiente avvio.

4. Gli schemi dei decreti legislativi di cui al comma 1, corredati di relazione tecnica, sono trasmessi alle Camere ai fini dell'espres-

sione dei pareri da parte delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale i decreti legislativi possono essere comunque emanati. Se il termine per l'espressione del parere scade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine di cui al comma 1 o successivamente, quest'ultimo termine è prorogato di novanta giorni.

5. Entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore di ciascuno dei decreti legislativi di cui al comma 1, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e con la procedura previsti dal comma 1, il Governo può adottare disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi.

6. In conformità all'articolo 17, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, qualora uno o più decreti legislativi determinino nuovi o maggiori oneri che non trovino compensazione al proprio interno, essi sono emanati solo successivamente o contestualmente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziino le occorrenti risorse finanziarie.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

L'attuale ordinamento della giustizia tributaria è il risultato di scelte di politica giudiziaria che, storicamente, hanno visto

l'alternarsi di due opposte visioni del modello di tutela da approntare ai diritti dei contribuenti: da un lato una visione caratterizzata dal prevalere degli interessi fiscali dello Stato-amministrazione, dall'altro una visione più orientata a garantire una effettiva tutela del contribuente.

Il confronto tra le due visioni è avvenuto prevalentemente sul piano del riparto di giurisdizione tra giudici speciali, più o meno integrati nell'amministrazione attiva, e giudici ordinari, caratterizzati da autonomia e indipendenza.

In realtà fin dall'origine dello Stato unitario, le idee liberali, che avevano trovato una prima espressione nello Statuto Albertino, ispirano vari progetti di legge che, tra il 1850 (progetto di legge Galvagno) e il 1864 (disegno di legge Minghetti del 1861, disegno di legge Peruzzi del 1864) prevedono la costituzione di una "giurisdizione universale" con la soppressione dei giudici del contenzioso e l'attribuzione di tutte le controversie in materia di diritti all'autorità giudiziaria: progetti tutti accomunati dalla concezione di una giurisdizione più attenta ai diritti del contribuente, non più suddito ma elevato al rango di cittadino e quindi titolare di pari diritti (art. 24 dello Statuto Albertino) e dall'intenzione di eliminare "i privilegi del foro" di cui l'Amministrazione finanziaria godeva potendo disporre di un giudice domestico e non indipendente.

Di fatto tale disegno non è mai giunto a compimento ed anzi si è assistito ad un moto pendolare tra le opposte visioni. Già con la

legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, che pure all'art. 1 introduce la giurisdizione unica del giudice ordinario e la abolizione del contenzioso amministrativo ossia dei tribunali speciali del contenzioso, esclude la competenza del giudice ordinario in materia catastale (art. 6) e mantiene in vita le Commissioni Tributarie peraltro appena istituite (art. 12).

I successivi interventi legislativi, in un contesto politico che vede l'aumentare delle esigenze fiscali del nuovo stato unitario, optano per un deciso ridimensionamento del ruolo della giustizia ordinaria prima con gli interventi sull'imposta di ricchezza mobile (legge 3023/1866), poi con il TU del 1877 fino all'intervento del 1889 che sottrae alla giurisdizione ordinaria l'imposta sui fabbricati.

Non è questa la sede per ripercorrere l'intera evoluzione normativa fino ai due fondamentali interventi del 1972 e 1992 e ai successivi interventi del 2001, 2005 e 2006.

Basti dire che il quadro finale ad oggi delineato dal legislatore si caratterizza per un mantenimento di organi giurisdizionali tributari autonomi dalla giurisdizione ordinaria (abbandonando ogni ipotesi di creazione di sezioni specializzate presso quest'ultima) e contestualmente per una conferma della natura onoraria e part-time del giudice tributario: ma contestualmente la competenza della giurisdizione tributaria è stata progressivamente ampliata tanto che oggi si può parlare di una giurisdizione "generale" delle Commissioni Tributarie.

In tale contesto è intervenuto l'articolo 39 del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98 convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111 (in G.U. 16/07/2011, n. 164) nel cui solco si colloca la presente proposta.

Come noto tale intervento normativo, pur mantenendo l'autonomia della giurisdizione tributaria rispetto a quella ordinaria e il carattere onorario della stessa, ha inteso incrementare sia l'efficienza che l'imparzialità e terzietà del corpo giudicante, quanto attraverso il rafforzamento delle cause di incompatibilità dei giudici tributari, soprattutto attraverso l'incremento della presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari, e contabili ovvero tra gli avvocati dello Stato, in servizio o a riposo.

Specifica la relazione al citato decreto legge che tale incremento è finalizzato ad aumentare la terzietà e neutralità del giudice oltre che l'efficienza dell'organo giudicante tenuto conto del carattere sempre più tecnico della materia.

Tale intervento normativo riconosce il valore preponderante della giurisdizione ordinaria, amministrativa, militare e contabile nell'attuazione del giusto processo previsto dall'articolo 111 della Costituzione: la presenza di giudici che provengono dalla cultura della giurisdizione è considerata dal legislatore un indefettibile presupposto per la tutela dei diritti soggettivi dei cittadini contribuenti.

