

**Commissioni riunite**  
**2° Commissione (Giustizia) del Senato della Repubblica**  
**6° Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica**

**Ciclo di audizioni informali nell'ambito della discussione dei disegni di legge  
congiunti nn. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 sulla riforma della giustizia  
tributaria**

Testimonianza del prof. avv. Giuseppe Melis  
Professore Ordinario di diritto tributario  
nel Dipartimento di giurisprudenza della LUISS Guido Carli di Roma

Roma, 29 marzo 2022

## Sommario

1. Premessa.....	2
2. Lo stato della giustizia tributaria.....	3
3. Le ipotesi strutturali di riforma. Misure sul piano della giurisdizione, del suo ordinamento e delle sue regole processuali.....	5
3.1. Gli attori: difensori, giudici, amministrazione finanziaria, avvocatura.....	5
3.1.1. I difensori.....	5
3.1.2. I giudici.....	5
3.1.3. L'Amministrazione finanziaria e l'Avvocatura.....	7
3.2. Le regole processuali.....	7
3.2.1. L'attuale ipersemplicificazione del processo. La necessità di superare il divieto di prova testimoniale.....	7
3.2.2. La composizione delle Commissioni.....	8
3.2.3. Le limitazioni all'accesso.....	9
3.2.4. La motivazione rafforzata delle sentenze di appello.....	9
4. Le regole organizzative.....	10
5. Misure deflative ordinarie.....	11
6. Problemi ordinamentali e giusto processo: il requisito dell'indipendenza.....	11
7. La tutela cautelare.....	18
8. L'ipotesi di una definizione deflativa del contenzioso pendente.....	19

### 1. Premessa.

Come è noto e a conferma del particolare livello di attenzione che la questione ha ormai assunto nel dibattito politico e tecnico, sono stati presentati numerosi disegni di legge aventi ad oggetto la riforma del processo tributario, e in particolare presso il Senato:

- A.S. n. 243, primo firmatario il sen. Vitali (“Ordinamento della giurisdizione tributaria”);
- A.S. n. 714, primo firmatario il sen. Caliendo (“Codice del processo tributario”);
- A.S. n. 759, primo firmatario il sen. Nannicini (“Codice della giurisdizione tributaria”);
- A.S. n. 1243, primo firmatario il sen. Romeo (“Riforma della giustizia tributaria”), con un progetto di legge di contenuto identico presso la Camera (proposta di legge n. 1526, primo firmatario On. Centemero);
- A.S. n. 1661, primo firmatario il sen. Fenu (“Ordinamento degli organi di giurisdizione e amministrativi della giustizia tributaria”), con un progetto di legge di

- contenuto identico presso la Camera (proposta di legge n. 1521, primo firmatario On. Martinciglio);
- A.S. n. 1687, primo firmatario il sen. Marino (“Codice del processo tributario”);

Questi disegni di legge si occupano, alternativamente:

- a) solo di questioni ordinamentali (disegni di legge Vitali, Romeo, Fenu);
- b) solo di questioni processuali (disegni di legge Caliendo e Marino).
- c) sia di questioni ordinamentali, che processuali (disegno di legge Nannicini).

Considerata la notevole latitudine delle questioni che vengono in rilievo, ci occuperemo esclusivamente di quelle – ordinamentali e processuali – che si ritengono di maggior interesse.

Si evidenzia, peraltro, che sulla latitudine dell’intervento andrà fatta una scelta politica. A tale riguardo, se è vero che un intervento “ordinamentale” è imprescindibile e che una meditata riforma dell’intero processo tributario, ordinamentale e processuale, pur essendo l’*optimum* potrebbe risultare incompatibile con i tempi di urgenza dell’intervento in materia dettati dal PNRR, è anche vero che ciò non preclude la possibilità di intervenire comunque selettivamente già adesso almeno su alcuni aspetti processuali particolarmente critici dell’attuale impianto codicistico.

