

SENATO DELLA REPUBBLICA

COMMISSIONI RIUNITE

2[^] (Giustizia) e 6[^] (Finanze e Tesoro)

***AUDIZIONE SULLA RIFORMA
DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA***

Roma, 22 marzo 2022

Avv. Michele Tiengo

Signori Presidenti, Onorevoli Senatori

rivolgo il mio sentito e deferente ringraziamento per la possibilità di svolgere alcune considerazioni sui disegni di legge congiunti in tema di riforma della Giustizia Tributaria e sul dibattito che le Commissioni hanno inteso sollecitare.

Mi accingo a farlo nella consapevolezza della straordinarietà del periodo storico, segnato da eventi epocali e trasformazioni sociali ed economiche di vasta scala, che impongono al nostro Paese di risolvere con urgente concretezza problemi strutturali che interessano tutti, dalle persone alle aziende, dalle famiglie ad ogni cittadino.

Intendo individuare con la necessaria sintesi alcuni aspetti peculiari della Giustizia Tributaria del nostro Paese che necessitano dell'intervento riformatore imposto dalle conclamate urgenze sociali ed economiche, rinviando alle sedi opportune ogni ulteriore approfondimento delle questioni tecniche di dettaglio e dei possibili interventi alla normativa processuale.

Eviterò quindi di ripetere in questa sede i riferimenti normativi e le contingenze di sistema (PNRR) che contraddistinguono il momento storico. È sufficiente notare come le attuali condizioni richiedano e favoriscano un intervento riformatore atteso da molti decenni.

I recenti lavori della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria hanno efficacemente approfondito l'attuale condizione del plesso giudiziario, le criticità sia sul piano delle strutture e delle procedure, sia su quello della specializzazione del giudice tributario¹. La mancata individuazione da parte della Commissione di una soluzione unitaria sul piano degli interventi riformatori evidenzia plasticamente l'esistenza di persistenti contrapposizioni che rischiano di ritardare la riforma.

E tuttavia le innegabili criticità dell'attuale ordinamento impongono di procedere nelle scelte, sia per i termini stringenti imposti dal Piano nazionale di Ripresa e Resilienza, sia perché il livello di approfondimento e confronto tra tutte le componenti del settore ha raggiunto il massimo grado di maturazione.

Anche il Parlamento, cui spetta ogni decisione finale, ha già efficacemente individuato nel corso della presente legislatura le linee direttive che la riforma dovrà seguire. La Risoluzione 12.10.2021 di questa stessa 6^a Commissione è chiara nell'impegnare 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*

¹ Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria – *Relazione finale* 30.06.2021.

*riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle commissioni tributarie*².

Sembra dunque che il “Gruppo tecnico operativo”, recentemente istituito a livello interministeriale per la predisposizione dello schema normativo di riforma della Giustizia Tributaria, non potrà che seguire le direttive fornite dal Parlamento e le valutazioni emerse nel dibattito della commissione interministeriale.

Vengono di seguito indicati alcuni punti sui quali è opportuno condurre l’esame dei disegni di legge attualmente pendenti, focalizzando l’attenzione sulle questioni relative alla revisione ordinamentale della rinnovata Giustizia tributaria.

1. ASSETTO ORDINAMENTALE: GIURISDIZIONE SPECIALE TRIBUTARIA

Il dibattito dottrinale e professionale degli ultimi anni ha contribuito al rafforzamento dell’orientamento favorevole al **mantenimento della giurisdizione speciale tributaria**, se non altro per ragioni pratiche e per l’impossibilità da parte della giurisdizione ordinaria di farsi carico anche delle cause tributarie.

In questo senso i disegni di legge sono univoci nel mantenere l’attuale impostazione.

La revisione in senso professionale delle commissioni tributarie ha del resto l’avallo della giurisprudenza costituzionale, che ne ha già previsto ed ammesso l’evoluzione, nella cornice dell’art. 102 Cost. e della VI Disposizione transitoria, con l’unico limite del mantenimento della materia tributaria e della conformità alla Costituzione³.