Per pervenire a tale obiettivo il sopracitato articolo 39 ha novellato il decreto legislativo 31 dicembre 192, n. 545, inserendo nel corpo dell'articolo 9 il nuovo comma 2-bis, ai sensi del quale *“per le commissioni tributarie regionali i posti da conferire sono attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza in tali commissioni di due terzi dei giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, ovvero gli avvocati dello Stato, a riposo.”*

Si tratta di un importante riconoscimento della professionalità della magistratura italiana, espressa sia nella giurisdizione ordinaria che nelle giurisdizioni speciali riconosciute dall'art. 103 della Costituzione e che, sicuramente, in questi anni ha incrementato il contributo che la magistratura offre alla tutela dei diritti dei cittadini contribuenti: e l'adesione di molti magistrati ha costituito un indubbio contributo al miglioramento sia dell'indipendenza ed autonomia delle Commissioni Tributarie che della qualità della loro attività.

Di fatto il legislatore, pur rinunciando a creare delle sezioni specializzate presso la giurisdizione ordinaria, come ripetutamente sollecitato anche dalla dottrina, ha deciso di garantire un fenomeno “osmotico inverso”, garantendo cioè la prevalente presenza di magistrati autonomi e indipendenti, nati nella cultura della giurisdizione e portatori anche di una specifica professionalità tecnica nella gestione del processo e nella valutazione del fatto che possono

derivare solo da una professionalità acquisita nel corso degli anni nell'esercizio della giurisdizione ed al cui formarsi non è sufficiente il mero superamento di un concorso tecnico specializzato magari solo in diritto tributario. Anziché portare la giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione ordinaria il legislatore ha optato per portare la professionalità dei giudici, ordinari e speciali, nell'ambito della giurisdizione tributaria.

È peraltro emerso, durante i lavori di questa Commissione, come per assicurare un più elevato livello qualitativo delle decisioni sia necessario un ulteriore elemento, ossia l'impegno a tempo pieno nello svolgimento di tale attività giurisdizionale: del resto il criterio della specializzazione per materia è ormai un criterio ordinario nell'organizzazione della giurisdizione ordinaria senza, però, creare inutili steccati con formazione di una nuova e piccola giurisdizione speciale, peraltro costituzionalmente non prevista dall'art. 103 della Costituzione. Le misure proposte dunque, realizzando un intervento limitato alla ristrutturazione ed al rafforzamento dell'apparato della giurisdizione tributaria speciale, oltre alla evidente utilità intrinseca immediata, contengono evidenti profili di sviluppo effettuale, diretto e potenziale.

In primo luogo – nel breve periodo – ne deriva la ragionevole aspettativa di un sensibile miglioramento dello standard qualitativo medio delle decisioni di appello ossia quelle impugnabili per cassazione.

In secondo luogo – nel medio periodo – l’innovativo impiego di giudici a tempo esclusivo ovvero prevalente nel secondo grado del giudizio realizza un serbatoio di personale di magistratura specialistico per la sezione specializzata tributaria della Corte di Cassazione, pur senza alcuna necessità di modifica delle norme primarie vigenti che ne regolano la selezione.

In terzo luogo – in prospettiva – prefigura una modalità di analogia ristrutturazione e potenziamento degli organi giudicanti di primo grado.

Nel complesso, pienamente all’interno della “logica binaria” del PNRR, tali misure normative forniscono risposte immediate con effetti immediati/durevoli e con rilevanti potenzialità evolutive, non richiedono modifiche costituzionali salvaguardando la natura onoraria del giudice tributario (che invece la creazione di una nuova magistratura tributaria richiederebbe) e garantiscono la valorizzazione delle professionalità esistenti come previsto nel mandato affidato a questa commissione. Inoltre è un progetto immediatamente fattibile in quanto attinge a risorse esistenti (mentre, laddove si dovessero bandire dei concorsi specialistici, il tempo di attuazione della riforma non sarebbe inferiore a 8/10 anni) e non prevede delle revisioni della geografia giudiziaria (che invece l’istituzione di un giudice professionale di primo grado finirebbe con l’imporre) che spesso rappresentano la “pietra di inciampo” di ogni progetto riformatore della giustizia.

Tanto premesso, prima di passare all'esame specifico dell'articolato, merita preliminarmente osservare che l'intervento di riforma in esame dovrebbe essere attuato con lo strumento della legge delega, stante la complessità della disciplina di riordino della materia che necessita di opportuni approfondimenti in sede di esercizio della delega.

L'intervento normativo che si propone è costituito da un unico articolo, composto da sei commi.

Il primo comma, a sua volta, contiene sette punti di delega, contraddistinti con notazione alfabetica.

Il punto di cui alla lettera a) delega il Governo a modificare la disciplina di accesso ai ruoli giudicanti delle Commissioni tributarie, prevedendo in linea generale l'introduzione di limiti di età minima e massima, ed in particolare – per i non appartenenti alle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare – prevedendo l'introduzione del requisito della laurea magistrale in giurisprudenza ovvero in economia e commercio nonché del superamento dell'esame di stato di avvocato ovvero di dottore commercialista ovvero del conseguimento del titolo di dottore di ricerca in materie giuridiche o discipline aziendali, nonché l'accesso al secondo grado solo dopo otto anni di positivo esercizio della giurisdizione.

Prevedendo dei requisiti di maggiore specializzazione per l'accesso, dunque, si persegue l'obiettivo di innalzare il livello

qualitativo della magistratura tributaria, senza snaturarne la natura onoraria. Il mantenimento di detto carattere sembra peraltro necessario, per diverse ragioni tanto di ordine giuridico, quanto di ordine pratico.