Per quanto riguarda il PNRR, esso parrebbe preoccuparsi esclusivamente dei “tempi” della giustizia tributaria, rilevando come il Compito della Commissione interministeriale fosse solo di “*elaborare proposte di interventi organizzativi e normativi per deflazionare e ridurre i tempi di definizione del contenzioso tributario*”.

I disegni di legge all’attenzione del Senato hanno una visione della questione che va ben oltre i “tempi” della giustizia tributaria, spingendosi su una ben più radicale riforma ordinamentale, e altrettanto è accaduto con la Commissione interministeriale, pur senza giungere quest’ultima, come noto, ad una proposta unitaria circa gli interventi ordinamentali e processuali necessari.

## 2. Lo stato della giustizia tributaria.

Preliminare a qualsiasi disamina tecnico-giuridica della questione di cui dobbiamo occuparci, è la sua comprensione quali-quantitativa, per come emerge dalle relazioni annuali dei presidenti del CPGT, dai rapporti sul contenzioso tributario del MEF, dalle relazioni della DG-Stat presso il Ministero di giustizia e dai *report* dell’Ufficio di statistica della Corte di cassazione.

A tale riguardo, si è fatto riferimento all’ultimo anno attendibile, vale a dire il 2019, poiché non interessato dalle note vicende pandemiche emergenziali, ivi compreso il “congelamento” degli atti tributari, di accertamento e di riscossione.

Iniziando dai **gradi di merito**, nel 2019 sono stati presentati 189.537 ricorsi tributari, di cui 142.522 in CTP e 47.015 in CTR, mentre ne sono stati decisi 228.147. Al 31.12.2019, le controversie pendenti erano 335.175, a fronte di 380.774 al 31.12.2018, 417.250 al 31.12.2017, 468.839 al 31.12.2016 e 530.521 al 31.12.2015. **In quattro anni, le controversie pendenti sono dunque diminuite del 37% e di ca. 200.000 unità. Il sistema mostra così una capacità di assorbimento dell’arretrato di ca. 40/45 mila controversie annue** (al lordo dei provvedimenti deflativi *medio tempore* adottati). L’andamento è, tuttavia, **quasi esclusivamente imputabile al contenzioso in CTP:**

mentre, infatti, le pendenze in CTR sono rimaste sostanzialmente invariate dal 2015 al 2019 (da 144.115 a 137.674), nel medesimo periodo quelle in CTP si sono dimezzate (da 386.406 a 197.501). Solo negli ultimi due anni si è registrato un discreto saldo netto positivo in CTR. Occorre, comunque, ricordare che le controversie pendenti nel 1996 erano 3.980.000, sicché il lavoro delle Commissioni tributarie può definirsi eroico.

Se le CTP decidono 170mila ricorsi a fronte di 190mila pendenze, ciò significa che i tempi di decisione in primo grado saranno nell'ordine di un anno; quanto alle CTR, se esse decidono ca. 60mila ricorsi annui a fronte di 137.000 pendenze, i tempi medi di decisione saranno di un paio di anni. In tutto, tre anni. Sussistono, tuttavia, differenze anche importanti tra i tempi effettivi delle diverse commissioni.

Altro dato rilevante è che a fronte di ca. 870mila ricorsi decisi in CTP nel periodo 2015-2018, sono stati presentati nel periodo 2016-2019 ca. 237.000 ricorsi in CTR. Dunque, **poco più di un quarto delle sentenze della CTP vengono appellate.**

Quanto, infine, al valore dei ricorsi (sola imposta) presentati, dai dati del IV trimestre 2019 in CTP il 44% era inferiore/uguale a 3.000 euro e il 27% tra 3.000 e 20.000 euro; in CTR, il 29% era inferiore/uguale a 3.000 euro e il 28% tra 3.000 e 20.000 euro.

Venendo adesso al **giudizio di Cassazione**, nell'ultimo decennio ante 2019 i ricorsi tributari depositati sono stati da un minimo di 8.264 (2009) ad un massimo di 12.463 (2018). Nel 2019 sono stati 9.535, e hanno rappresentato circa un quarto dei ricorsi totali, dopo aver toccato un massimo del 38,9% nell'anno 2016.