Non sembrano sussistere problematiche insuperabili in tale prospettiva e gli argomenti contrari sembrano rispondere più alla preferenza in favore di altre scelte (o al mantenimento dell’esistente) che a reali preoccupazioni costituzionali.

Il mutamento nominalistico da “commissioni tributarie” a “tribunali” e “corti d’appello tributarie” accompagna la revisione in senso professionale della giurisdizione speciale, che dovrebbe a quel punto essere affidata – per evidenti e da tutti condivise ragioni di terzietà – all’organizzazione della Presidenza del Consiglio dei Ministri dall’attuale gestione del MEF.

² Risoluzione della 6^a Commissione permanente (Finanze e tesoro) del Senato, approvata il 12.10.2021 a conclusione dell’esame della “*Relazione sui criteri per la revisione del meccanismo di controllo e di discarico dei crediti non riscossi*” (Doc. XXIV n. 53), con identica e coeva deliberazione della corrispondente 6^a Commissione della camera dei Deputati (Doc. XXVII n. 25).

³ In tal senso le decisioni della Corte Costituzionale nn. 287/1974, 215/1976, 217/1982, 154/1984, 212/1986, 144/1998, 64/2008

Verrebbero in tal modo superati tutti i problemi di autonomia, indipendenza ed imparzialità che minano l'attuale sistema dei giudici onorari, non più corrispondente al rinnovato art. 111 della Costituzione ed all'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

2. GIUDICI TRIBUTARI

Il passaggio della magistratura tributaria all'impiego "a tempo pieno" ed in esclusiva impone rilevanti modifiche alla sua selezione, comportando l'introduzione a regime del **concorso pubblico per titoli ed esami scritti ed orali**.

Appare opportuno che il concorso sia regolamentato in termini analoghi a quello per la nomina ad uditore giudiziario⁴, con identità di carriera e di trattamento economico, salva la specificità di alcune materie di esame (*in primis*, il diritto tributario sostanziale e processuale).

La pianta organica della magistratura tributaria necessita di una attenta verifica dei flussi, da anni in diminuzione su base nazionale, ma che attualmente risentono della drastica riduzione dell'attività degli organi di accertamento nel periodo Covid.

La serie storica dei flussi dell'ultimo decennio ha visto dimezzarsi le cause dei gradi di merito e le relative pendenze.

Risulta però stabile la concentrazione di un elevatissimo numero di cause in poche regioni del Paese, con una distribuzione del tutto anomala⁵. Il fenomeno meriterebbe adeguato approfondimento al fine di individuare le ragioni dell'assai più elevato tasso di litigiosità, in modo da prevenirne la formazione ed evitare che i contribuenti di quelle aree siano raggiunti da provvedimenti abnormi o non opportunamente filtrati nelle fasi precedenti l'impugnazione.

3. PIANTA ORGANICA E COMPOSIZIONE DELL'ORGANO GIUDICANTE

L'individuazione del numero di giudici tributari a regime è essenziale al fine di modularne la composizione in primo e secondo grado.

Nessuno mette in dubbio che la composizione collegiale sarebbe sempre da preferire rispetto all'organo monocratico. Ma tale scelta deve realisticamente

⁴ D.Lgs. 05.04.2006 n. 160.

⁵ Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie – Roma – Giugno 2021, p. 110 e ss.

confrontarsi con i costi di funzionamento del plesso giudiziario ed anche con la necessità di selezionare in tempi ragionevoli magistrati altamente specializzati.

Salvi improbabili ridimensionamenti del numero delle future cause, tutto ciò comporta la necessità di utilizzare i giudici tributari con efficienza, seguendo l'indicazione già presente nell'attuale normativa, che modula il regime processuale sulla base del valore delle cause (D.Lgs. 546/92).