Sul piano giuridico merita osservare che il perimetro della discrezionalità del legislatore nel riordino della giurisdizione tributaria, che rientra tra quelle preesistenti all'entrata in vigore della Carta Costituzionale e conservate ai sensi della VI disposizione transitoria, è ben definito dall'ordinanza 23 aprile 1998, n. 144 della Consulta, in base alla quale i due limiti invalicabili per non infrangere il principio di tendenziale unità della giurisdizione sul quale si fonda il nostro ordinamento (e non far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale) sono rispettati ove non vengano snaturati “né il sistema di estrazione dei giudici, né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie”.

Tanto premesso, con riguardo al primo limite (relativo al sistema di estrazione dei giudici), la Consulta ha ritenuto legittimi gli interventi migliorativi “dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità”, tra i quali certamente rientra quello contemplato dalla disposizione in commento. Certamente più problematico, sotto il profilo della legittimità costituzionale, pare invece la costituzione di un giudice professionale specializzato che con ogni probabilità snaturerebbe

(per usare il linguaggio della Consulta) il sistema di estrazione dei giudici, e che dunque richiederebbe un intervento normativo di rango costituzionale (salva la possibilità, a Costituzione invariata, di ricondurre la materia tributaria nell'ambito della giurisdizione ordinaria).

Sul piano pratico deve invece rilevarsi che il diritto tributario sostanziale è materia giuridica tipicamente di “secondo grado”, implicando un background costituito dalle altre materie giuridiche fondamentali (diritto amministrativo, diritto civile, diritto penale) e, per le principali imposte erariali, dalle discipline contabili. Il diritto tributario è dunque – molto più di altre – una materia poliedrica, in parte eteronoma ed in parte autonoma, fondando la sua “specialità” in questa sua complessità ontologica.

La giurisdizione, d'altra parte, oltre che diritto processuale costituito da principi e regole procedurali, che nello speciale rito tributario sono in parte derivati dal diritto processuale civile comune (arg. ex articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546) è anche ordinamento ossia *status* giuridico-economico dei giudici ed, al fondo, precomprensione/immedesimazione del/nel ruolo. Sotto questo profilo, in termini sia individuali sia collettivi, le “stelle polari” sono i principi dati dalla Costituzione, agli articoli 101 e seguenti, su tutti l'indipendenza e l'autonomia dei giudici e della magistratura di cui essi fanno parte.

Tutto ciò non si può risolvere, come osservato in premessa, in un

concorso di accesso. Ci vuole il tempo e la temperie dell'esperienza giurisprudenziale, con la correlata parallela attività di auto/etero formazione permanente. Una magistratura nuova ha bisogno di anni per espletare le procedure concorsuali di accesso onde raggiungere la massa critica necessaria e di ancor più anni successivi per consolidarne i risultati. Tempistica quest'ultima, senz'altro incompatibile, con le esigenze di smaltimento dell'arretrato imposte dal PNRR. L'idea di costituire un giudice specializzato professionale infine potrebbe comportare la ghetizzazione della produzione giurisprudenziale sulla materia, l'autoreferenzialità, la separatezza corporativa, amplificando gli effetti di un assetto giurisdizionale frastagliato come quello italiano, che non ha certo bisogno di essere ulteriormente consolidato.

Il punto di delega di cui alla lettera b) introduce nel processo tributario (mutuandola dal rito ordinario) la c.d. proposta di conciliazione del giudice.

In particolare si prevede che il giudice di primo grado, alla prima udienza ovvero sino a quando non è esaurita l'eventuale attività istruttoria, formuli alle parti, ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia, all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione e tenuto altresì conto della proposta di mediazione di cui all'articolo 17-*bis*, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, una proposta transattiva e conciliativa.

Opportunamente inoltre si prevede che la proposta conciliativa non possa costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice, ed, inoltre, al fine di incrementare l'efficacia dello strumento, che nella statuizione sulle spese di lite il giudice tenga conto della mancata adesione delle parti alla proposta.

Il punto di delega di cui alla lettera c) prevede l'istituzione presso le Commissioni tributarie regionali di una apposita sezione, per la trattazione delle controversie in grado di appello dal valore superiore ad euro 25.000 ed in materia di classamento catastale, tributi doganali ed accise.

Ciò al precipuo fine di migliorare la qualità del prodotto giurisdizionale che eventualmente dovrà essere esaminato dalla Corte di legittimità, che come noto si trova attualmente in uno stato di profonda sofferenza per l'enorme mole della pendenza tributaria certamente in larga misura determinata da decisioni di merito spesso scarsamente motivate e di scadente livello sul piano dell'elaborazione giuridica.

La composizione della sezione in esame è disciplinata dal punto di delega di cui alla lettera d) ai sensi del quale, con preferenza per gli attuali componenti delle Commissioni tributarie in servizio da almeno quattro anni, possono far parte della medesima esclusivamente magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari non cessati dagli ordini di appartenenza, docenti universitari di ruolo in materie giuridiche e discipline aziendali, avvocati e dottori com-

mercantili con almeno quindici anni di iscrizione nei relativi albi professionali e di effettivo esercizio dell'attività. Ciò, ancora una volta, al fine di garantire un elevato grado di competenza e specializzazione dei componenti, nella medesima ottica dell'intervento di cui al punto di delega sub a) sopra esaminato.

Il punto di delega di cui alla lettera e), inoltre, stabilisce che alla sezione di cui alla lettera c) sia preposto un Presidente da individuarsi nel Presidente della Commissione tributaria regionale o per le Commissioni Tributarie regionali con bacino d'utenza superiore a 1.500.000 abitanti, un presidente di sezione, nominato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria tra soggetti aventi i titoli di cui alla lettera d) che ne facciano domanda.