I ricorsi definiti sono stati da un minimo di 5.966 ad un massimo (proprio nel 2019) di 11.419. Tranne che nel 2009, **i ricorsi definiti in materia tributaria sono stati sistematicamente inferiori a quelli introitati**, con una differenza, nel 2010-2018, pari a ca. 30.000 unità (98.130 ricorsi iscritti – 69.724 definiti). Solo nel 2019 si è registrata, per la prima volta, un'inversione di tendenza, con 11.419 ricorsi definiti a fronte di 9.535 ricorsi depositati.

Dunque, il problema viene da lontano e se si fosse intervenuto per tempo, oggi avremmo un terzo dei ricorsi pendenti e meno di due anni di attesa per una sentenza.

La durata media dei giudizi definiti nel 2019 è stata di 48,8 mesi, il valore più alto del decennio ad eccezione del 2018 (53,4 mesi). Valore, questo, più elevato di una decina di punti rispetto alle materie lavoro e previdenza e di una ventina di punti rispetto alla materia contratti.

Al 31.12.2018, pendevano complessivamente 104.543 ricorsi, di cui 47.065 relativi alla materia tributaria (il 45%). Non ho dati circa l'impatto su tali pendenze della normativa in tema di definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'art. 6, d.l. 23.10.2018, n. 119.

Nel periodo 2015-2019, infine, i ricorsi iscritti in Cassazione sono stati complessivamente 56.415 a fronte di 298.597 ricorsi decisi in CTR. Dunque, **ca. il 18% delle sentenze di appello vengono impugnate. Si tratta di valori percentuali non dissimili da quelli delle controversie civili e di lavoro e previdenza.**

Quanto, infine, all'esito, nel 2015 veniva **accolta circa la metà dei ricorsi contro una media del 33% dell'intera sezione civile.**

Questi ultimi due dati portano ad **escludere che possa parlarsi di un eccesso di impugnazioni, impugnandosi quanto in altri settori e decidendosi evidentemente in appello, agli occhi della Cassazione, meno bene rispetto ad essi.**

Possiamo, dunque, trarre le **seguenti conclusioni**: a fronte di decine di milioni di atti emanati ogni anno, ca. 200.000 vengono impugnati in CTP, in gran parte rientranti nelle fasce di valore più basse. Di questi, ca. 60.000 finiscono in CTR, e di questi ancora – nel complessivo volgere di un triennio dalla presentazione del ricorso originario – ca. 10.000 giungono in Cassazione, per poi giacervi mediamente quattro anni ed essere accolti nella metà dei casi. Si tratta di un ventesimo degli atti originariamente impugnati, a loro volta pari ad una frazione minima di quelli notificati ai contribuenti.

A fronte di questa rilevante “sfrondata”, è evidente che il **“collo di bottiglia” si crea in Cassazione** e che quest’ultima, nonostante il *tour de force* cui si è sottoposta, non è in grado di ridurre l’arretrato di quasi 50.000 sentenze.

### 3. Le ipotesi strutturali di riforma. Misure sul piano della giurisdizione, del suo ordinamento e delle sue regole processuali.

Venendo alle questioni relative alla giurisdizione e al processo, esse sono molteplici.

#### 3.1. Gli attori: difensori, giudici, amministrazione finanziaria, avvocatura.

Iniziamo dagli attori, tutti a vario modo responsabili dell’attuale situazione.

##### 3.1.1. I difensori.

Non v’è dubbio che la loro estrazione variopinta si ripercuota sulla qualità degli atti, condizionando tutto il giudizio ivi compresa la qualità delle sentenze, che, a loro volta, è la premessa per le impugnazioni.