Salva diversa indicazione emergente dalla futura verifica dei flussi, sembra quindi necessario che le liti di minore importanza e spesso di maggiore ripetitività siano affidate ad un giudice onorario selezionato sulla falsariga degli attuali magistrati onorari.

E dunque sembra ad oggi necessario così articolare la composizione dell'organo giudicante nel primo grado di giudizio:

- a) giudice onorario per le cause di minor valore (fino a 3 o 5.000 euro);
- b) giudice togato monocratico per le cause con valore tra 5.000 e 50.000 euro;
- c) giudice togato collegiale per le cause di valore superiore a 50.000 euro.

Le soglie per valore potrebbero essere modulate anche diversamente sulla base della verifica aggiornata dei flussi, che nella prima fase potrà comportare periodici adeguamenti.

E' da tenere presente che la normativa attuale già individua un tetto di 50.000 euro di valore per le cause sottoposte alla mediazione obbligatoria (art. 17-bis D.Lgs. 546/92), fissando a 3.000 euro il tetto entro il quale le parti possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica (art. 12 c. 2 D.Lgs. 546/92).

Quale che sia la composizione degli organi di primo grado, è opportuno che le cause in appello siano sempre affidate a corti in composizione collegiale, composte dai soli giudici di carriera.

La scelta di affidare in primo grado al giudice monocratico (togato ed onorario) le liti di minore valore è evidentemente finalizzata a contenere i costi di funzionamento ed a concentrare l'organo collegiale sulle cause di maggior valore ed importanza. In tal modo sarà possibile conservare l'attuale dislocazione di prossimità degli uffici giudiziari, che altrimenti dovrebbero essere accorpate con inevitabili stravolgimenti degli ambiti territoriali.

Tale scelta potrà essere sottoposta a revisione sulla base dei flussi futuri. Non v'è dubbio che al consolidamento ed affinamento della giurisprudenza di merito conseguente alla professionalizzazione dei magistrati potrà corrispondere una maggior prevedibilità degli esiti delle liti, con diminuzione delle nuove iscrizioni.

Sempre al fine della prevedibilità e quindi della certezza del diritto e, non secondariamente, per la diminuzione delle liti, è auspicabile l'implementazione degli strumenti tipici della giustizia predittiva, come previsto dal PNRR ed anche recentemente sollecitato dalla Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria⁶.

Quanto alla determinazione della pianta organica ed all'assegnazione ai diversi uffici giudiziari dei magistrati professionali, sarà necessario verificare i flussi delle cause degli ultimi anni, ponderati sulla base del valore e non solo del numero delle pendenze.

4. REGIME TRANSITORIO

In considerazione della delicatezza del periodo transitorio e del tempo necessario all'espletamento delle procedure concorsuali, è necessario prevedere con attenzione le modalità con cui entreranno in servizio i nuovi giudici e soprattutto come verranno utilizzati gli attuali giudici tributari.

Alcuni dei disegni di legge non prevedono alcuna disposizione transitoria, ma è ragionevole ritenere che gli attuali giudici saranno indispensabili per assicurare il servizio-giustizia fino al completamento della selezione dei nuovi magistrati di carriera.

Sarà pertanto necessario formare una graduatoria per titoli degli attuali magistrati, purchè dotati di laurea in giurisprudenza, che permetta loro di conseguire le nuove funzioni giudicanti, alla condizione che assicurino un congruo numero di anni di servizio a tempo pieno prima del raggiungimento del limite di età.

In tal modo sarà possibile trasferire immediatamente ai nuovi uffici giudiziari tutte le cause pendenti alla data di entrata in vigore della riforma, evitando quel "doppio binario" che non ha dato buona prova in sede di esaurimento della Commissione tributaria centrale, salvaguardando nel contempo le attuali migliori professionalità.