Ancora, onde assicurare che i giudici preposti alla sezione dedichino alla giurisdizione tributaria il proprio impegno a tempo pieno, la lettera f) dispone che essi svolgano le funzioni di giudice tributario in via esclusiva o prevalente per un periodo temporale non inferiore a tre anni e non superiore a sei anni, con conservazione delle progressioni di carriera secondo le discipline normative dei rispettivi ordinamenti professionali.

Ferma la scelta discrezionale del legislatore delegato in ordine alle concrete modalità attuative di tale principio di delega, appare opportuno segnalare che l'alternativa *esclusività/prevalenza* debba distintamente riferirsi alle categorie professionali implicate dal principio di delega, nel senso che l'*esclusività* vada riferita al

personale giudicante appartenente alle magistrature professionali, la *prevalenza* alle categorie professionali residuanti. Ciò al fine di non ingenerare frizioni eccessive con le esigenze istituzionali e personali intrinseche alle categorie medesime, quali, ad esempio, quelle degli uffici *a quibus* per i magistrati e quelle della possibilità di prosecuzione dell'esercizio dell'insegnamento ovvero dell'attività professionale per i docenti ed i professionisti, per quest'ultimi con previsione delle necessarie "barriere normative" di compatibilità territoriale.

La limitazione del periodo di impiego nelle "apposite sezioni" di cui alla lett. c) è funzionale al ricambio soggettivo del personale giudicante addetto, allo scopo di evitare una possibile "cristallizzazione" eccessiva della giurisprudenza, parendo comunque congruo il "tempo massimo" indicato allo scopo, pure rilevante, della "relativa continuità" della giurisprudenza medesima.

Il comma 3 della disposizione in esame, inoltre onde garantire l'efficiente avvio delle sezioni, autorizza il Governo ad emanare disposizioni transitorie volte ad evitare che le stesse siano gravate da un eccessivo carico iniziale di procedimenti.

Da ultimo le disposizioni di cui ai commi 4, 5 e 6 contengono le disposizioni relative alle modalità tecniche di esercizio della delega.

XX

DISPOSIZIONI LEGISLATIVE RIGUARDANTI

IL GIUDIZIO DI CASSAZIONE

*Margherita Cardona Albini, Enrico Manzon, Domenico Pellegrini,
Luca Varrone, Glauco Zaccardi*

In piena coerenza con gli obiettivi del PNRR, le misure normative che si propongono hanno lo scopo di contribuire alla soluzione – durevole – della crisi della funzione nomofilattica della Suprema Corte di Cassazione nella materia tributaria.

Va tuttavia rilevato pregiudizialmente che tali misure scontano inevitabilmente la consapevolezza della necessità di un consistente alleggerimento del carico delle pendenze attuali gravanti sulla sezione specializzata, onde aumentarne le *chances* di successo sia in relazione ai tempi di durata del processo sia in ordine alla qualità e coerenza della giurisprudenza tributaria di legittimità.

In altri – ancor più chiari – termini risulta evidente che i prospettati interventi normativi debbano essere accompagnati/integrati con incisive disposizioni legislative per la definizione agevolata delle controversie pendenti avanti la sezione specializzata, pur limitandole allo stretto necessario per raggiungere una “soglia critica” di deflazione immediata che consenta, *de residuo*, l’impostazione di

un programma quadriennale di smaltimento dell'arretrato e di stabilizzazione operativa con ragionevoli probabilità di successo.

Con questa – doverosa – precisazione, il complesso delle misure proposte mira dunque a restituire alla Corte di Cassazione la funzione ordinamentale centrale che le spetta ex artt. 111, Cost, 65, legge di ordinamento giudiziario, anche, nel delicato e strategico settore delle liti fiscali.

Va poi soggiunto che sin dall'inizio dei lavori della Commissione è emerso che bisognava necessariamente tener conto delle proposte di modifica che parallelamente stava formulando la “*Commissione per l'elaborazione di proposte di interventi in materia di processo civile e di strumenti alternativi*” presieduta dal Prof. Francesco Paolo LUIO.

Infatti, la Sezione Tributaria, Sezione Quinta civile della Corte di Cassazione, applica la disciplina ordinaria prevista per il giudizio di legittimità e quindi le proposte fatte dalla Commissione Luiso nella parte relativa a tale giudizio ricomprendono necessariamente anche i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie regionali, che tabellarmente sono di competenza della sezione specializzata.

Ciò posto, si ritiene che le proposte elaborate dalla Commissione Luiso sul piano generale siano ampiamente condivisibili ed in particolare l'unificazione dei riti camerali, attualmente disciplinati dall'articolo 380-bis (Procedimento per la decisione in camera di consiglio sull'inammissibilità o sulla manifesta fondatezza o infon-

datezza del ricorso) e dall'articolo 380-bis.1 (Procedimento per la decisione in camera di consiglio dinanzi alla sezione semplice) nonché l'abolizione della "apposita sezione" (tabellarmente Sesta Sezione civile) di cui all'art. 376 c.p.c.

Si ritiene altresì di riproporre con alcune varianti, anche specifiche, le ulteriori misure normative indicate dalla Commissione Luiso sul piano processuale ed ordinamentale, come di seguito.

**(Rinvio pregiudiziale in cassazione e ricorso nell'interesse
della legge nella materia tributaria)**

Relazione illustrativa

La funzione nomofilattica della Corte di Cassazione è un valore essenziale dell'ordinamento e una garanzia fondamentale per il cittadino perché assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge e l'unità del diritto oggettivo nazionale (art. 65, r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, legge di ordinamento giudiziario). Tale funzione, oltre ad essere diretto presidio della concreta realizzazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 della Costituzione, favorisce anche il sorgere di indirizzi giurisprudenziali coerenti ed univoci, rendendo possibile soddisfare l'esigenza, oggi sempre più avvertita, della prevedibilità della decisione.