Tuttavia, addirittura si è assistito ad ipotesi di riforma in senso opposto: basti pensare che la legge delega n. 23/2014 sulla revisione del contenzioso tributario prevedeva l’eventuale ampliamento (*sic*) dei soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti dinanzi alle Commissioni tributarie (art. 10, co. 1, lett. b), n. 3), mentre la proposta di legge delega n. 3734 del 2016 restringeva solo in grado di appello il novero dei soggetti legittimati a patrocinare, quando è noto che il buon esito del giudizio dipende quasi esclusivamente dalla qualità del ricorso in CTP, nascendo da esso tutta una serie di preclusioni non recuperabili nei gradi successivi.

Si tratta ormai di un tale “cedimento” valoriale che i dottori commercialisti (cfr. il documento CNDCEC nella proposta di riforma degli organi speciali di giurisdizione tributaria del 22.11.2018) hanno persino chiesto di *“trasferire il terzo grado di giudizio di legittimità dalla Corte di cassazione ad una rinnovata Commissione tributaria centrale”*, in cui *“i soggetti abilitati alla difesa in giudizio devono avere i medesimi requisiti previsti per la difesa in giudizio nei due gradi di merito”* con l’ulteriore precisazione secondo cui la difesa tecnica, in tutti i gradi di giudizio (anche di legittimità), andrebbe riservata agli avvocati, ai commercialisti e ai consulenti del lavoro.

##### 3.1.2. I giudici.

Il processo tributario è l’unico in cui, per fare un paragone, anziché rivolgersi al medico specialista, il contribuente è costretto a rivolgersi al medico generico.

Il diritto tributario è una materia tremendamente complessa, che richiede una profonda conoscenza del “sistema”. Ritenere che di tale materia se ne possano tranquillamente occupare giudici delle più diverse estrazioni solo perché ... giudici, è quanto meno ingenuo, come sarebbe ingenuo pretendere che il migliore professore di diritto penale possa tranquillamente insegnare il diritto tributario solo perché è un bravissimo professore. La toga non è, né per l’uno né per l’altro, un mantello dei superpoteri.

Sicché, va detto chiaramente, la questione non è tra giudici togati e non: è tra chi la materia la conosce e chi non la conosce.

È pertanto errato pensare che il problema si risolva *tout court* con la giustizia togata “in prestito”, che certamente ha dalla sua la conoscenza delle tecniche redazionali della sentenza e, più in generale, delle regole del processo – ma non necessariamente di un processo strutturalmente “vicino” a quello tributario – ma che si trova non di rado “catapultata” in questo secondo lavoro *part time* dovendo di regola imparare la materia via via giudicando; o, ancora, come avvenuto, reclutando in Cassazione giudici in quiescenza precedentemente applicati alle sezioni penali o lavoro.

Nessuno ambisce ad una pessima sentenza, ma veloce. E chi svolge attività professionale sa benissimo che incorre in sentenze eccellenti così come in sentenze pessime sia con relatori togati che non togati.

È dunque necessario avere giudici specializzati che, a seguito di un percorso selettivo *ad hoc*, si occupino nella loro vita professionale solo del processo tributario (con remunerazione corrispondente ad un impegno a tempo pieno) e che gestiscano il processo tributario come un qualsiasi altro processo (ricorso ai poteri istruttori, ricorso a CTU, ecc.). Nessuno si deve beare della velocità del processo tributario se non si producono sentenze giuste.

Come questa “professionalizzazione” debba essere realizzata è la questione più dibattuta, innestandosi su questa tematica anche le questioni di legittimità costituzionale che hanno diviso i componenti della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria sul se sia o meno possibile *ex art. 102 Cost.* istituire un ordine giudiziario autonomo aggiuntivo rispetto ai quattro già esistenti (ordinario, amministrativo, contabile e militare). Fatto sta che tutti i disegni di legge che si occupano solo o anche del profilo ordinamentale convergono verso l’istituzione di una magistratura speciale.

Sicuramente c’è un problema “ineludibile” di **non disperdere le attuali professionalità**, non essendo neanche ipotizzabile fare *tabula rasa* dell’esistente e comunque dovendosi considerare il rilevante impegno profuso negli anni anche dai “laici” per il funzionamento della giustizia tributaria, con gli esiti non indifferenti in termini numerici già sopra riassunti (*supra*, par. 2).