5. CORTE DI CASSAZIONE.

⁶ Relazione a conclusione dell'indagine conoscitiva su "Digitalizzazione e interoperabilità delle banche dati fiscali" del 12.01.2022 – Doc. XVII-bis n. 5 pag. 96 § 7.4.1: "Accesso libero a banca dati sentenze Commissioni tributarie. Riguardo alla banca dati delle sentenze delle Commissioni tributarie, che andrà implementata in esecuzione del PNRR, garantire che le informazioni non restino ad uso esclusivo dell'amministrazione finanziaria, consentendone a chiunque il libero e pieno accesso, così da assicurare la parità di condizioni fra le parti in causa del processo tributario, offrendo loro la possibilità di verificare gli orientamenti seguiti dalle varie commissioni tributarie. Allo stato attuale l'accesso generalizzato è consentito alla sola Agenzia delle entrate, laddove il contribuente ha la possibilità di accedere soltanto al fascicolo di proprio interesse, con limitate capacità di conoscere gli orientamenti della giurisprudenza di merito sull'intero territorio nazionale".

L'attuale condizione di difficoltà della Suprema Corte e le sue ricadute sull'intera filiera giurisdizionale impongono attente riflessioni.

L'annuale relazione sull'amministrazione della giustizia ha descritto, anche per l'anno 2021, l'abnorme pendenza dei ricorsi proposti alla Corte di Cassazione avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali⁷.

Il Primo Presidente anche quest'anno ha significativamente auspicato *“interventi di forte razionalizzazione non solo e non tanto a livello di Cassazione, quanto a livello complessivo di sistema della giustizia tributaria”*⁸.

E' stato in quella sede rilevato che *“Nel 2021 il valore delle cause trattate dalla sezione tributaria della Corte ha superato i 9 miliardi di euro, con un tasso di accoglimento dei ricorsi nei confronti delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali di gran lunga più elevato di quello del contenzioso ordinario: i ricorsi accolti sono stati infatti 5.713, contro i 4.271 rigettati. 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. (...) 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”*⁹.

La funzione nomofilattica e lo stesso funzionamento della Suprema Corte sono quindi messi a repentaglio dalla mole di impugnazioni delle sentenze delle attuali commissioni regionali, il cui esito maggiormente favorevole ai ricorrenti sembra confermare che la causa di tale carico è riconducibile all'**insoddisfacente livello qualitativo delle decisioni di merito** e non alla propensione all'impugnazione delle parti del processo tributario.

Già nella precedente cerimonia del 29.01.2021 il Primo Presidente aveva sottolineato che *“L'analisi scomposta per materie delle decisioni della Cassazione mostra che il numero degli annullamenti di decisioni delle Commissioni tributarie regionali è pari al 45,6%. Si tratta di un dato nettamente superiore a quello degli annullamenti delle decisioni dei giudici civili di secondo grado. Un dato che dovrebbe indurre a concentrare l'attenzione sul problema a monte dei giudizi di legittimità e a pensare a riforme dell'appello tributario che consentano a quei giudici di svolgere il loro lavoro a tempo pieno e in via esclusiva al pari di altri giudici specializzati, perché il diritto tributario è*

⁷ Corte Suprema di Cassazione - *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021*, p. 127: *“Al 31.12.2021 le pendenze complessive del settore civile ammontano a 111.241 ricorsi, dei quali 47.364 in materia tributaria”*.

⁸ Relazione cit. p. 129.

⁹ *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021 - Considerazioni finali* del Primo Presidente della Corte di Cassazione Pietro Curzio – Roma 21.01.2022, pp. 11-12.

*ormai uno dei settori più complessi e impegnativi dell'esperienza giuridica e il relativo contenzioso pone problemi di rilevante peso economico e di particolare delicatezza per cittadini, imprese ed erario*¹⁰.

L'eccessivo carico di lavoro della Corte non può che ripercuotersi sulla qualità delle decisioni di legittimità, che per la sola materia tributaria ammonta nell'anno 2021 a n. 15.591 unità, a fronte delle quali l'esercizio della funzione nomofilattica appare problematica.