L'incertezza nell'interpretazione della legge, infatti, costituisce un ulteriore motivo di incremento del contenzioso e soprattutto dei ricorsi in Cassazione.

Nel sistema attuale, la Corte di cassazione interviene al termine del giudizio e, quindi, specialmente nella materia tributaria devoluta alla Quinta Sezione civile, a distanza di molti anni dal sorgere del contenzioso. Inoltre, il ritardo nella definizione dei ricorsi si riverbera anche sul giudizio di merito, in quanto, il definitivo affermarsi di una determinata interpretazione di una norma avviene quando oramai un determinato contenzioso si è prodotto con centinaia, se non migliaia di cause che potevano non nascere o essere celermente decise, con ulteriore aggravio dell'intero sistema della giustizia tributaria e di quella civile in generale.

Al contrario, un'interpretazione autorevole e sistematica della Corte resa con tempestività, in poco tempo ed in concomitanza alle prime pronunzie della giurisprudenza di merito, può svolgere un ruolo deflattivo significativo, prevenendo la moltiplicazione dei conflitti e con essa la formazione di contrastanti orientamenti territoriali.

Nella materia del diritto tributario, peraltro, l'esigenza di assicurare una tempestiva interpretazione uniforme è particolarmente avvertita per due ordini di ragioni: il continuo succedersi di norme di nuova introduzione, rispetto alle quali il giudice del merito non ha un indirizzo interpretativo di legittimità cui fare riferimento e la serialità dell'applicazione delle norme che si riflette sulla serialità del contenzioso.

Si propongono pertanto due novità di tipo processuale tendenti a rendere più tempestivo l'intervento nomofilattico, con auspicabili benefici in termini di uniforme interpretazione della legge, quale strumento di diretta attuazione dell'art. 3 della Costituzione, prevedibilità delle decisioni e deflazione del contenzioso.

Il primo istituto, sulla scorta, peraltro, di felici esperienze straniere (e segnatamente dell'ordinamento francese che conosce la *saisine pour avis*), è denominato "rinvio pregiudiziale in cassazione", consente al giudice tributario, in presenza di una questione di diritto nuova, che evidenzi una seria difficoltà interpretativa e che appaia probabile che si verrà a porre in numerose controversie, di chiedere alla Corte di legittimità l'enunciazione di un principio di diritto. Il secondo istituto che può essere aggiuntivo o sostitutivo rispetto al primo è quello denominato "ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria".

Tale strumento consente al Procuratore Generale presso la suprema Corte di Cassazione di formulare una richiesta al Primo Presidente della Corte di cassazione di rimettere una questione di diritto di particolare importanza che rivesta il carattere della novità o della serialità o che ha generato un contrasto nella giurisprudenza di merito in modo che venga enunciato un principio di diritto nell'interesse della legge, cui il Giudice del merito tendenzialmente deve uniformarsi, salva la possibilità di discostarsene con assunzione di responsabilità e con onere di adeguata motivazione.

I due istituti si fondano sui medesimi presupposti da intendersi alternativi tra loro:

1) la “novità” della questione da intendersi non solo come novità della norma che deve essere oggetto di interpretazione ma anche come assenza di precedenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità: in altre parole, gli strumenti in esame potranno essere utilizzati anche con riferimento a normative meno recenti che, tuttavia, non siano state esaminate dal giudice della nomofilachia;

2) Il secondo presupposto cui subordinare l’esercizio del potere di rinvio pregiudiziale o di ricorso nell’interesse della legge è la particolare importanza della questione e la oggettiva difficoltà di interpretazione della norma e il formarsi di orientamenti contrastanti nella giurisprudenza di merito: ciò può essere legato, ad esempio, all’oscurità del testo di legge ovvero alla esistenza di disposizioni contrastanti che regolano la medesima materia, ovvero ancora alle difficoltà di coordinamento della legge nazionale con disposizioni di fonte comunitaria o internazionale.

3) Il terzo presupposto, a fronte del quale richiedere l’autorevole intervento della Corte di cassazione, attiene alla serialità della questione. Quando una determinata norma abbia generato un rilevante contenzioso o sia astrattamente idonea ad essere applicata in un numero indeterminato di controversie, in modo tale da definire in modo rapido e per quanto possibile uniforme le stesse.

Gli strumenti processuali in esame identici nei presupposti legit-

timanti, divergono, invece, nella concreta modalità di attuazione.

Il rinvio pregiudiziale, infatti, è rimesso al prudente apprezzamento del giudice tributario e necessita di un filtro particolarmente rafforzato, per evitare il rischio di un eccesso di ordinanze di rinvio, con l'effetto paradossale di aumentare il già gravoso carico della Corte di Cassazione.

Si prevede pertanto un filtro di ammissibilità affidato al Primo Presidente, che potrà avvalersi anche dell'Ufficio del Massimario, per una valutazione preliminare di ammissibilità e senza oneri motivazionali in caso di restituzione al Giudice per mancanza dei presupposti legittimanti il rinvio.

Il rischio di abuso dello strumento, invece, non sussiste con riferimento al secondo istituto proposto stante il suo affidamento alla Procura Generale della Corte di Cassazione che ha un numero di sostituti procuratori generali addetti al settore civile più limitato, che anzi dovrebbe essere potenziato, anche in considerazione della eccezionalità dell'istituto e dell'autorevolezza istituzionale dell'A.G. richiedente.