Se l’obiettivo è però quello di un giudice speciale, specializzato e a tempo pieno, questo può realizzarsi intanto **assicurando sin da subito il tempo pieno**.

Per i **giudici togati**, il problema non si pone, perché possono passare da una giurisdizione all’altra. Si tratta solo di capire quanti sarebbero disposti a questo passaggio e le relative condizioni economiche.

Per i **giudici non togati**, le possibilità sono o quelle di un “ruolo ad esaurimento” per coloro che decidano di dedicarsi a tale attività a tempo pieno, ferma restando però in tal caso la necessità di un adeguamento economico collegato all’esclusività riservata a tale

attività lavorativa; oppure, quello della costituzione di un rapporto di servizio, cioè di impiego a tempo indeterminato, *full time* e con carattere di esclusività, tramite concorso, rispetto alle cui possibili modalità – considerata l’elevata età media dei non togati e la lunga esperienza maturata nei relativi ambiti professionali – quella per soli titoli apparirebbe la sola idonea.

Per i **futuri nuovi ingressi**, andrebbe prevista l’assunzione di nuovi giudici a seguito di concorsi per titoli ed esami in misura tale da colmare, con cadenza annuale, le carenze di organico che via via andranno a determinarsi.

Questo ordinato “turn over”, neanche tanto lungo considerata l’età media dei giudici attualmente in servizio, garantirebbe anche una proficua condivisione di esperienze.

Tutto ciò richiede, naturalmente, una legge di ordinamento giudiziario tributario ma anche un’attenta valutazione dell’organico “a regime” di una magistratura divenuta a tempo pieno.

Sotto questo profilo, peraltro:

- a) l’organico andrebbe valutato rispetto ad un processo riformato, che non andrebbe normalmente ad esaurirsi in una sola udienza, ma che comporterebbe una effettiva attività istruttoria e l’esame di tutte le richieste di sospensiva proposte (*infra*, par. 7);
- b) rispetto all’organico così definito, le richieste di adesione al nuovo sistema da parte dei togati e non togati attualmente componenti le commissioni tributarie, ove eccedenti l’organico così individuato, dovrebbero essere valutate sulla base del criterio di anzianità di servizio nelle commissioni tributarie, quale *proxy* di “specializzazione” nel diritto tributario avvenuta “sul campo”.

### 3.1.3. L’Amministrazione finanziaria e l’Avvocatura.

Anche l’Amministrazione finanziaria e l’Avvocatura non sono estranee all’attuale situazione, assistendosi non di rado ad un’ostinazione ingiustificabile su vicende bagatellari o perse in partenza.

Si rendono pertanto necessari dei precisi “filtri” sulla perseguibilità della lite ben più efficienti di quelli attualmente previsti.

## 3.2. Le regole processuali

Per quanto riguarda le regole processuali, vengono in rilievo numerosi profili, collegati alle più diverse esigenze, tra loro anche conflittuali: la velocità del processo, la qualità delle sentenze, il rispetto delle regole del giusto processo e via dicendo <sup>(1)</sup>.

### 3.2.1. L’attuale ipersemplicificazione del processo. La necessità di superare il divieto di prova testimoniale.

Sappiamo che la velocità del processo tributario è indubbiamente dovuta in gran parte alla sua **ipersemplificazione: divieto di prova testimoniale e CTU disposte in casi rarissimi**.

Altrimenti avremmo probabilmente tempi non molto diversi dai giudizi civili.

Entrambe costituiscono un punto critico, in cui la velocità rischia di andare a scapito della qualità, come emerge in tutti quei casi in cui il Fisco ricorre alla formidabile arma delle presunzioni, anche semplicissime, o a dichiarazioni raccolte dagli organi verificatori in

---

(<sup>1</sup>) Cfr. F. GALLO, voce *Giusto processo*, III) *Diritto tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 2003.

sede di istruttoria; ci sarà un motivo per il quale l'art. 2729, co. 2, c.c., prevede che “*le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni*”.