Non sembrano cogliere nel segno le argomentazioni di chi ritiene che la percentuale di cassazione delle decisioni d'appello debba comunque essere commisurata al più elevato numero delle cause decise in primo grado.

La statistica reiteratamente segnalata dalla Corte di Cassazione fa infatti riferimento ai dati di cassazione delle decisioni delle commissioni regionali, tanto quanto le ben diverse statistiche della stessa Corte in ordine alla riforma delle sentenze delle corti civili.

Tali statistiche evidenziano appunto un netto divario tra il dato di cassazione delle sentenze tributarie (per il 2020 pari al 45,6%) e quello delle sentenze civili (24,5%), con un trend da anni consolidato¹¹.

E' stato in particolare calcolato che nel 2018 *"circa il 18% delle sentenze del giudice tributario di appello sono state impugnate per Cassazione"*, ma *"la sezione tributaria e la sottosezione tributaria della Sesta sezione civile hanno cassato le sentenze delle CTR nel 49,8% dei casi, a fronte del 26% di tutte le altre sezioni ordinarie e sottosezioni della Sesta sezione civile"*¹².

E' da questi dati che emerge conferma dell'insufficiente livello qualitativo della produzione giurisprudenziale delle attuali commissioni tributarie affidate a giudici "part time", che la generalità degli operatori del settore e della dottrina da anni lamenta.

Il dato conferma quindi la necessità di intervenire quanto prima sulla materia.

Né a tale negativo andamento della giustizia di merito può essere posto rimedio con l'ulteriore aumento dei giudici della sezione tributaria della Cassazione.

Anche a voler istituire per legge tale sezione, come previsto da tutti i disegni di legge, sembra arduo potervi applicare un numero più elevato di consiglieri, considerato che la sezione tributaria dopo i primi 15 anni di funzionamento con 30-35 consiglieri (pari a circa il 20% di tutti i consiglieri delle sezioni civili) è pervenuta al considerevole

¹⁰ Corte Suprema di Cassazione - *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2020* p. 70.

¹¹ Corte di Cassazione – Ufficio di statistica - *Annuario statistico 2021*, pp. 18-19.

¹² Manzoni E., *La Corte Suprema di Cassazione ed il contenzioso tributario. Analisi e prospettive*, p. 3, in <https://www.giustizia-tributaria.it/>.

numero di 84 consiglieri (di cui 13 applicati alla sottosezione tributaria della Sesta sezione e 13 ausiliari arruolati tra i magistrati a riposo sulla base della L. 205/2017)¹³.

Vanno quindi individuati ed attuati rimedi radicali, non certo limitando ulteriormente l'impugnabilità delle sentenze di secondo grado, già fortemente ridotta dalla riforma del 2012, bensì pervenendo al **miglioramento delle sentenze di merito della Giustizia tributaria che solo una revisione professionale del ceto giudicante può assicurare**.

Allo stesso tempo, una volta revisionati gli uffici giudiziari tributari di merito, andrebbe **consentito al giudice tributario speciale di accedere per carriera alla Sezione tributaria presso la Corte di cassazione**, sia per assecondare le legittime prospettive lavorative dei futuri giudici, ma soprattutto per permettere al giudizio di legittimità di arricchirsi dell'esperienza e delle professionalità maturate nei gradi di merito.

Tale soluzione non sembra trovare ostacoli di carattere costituzionale (art. 106 Cost.), considerato che l'art. 102, secondo comma, secondo periodo, della Costituzione, laddove prevede la partecipazione di «cittadini idonei estranei alla magistratura» alle sezioni specializzate istituite presso gli organi giudiziari ordinari, dovrebbe consentire a più forte ragione la partecipazione di giudici speciali, che abbiano uno *status* analogo a quello dei magistrati ordinari.