Il principio di diritto espresso dalla Corte di cassazione sarà vincolante solo nel caso del rinvio pregiudiziale e solo per il giudice che lo ha sollevato. Sulla vincolatività del principio di diritto espresso si fa riferimento a quanto già elaborato rispetto ad altri istituti di rinvio pregiudiziale già conosciuti dall'ordinamento italiano.

In tutti gli altri casi l'interpretazione della Corte di Cassazione costituirà un autorevole precedente, al quale il giudice del merito potrà fare riferimento e dal quale difficilmente potrà discostarsi, sicuramente con un onere motivazionale supplementare. Infatti, una decisione del giudice di merito "difforme" dai precedenti della Cassazione, soprattutto se pronunciata dalle Sezioni Unite, "immutata", o "gratuita" o "immediata" può avere conseguenze in termini di responsabilità a carico del giudice di merito stesso.

In conclusione, l'obiettivo degli istituti del rinvio pregiudiziale in cassazione e del ricorso nell'interesse della legge è quello di permettere che la Cassazione affermi celermente, prevenendo un probabile contenzioso su una normativa nuova o sulla quale non si è ancora pronunciata la giurisprudenza di legittimità, una interpretazione chiara, capace di fornire indirizzi per il futuro alle Commissioni Tributarie, al contribuente e agli uffici dell'amministrazione.

Testo della legge delega

Nell'esercizio della delega di cui all'articolo ____, il decreto o i decreti legislativi devono prevedere l'introduzione, anche in grado di appello, del rinvio pregiudiziale in cassazione e sono adottati secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

a) la commissione tributaria provinciale o regionale, quando deve decidere una questione di diritto decisiva ai fini della risoluzione

della controversia e sulla quale ha preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti, possa sottoporre direttamente la questione alla Corte di cassazione per la risoluzione del quesito posto;

b) l'esercizio del potere di cui al punto a) sia subordinato ai seguenti presupposti: 1) si tratti di una questione nuova, non ancora affrontata dalla Corte di cassazione; 2) sia una questione di puro diritto e di particolare importanza; 3) presenti gravi difficoltà interpretative; 4) sia suscettibile di porsi in numerose controversie;

c) ricevuta l'ordinanza con la quale il giudice sottopone la questione, il primo presidente, entro novanta giorni, possa dichiarare inammissibile la richiesta qualora risultino insussistenti i presupposti di cui alla lettera precedente;

d) nel caso in cui non provveda a dichiarare la inammissibilità, il primo presidente assegni la questione alle Sezioni Unite;

e) la Corte di Cassazione decida enunciando il principio di diritto in esito ad un procedimento da svolgersi in camera di consiglio, con la requisitoria scritta del pubblico ministero e con facoltà per le parti di depositare memorie;

f) il rinvio pregiudiziale in cassazione sospenda il giudizio;

g) il provvedimento con il quale la Cassazione decide sulla questione sia vincolante nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione e conservi tale effetto, ove il processo si estingua, anche nel nuovo processo che sia instaurato con la riproposizione della domanda.

Proposta di norma direttamente applicabile – rinvio pregiudiziale.

Nel D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 recante «Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413» è inserito il seguente articolo:

62-ter. (Rinvio pregiudiziale)

La commissione tributaria provinciale o regionale può disporre con ordinanza il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di cassazione per la risoluzione di una questione di diritto idonea alla definizione anche parziale della controversia, quando ricorrono le seguenti condizioni:

- 1) la questione di diritto sia nuova o comunque non sia stata già trattata in precedenza dalla Corte di cassazione;
- 2) si tratti di una questione esclusivamente di diritto e di particolare rilevanza;
- 3) presenti particolari difficoltà interpretative;
- 4) si tratti di questione che, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito.

Il giudice, se ritiene di disporre il rinvio pregiudiziale, assegna alle parti un termine non superiore a quaranta giorni per il deposito di memorie contenenti osservazioni sulla questione di diritto. Con

l'ordinanza che formula la questione dispone altresì la sospensione del processo fino alla decisione della Corte di cassazione.

Il primo presidente, ricevuta l'ordinanza di rinvio pregiudiziale, con proprio decreto la dichiara inammissibile quando mancano una o più delle condizioni di cui al secondo comma.

Se non dichiara l'inammissibilità, il primo presidente dispone la trattazione del rinvio pregiudiziale dinanzi alle Sezioni Unite in pubblica udienza per l'enunciazione del principio di diritto.

Il provvedimento con il quale la Corte di cassazione definisce la questione di diritto è vincolante per il giudice nel procedimento nel cui ambito è stato disposto il rinvio. Il provvedimento conserva il suo effetto vincolante anche nel processo che sia instaurato con la riproposizione della domanda.

Art. 363 bis c.p.c. Principio di diritto in materia tributaria

Il Procuratore generale presso la Corte di Cassazione può proporre ricorso per chiedere che la Corte enunci nell'interesse della legge un principio di diritto nella materia tributaria in presenza dei seguenti presupposti:

- a) la questione di diritto presenti particolari difficoltà interpretative e vi siano pronunce contrastanti delle Commissioni Tributarie Provinciali o Regionali;
- b) la questione di diritto sia nuova o perché avente ad oggetto una norma di nuova introduzione o perché non trattata in precedenza dalla Corte di Cassazione.

c) la questione di diritto per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito.