La giurisprudenza di legittimità, anche in omaggio al principio del giusto processo di fonte CEDU, ha ormai definitivamente avallato la produzione da parte del contribuente di dichiarazioni di atto notorio con il medesimo valore probatorio delle dichiarazioni rese in sede extraprocessuale introdotte nel giudizio dall'Amministrazione finanziaria, il che è già un importante passo in avanti. Non sempre, tuttavia, queste dichiarazioni vengono adeguatamente valorizzate nei giudizi di merito.

È giunta dunque l'ora di **sopprimere il divieto di prova testimoniale**, potendosi ipotizzare il ricorso alla testimonianza in forma scritta *ex art. 257-bis c.p.c.*, in quanto sicuramente più adatta all'assetto del giudizio tributario in cui manca una vera e propria fase istruttoria, e di riservare la prova per testi al contribuente, dal momento che l'ente impositore – se vuole – può, nel corso dell'istruttoria che precede l'adozione degli atti impositivi, assumere informazioni e dichiarazioni da parte del contribuente medesimo e dei terzi.

Mentre il ddl Nannicini conferma il divieto di prova testimoniale, il ddl Caliendo prevede che «*Il giudice tributario, se lo ritiene indispensabile per la decisione, anche d'ufficio, può richiedere informazioni scritte sui fatti di causa alle parti e ai terzi, comunicando ad essi, tramite la segreteria, apposito modulo di richiesta di informazioni, a cui il destinatario è tenuto a rispondere, restituendo, anche a mezzo posta, all'ufficio che l'ha inviato, il modulo stesso, con firma autenticata da notaio, da segretario o cancelliere di qualsiasi ufficio giudiziario o da segretario comunale. Le risultanze acquisite sono liberamente valutate dal giudice tributario*».

Anche le **CTU**, in un processo “normalizzato”, dovrebbero diventare molto più importanti (si pensi, ad es., alle questioni relative a fatture soggettivamente inesistenti, alle questioni estimative del valore di un bene o di un reddito determinato in via induttiva, ecc.).

Insomma, la velocità delle decisioni è inversamente proporzionale alla qualità dell'istruttoria, il che, se velocizza il giudizio di merito – non obbligando i giudici tributari, a fronte del modesto compenso ricevuto, a sentir testimoni ed assistere agli interrogatori dei funzionari o dei militari che hanno redatto il processo verbale di constatazione – crea però le premesse per le impugnazioni.

Tutto ciò, nel nuovo assetto professionalizzato, verrebbe evidentemente superato.

### 3.2.2. La composizione delle Commissioni.

Si discute molto sulla **composizione delle Commissioni**, insistendo tutte le proposte di riforma su una valorizzazione di quella monocratica per controversie di modesto ammontare.

Si tratta di una proposta senz'altro condivisibile.

In tal caso, sicuramente opportuna è valutare l'ipotesi di un giudice onorario monocratico per le controversie di modesto ammontare (di regola individuate in quelle di valore inferiore a € 3.000,00).

Da queste vanno però **escluse le controversie catastali**, che, per la funzione che esse rivestono ai fini della determinazione della base imponibile di numerosi tributi, anche

periodici e dunque impicanti riflessi patrimoniali prolungati nel tempo, hanno una rilevanza economica che va ben oltre la semplice “rendita”.

### 3.2.3. Le limitazioni all'accesso.

Ogni ipotesi di limitazione all'accesso va respinta, perché non si può limitare un danno razionando l'accesso ai rimedi.

Iniziando dall'ipotesi di **eliminazione di un grado di giudizio**, si tratta di una restrizione che comprime oltre ogni tollerabile limite l'accesso alla giustizia. Il processo tributario ha ad oggetto questioni spesso molto complesse, che richiedono un doppio grado di giudizio di merito. Certo, non due gradi di giudizio sostanzialmente fungibili, come accade attualmente, ma un secondo grado che sia ontologicamente più autorevole del primo grado.