In favore di tale conclusione sembra militare la sentenza della Corte costituzionale n. 1/1983, che riconosce la potestà del legislatore ordinario di coordinare gli ordinamenti giudiziari «acefali» e l'ordinamento della Corte suprema.

Nella prospettiva del duplice miglioramento della carriera dei giudici tributari di merito e della formazione dei magistrati della Corte di cassazione, potrebbe quindi essere prevista l'accessibilità alla Sezione tributaria anche dei magistrati delle Corti di appello tributarie, a seguito di designazione del Consiglio superiore della magistratura sulla base dei necessari criteri regolamentari¹⁴.

Va infine salutato con favore anche il nuovo istituto del "**rinvio pregiudiziale**" **alla Corte di cassazione da parte del giudice di merito**, già ipotizzato per il settore

¹³ Virgilio B., *Problemi e prospettive della Sezione tributaria della Cassazione: le possibili soluzioni*, p. 3, in www.giustiziasieme.it; *Disposizioni legislative riguardanti il giudizio di cassazione*, all. XX alla Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, Roma 30.06.2021, p. 157.

¹⁴ In tal senso si veda la proposta di legge d'iniziativa del Consiglio Nazionale dell'economia e del lavoro n. 3352 presentata il 05.11.2021 alla Camera dei Deputati.

tributario dalla Commissione interministeriale¹⁵ ed ora più in generale previsto dalla recente legge delega di riforma del processo civile¹⁶.

Nella materia tributaria è infatti particolarmente avvertita l'esigenza di un'interpretazione tempestiva ed uniforme a fronte del continuo succedersi delle norme, rispetto alle quali il giudice del merito non dispone dell'indirizzo interpretativo di legittimità cui fare riferimento. A ciò si aggiunga la tendenziale serialità delle norme tributarie che si riflette sulla serialità del contenzioso, suscettibile di riduzione in presenza di tempestive indicazioni fornite dalla corte nomofilattica.

Il rinvio pregiudiziale potrà dunque anticipare i tempi di pronunciamento della Suprema Corte, con evidenti ricadute nomofilattiche e di riduzione del contenzioso sulle questioni di diritto seriali caratterizzate da rilevanti difficoltà interpretative.

6. CONCLUSIONI.

L'utile iniziativa delle Commissioni riunite di ascolto e confronto evidenzia l'urgenza e l'importanza dell'intervento di riforma della Giustizia tributaria.

E' compito del Parlamento effettuare la sintesi delle diverse proposte di riforma attualmente pendenti, nonché di quella che il Governo si accinge a presentare.

Alla luce delle suestese riflessioni, si ritiene che la riforma dovrebbe così indirizzarsi:

- a) mantenimento della **giurisdizione speciale tributaria** con giudici di carriera selezionati per concorso;
- b) mantenimento degli **organi giudicanti in forma collegiale**, ovvero **monocratica** per le liti minori in primo grado;
- c) coinvolgimento degli attuali giudici tributari nella **fase transitoria**;
- d) **potenziamento della Sezione tributaria della Corte di Cassazione**, nella quale possano approdare per carriera i giudici tributari di merito.

E' interesse del Paese che alla riforma della Giustizia tributaria si possa giungere quanto prima. Tale risultato sarà possibile se verrà perseguito l'interesse comune e non di pochi.

¹⁵ Disposizioni legislative riguardanti il giudizio di cassazione, in Relazione cit. p. 150.

¹⁶ Art. 1 c. 9 lett. g) della L. 26 novembre 2021 n. 206 (GU n. 292 del 9 dicembre 2021), recante delega al Governo per l'efficienza del processo civile.

Nel restare a disposizione per ogni utile approfondimento, porgo agli Onorevoli Senatori l'augurio di buon lavoro.

Roma, 22 marzo 2022

Avv. Michele Tiengo

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, connected strokes. The signature is positioned below the typed name 'Avv. Michele Tiengo'.