Il ricorso del Procuratore generale, contenente una sintetica esposizione del fatto e delle ragioni di diritto poste a fondamento dell'istanza, è depositato presso la cancelleria della Corte ed è rivolto al primo presidente, il quale con proprio decreto lo dichiara inammissibile quando mancano una o più delle condizioni di cui al primo comma.

Se non dichiara l'inammissibilità, il primo presidente dispone la trattazione del ricorso nell'interesse della legge dinanzi alle Sezioni Unite per l'enunciazione del principio di diritto.

La pronuncia della Corte non ha effetto diretto sui provvedimenti dei giudici tributari.

(Copertura dei posti di organico in Cassazione)

Relazione illustrativa

L'esigenza di coprire urgentemente i vuoti nell'organico della Corte Suprema di Cassazione (per definire un gravoso carico di arretrato, specialmente nelle Sezione Tributaria, ulteriormente incrementato dalla temporanea sospensione delle attività giudiziali durante l'emergenza sanitaria da Covid-19) può essere soddisfatta dall'adozione di una norma che impieghi presso la Corte di Cassazione i magistrati del Massimario che, oltre ad aver maturato un quadriennio di servizio presso l'Ufficio (e, cioè, il minimo previsto per il tramutamento *ex art. 194 O.G.*), abbiano già svolto le funzioni di legittimità presso la sezione tributaria per un biennio o che siano prossimi alla maturazione di tale significativa e formativa esperienza.

L'Ufficio del Massimario e del Ruolo era composto – prima della modifica apportata dall'art. 74, comma 1, lett. a), D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98 – da 37 magistrati, la cui attività era rivolta a supporto dell'esercizio delle funzioni di legittimità attraverso a) l'ordinata catalogazione dei precedenti della Corte Suprema (analisi dei provvedimenti e stesura delle massime), b) l'individuazione e la segnalazione di contrasti, problematiche meritevoli di attenzione,

novità normative o giurisprudenziali, c) la predisposizione di relazioni e approfondimenti rivolti alle Sezioni Unite e alle Sezioni Semplici per la risoluzione delle controversie, d) l'elaborazione di rassegne periodiche tese a ricostruire l'evoluzione della giurisprudenza di legittimità.

La predetta norma – aggiungendo un comma all'art. 115 Ord. Giud. – ha elevato il numero dei componenti dell'Ufficio a 67 magistrati e – fermo il principio secondo cui «*Le attribuzioni dell'ufficio del massimario e del ruolo sono stabilite dal primo presidente della corte suprema di cassazione, sentito il procuratore generale della Repubblica*» (art. 68, comma 3, Ord. Giud.) – ha istituito il compito di «*assistente di studio*», magistrato dell'Ufficio destinato alle Sezioni della Corte con compiti nuovi e con specifica facoltà di assistere alle camere di consiglio, pur senza possibilità di prendere parte alla deliberazione o di esprimere il voto sulla decisione (art. 74, comma 1, lett. b), D.L. 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 agosto 2013, n. 98).

Successivamente, l'art. 1, comma 1, D.L. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla Legge 25 ottobre 2016, n. 197, ha inciso sul già menzionato art. 115 Ord. Giud., aggiungendo ulteriori due commi e ha previsto la possibilità, per il Primo Presidente, di disporre l'applicazione dei magistrati addetti all'ufficio del massimario e del ruolo con anzianità di servizio nel predetto ufficio non inferiore a due anni, che abbiano conseguito almeno la

terza valutazione di professionalità, alle sezioni della Corte per lo svolgimento delle funzioni giurisdizionali di legittimità.

In seguito, l'art. 1, comma 980, Legge 27 dicembre 2017, n. 205, con disposizione temporanea la cui efficacia è cessata il 31 dicembre 2020, ha stabilito che i magistrati dell'Ufficio possano essere applicati esclusivamente alla sezione tributaria (sezione quinta civile della Corte).

Dal 2021, i magistrati del Massimario sono tornati a potere essere applicati anche alle altre Sezioni civili e alle Sezioni penali per lo svolgimento delle funzioni di legittimità.

L'art. 1, comma 379, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145 ha previsto un aumento del ruolo organico del personale della magistratura ordinaria e aumentato il numero dei posti nella Corte di Cassazione. Attualmente, l'organico della Corte di Cassazione presenta scoperture importanti:

PIANTA ORGANICA NUMERICA PER LA Corte Suprema di Cassazione di ROMA								
Funzione	Organico	Vacanti	Presenza Giuridica	Uomini P. Giuridica	Donne P. Giuridica	Effettivi	% Sc. Giuridica	% Sc. Effettiva
Primo Presidente della Corte di Cassazione	1	0	1	1	0	1	0	0
Presidente Aggiunto Corte Suprema di Cassazione	1	0	1	0	1	1	0	0
Presidente di Sezione Corte Suprema di Cassazione	59	11	48	34	14	42	18	28
Consigliere di Corte di Cassazione	356	94	262	168	94	260	26	26
Magistrato di tribunale destinato alla Corte di Cassazione	67	15	52	30	22	52	22	22
Giudice ausiliario di cassazione	50	37	13	11	2	13	74	74

Tuttavia, la procedura concorsuale volta a colmare tali scoperture è appena stata bandita dal Consiglio Superiore della Magistratura ed è presumibile – in ragione dei dati ricavabili dai precedenti e dalla necessità di verificare, anche tramite un'apposita Commissione tecnica, le particolari attitudini dei candidati allo svolgimento delle funzioni di legittimità – che la stessa possa protrarsi per alcuni mesi.