Sui **possibili filtri in appello**, le tesi sono diverse.

Si va da chi, guardando all'attuale realtà, ritiene che *«l'appello ha un ruolo di essenziale rilievo per l'attuazione del giusto processo, consentendo, attraverso un moderato allentamento delle preclusioni processualcivilistiche, pur nel mantenuto rigore delle forme, di rimediare a lacune verificatesi nel giudizio di primo grado, molte anche attribuibili ai giudici o ai difensori»* (Relazione al d.d.l. n. 714 Caliendo); a chi, invece, propone di inserire in un processo riformato, sia pure con talune eccezioni (abuso del diritto, ecc.), un filtro in appello sul modello dell'art. 348-bis c.p.c., in cui il giudice deve valutare se vi sia una ragionevole probabilità di accoglimento dell'appello medesimo (d.d.l. n. 759 Nannicini, art. 95). Considerato che le sentenze appellate costituiscono il 18% di quelle emanate e l'innalzamento qualitativo strutturale che il nuovo assetto dovrebbe realizzare, un tale filtro appare al momento inopportuno ma potrebbe immaginarsi in un futuro assetto ormai divenuto stabile.

Quanto poi all'**accesso al giudizio di cassazione**, esso è diventato ormai molto oneroso, ma anche molto complesso a seguito della riforma del motivo di ricorso di cui all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c.; sicché, anche considerata la rilevante percentuale di accoglimento dei ricorsi, non è il caso di porre ulteriori filtri. A ciò si aggiungono i formalismi da “autodifesa”, che non aiutano di certo la giustizia, e la assai criticata eliminazione della pubblicità e della discussione delle udienze davanti alla Corte.

### 3.2.4. La motivazione rafforzata delle sentenze di appello.

Altra questione di cui potrebbe essere valutato l'immediato inserimento è l'obbligo di motivazione rafforzata delle sentenze di appello,

Un problema particolarmente avvertito, anche a seguito dell'abrogazione del “vecchio” n. 5 del 360 cpc, è quella della inadeguatezza delle motivazioni sul fatto delle sentenze tributarie di merito che non raramente si riscontra.

Con sentenze di appello meglio motivate si ridurrebbe molto il contenzioso di cassazione.

Si potrebbe pertanto pensare ad un obbligo di motivazione “rafforzata” delle sentenze di appello che ribaltano la sentenza di primo grado, sulla falsariga di quanto già previsto in materia penale sia pure in un contesto ovviamente completamente diverso, per cui il giudice di appello non deve solo dire la “sua”, ma deve anche dare conto degli specifici passaggi logici relativi alla disamina delle questioni controverse, in modo da conferire alla decisione una forza persuasiva superiore. Ciò, naturalmente, con riferimento alle sole questioni relative all'accertamento e ricostruzione del fatto e non anche su quelle di diritto.

Volendo allargare l'orizzonte, non a caso una parte della dottrina civilistica ha ad esempio proposto l'introduzione dell'onere di una "motivazione rafforzata" in taluni settori in cui la prova presuntiva assume un particolare rilievo e/o nei quali, senza la illustrazione puntuale dell'*iter* che ha condotto alla decisione tramite la valutazione delle prove, il diritto di difesa e la effettiva possibilità di censurare la decisione in cassazione vengono eccessivamente pregiudicati (ad esempio in tema di applicazione del "più probabile che no" circa la stima e la motivazione appunto della probabilità prevalente).

Inoltre e più in generale, la dottrina processualistica si è mostrata assai critica sulla riforma del 2009 in merito alla motivazione delle sentenze <sup>(2)</sup>.

In sostanza, la sentenza di appello non deve essere una ulteriore sentenza, magari scritta anche meno bene della prima, e ciò tanto più nel processo tributario dove la composizione delle CTP e CTR è sostanzialmente omogenea in termini di preparazione.