Di contro, l'esigenza di copertura dell'organico della Suprema Corte ha caratteri di urgenza, sia per il numero delle controversie pendenti (soprattutto presso la Sezione Tributaria), sia per il rallentamento nella loro trattazione determinato dalle norme emergenziali dettate per fronteggiare la pandemia da Covid-19.

Si propone di seguito una norma volta a porre immediato rimedio alla grave scopertura d'organico della S.C. (in particolare, nella Sezione Tributaria), attraverso una misura immediatamente idonea all'ingresso di magistrati – con peculiare attitudine già precedentemente vagliata e sperimentata – che abbiano svolto (o stiano svolgendo) funzioni di legittimità.

La proposta normativa, analogamente a quanto operato in passato (art. 5 D.Lgs. 23 gennaio 2006, n. 24), prevede la destinazione (su domanda) dei magistrati del Massimario alla copertura delle vacanze della Corte di cassazione, la cui pianta organica è stata recentemente aumentata; costituiscono requisiti per tale destinazione 1) il possesso di una effettiva anzianità di servizio presso l'Ufficio del

Massimario della Corte di Cassazione di almeno 4 anni (ex art. 194 Ord. Giud.), anche maturata entro un anno dall'entrata in vigore della norma; 2) lo svolgimento delle funzioni di legittimità in applicazione alla sezione tributaria per almeno due anni (requisito che identifica, tra i vari magistrati, coloro che già abbiano acquisito o che, stanti le perduranti applicazioni, acquisiscano, nell'anno successivo all'entrata in vigore della norma, la peculiare attitudine all'esercizio delle predette funzioni).

Proprio per far fronte al gravoso carico incombente sulla Sezione Tributaria si prevede che i magistrati del Massimario destinati alla copertura dei posti vacanti di consigliere della Corte di cassazione siano assegnati alla Sezione tributaria per un periodo non inferiore a quattro anni.

TESTO DELLA NORMA

All'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, dopo il comma 379 sono inseriti i seguenti:

379-bis. Il Consiglio Superiore della Magistratura destina alla copertura dei posti vacanti di consigliere della Corte di cassazione, nella pianta organica rideterminata dall'articolo 1, comma 379, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 e dal decreto del Ministro della Giustizia del 17 aprile 2019, i magistrati addetti all'ufficio

Le proposte di interventi legislativi elaborate dalla Commissione

del massimario e del ruolo, previa domanda di tramutamento, che sono in possesso del requisito prescritto dall'articolo 194 del regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12 e che sono stati applicati per almeno due anni alla sezione tributaria della Corte di Cassazione per lo svolgimento delle funzioni di legittimità ai sensi del primo comma dell'art. 1 del decreto legge 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197 o che matureranno entrambi detti requisiti entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge. Il procedimento di copertura dei posti di cui al periodo precedente può essere iniziato con modalità d'urgenza dal Consiglio superiore della magistratura fin dal giorno stesso di pubblicazione della presente legge nella Gazzetta Ufficiale.

379-ter. I magistrati destinati alla copertura dei posti vacanti di consigliere della Corte di cassazione di cui all'articolo 379-bis sono assegnati alla sezione tributaria per un periodo non inferiore a quattro anni.

E IN FORMA DI DELEGA

Qualora si volesse prevedere un principio per una legge-delega (anziché una norma immediatamente applicativa e immediatamente

risolutiva delle problematiche evidenziate) il testo potrebbe essere il seguente:

- prevedere che siano destinati alla copertura dei posti vacanti di consigliere della Corte di cassazione i magistrati addetti all'ufficio del massimario e del ruolo che avanzino domanda per il tramutamento e che, entro un anno dalla data di entrata in vigore del decreto delegato, siano in possesso del requisito prescritto dall'articolo 194 del regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12 e siano stati applicati per almeno due anni alla sezione tributaria della Corte di Cassazione per lo svolgimento delle funzioni di legittimità;*
- disporre che i magistrati destinati alla copertura dei posti vacanti di consigliere della Corte di cassazione in base alle disposizioni di cui al punto precedente siano assegnati alla sezione tributaria per un periodo non inferiore a quattro anni.*

Notizie sugli Autori

Giuseppe Creazzo - Procuratore Capo di Firenze; Giudice tributario.

Gianpiero D'Alia - Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.

Giacinto della Cananea - Professore Ordinario di Diritto Amministrativo, Università Bocconi; già Presidente della Commissione Interministeriale Giustizia/Mef per la riforma della Giustizia tributaria.

Alberto Cisterna - Presidente Sezione Tribunale di Roma; Giudice tributario.

Francesco De Domenico - Ricercatore di Diritto tributario, Università di Messina; Giudice tributario.

Santa De Marco - Dottore di Ricerca in Diritto tributario e Cultore della materia.

Andrea Giovanardi - Professore Ordinario di Diritto tributario, Università degli Studi di Trento; già Componente della Commissione Interministeriale Giustizia/Mef per l'attuazione della riforma della Giustizia tributaria; già Componente della Commissione Interministeriale Giustizia/Mef per la riforma della Giustizia tributaria.

Mariaenza La Torre - Consigliere di Cassazione; Presidente di Sezione CGT I grado di Messina.

Maria Pia Nucera - Presidente Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Gioacchino Puglisi - Garante del contribuente Regione Sicilia.

Maria Vittoria Serranò - Professore Ordinario di Diritto tributario, Università di Messina; già Componente della Commissione Interministeriale Giustizia/Mef per la riforma della Giustizia tributaria; Giudice tributario.

Ivan Santi Spina - Direttore Agenzia delle Dogane Messina.