#### 4. Le regole organizzative.

Quanto alle regole organizzative, occorre insistere sulla **rilevazione degli indirizzi interpretativi mediante i Massimari**, su cui si sta facendo un importante lavoro a livello sia di merito che di legittimità, nonché sulla formazione di indirizzi univoci e sistematici in funzione nomofilattica, i cui rilevanti sforzi, frutto sia di processi organizzativi sia della fatica nello scrivere sentenze "di peso" su questioni centrali per la materia, sono evidenti e chiaramente percepibili all'esterno. La conoscenza degli indirizzi interpretativi e la loro uniformità sono tra i migliori mezzi per scoraggiare inutili accessi alla giurisdizione. Purché, naturalmente, questi indirizzi siano idonei ad essere accettati per la forza e il rigore delle loro argomentazioni (come spesso accade, ma non sempre).

Occorre inoltre proseguire sulla strada delle **udienze monotematiche e/o pilota**, l'attività di filtro svolta dall'articolazione tributaria della Sesta sezione, l'applicazione dei magistrati addetti al Massimario che la materia hanno modo di studiarla e conoscerla per il lavoro da essi svolto.

È ovvio, naturalmente, che la misura organizzativa più semplice è **incrementare le dotazioni organiche in Cassazione**, come peraltro espressamente previsto nel ddl n. 714 c.d. Caliendo (art. 97) e in altri. A tal fine, è stato anche autorevolmente proposto di attingere dai giudici di appello ritenuti idonei alle funzioni di legittimità, previa specifica formazione sulla materia tributaria. Ma anche l'idea di stabilizzazione dei giudici del Massimario va presa in considerazione, poiché già partono da un livello di conoscenza più elevato della materia.

---

(<sup>2</sup>) Il riferimento è a all'art. 132 c.p.c. a tenore del quale «[l]a sentenza [...] deve contenere [...] 4) la *concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione*», al quale l'art. 118 disp. att. c.p.c. aggiunge che «[l]a 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» (corsivi aggiunti). È da notare che su tale elemento della sentenza incidono indirettamente pure la nuova formulazione dell'art. 360 n. 5 c.p.c., nonché l'introduzione dell'art. 348-ter c.p.c., laddove, ai commi 4 e 5, il secondo stabilisce che, sia in caso di ricorso per cassazione avverso la sentenza di primo grado (ovvero, quando l'appello sia dichiarato inammissibile con ordinanza perché privo di ragionevoli probabilità di accoglimento), sia in ogni altro caso di ricorso "ordinario" avverso la sentenza di appello, se l'ordinanza o la stessa sentenza di appello si fondano sulle stesse ragioni inerenti alle questioni di fatto, il ricorso *ex art. 360 n. 5 c.p.c.* è *tout court* inammissibile, senza contare che il suo comma 1 contempla l'ipotesi dell'ordinanza, di nuovo, «*succintamente motivata, anche mediante il rinvio gli elementi di fatto riportati in uno o più atti di causa e il riferimento a precedenti conformi*» (corsivo aggiunto).

## 5. Misure deflative ordinarie.

Considerata l'enorme mole di controversie bagatellari che si riversano sulla giustizia tributaria, va anche valutato un **ulteriore rafforzamento delle procedure deflative “a regime”** (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, ecc.), ivi compresa la mediazione, il cui limite è stato opportunamente elevato da € 20.000 a € 50.000, ma che potrebbe essere ulteriormente innalzato.

Si segnala, al riguardo, il d.d.l. n. 759 Nannicini, che propone un innalzamento sino a € 250.000, prevedendo peraltro che della mediazione debba occuparsi un **organo non giurisdizionale**, denominato “sezione mediazione”, composto da un collegio di tre membri, di cui un giudice tributario in funzione di presidente, un funzionario delle agenzie fiscali e un avvocato tributarista o dottore commercialista, così da realizzare quella situazione di terzietà oggi del tutto mancante. Ricordo tuttavia che la Commissione interministeriale si è espressa negativamente su questa ipotesi (p. 119 ss.), proponendo invece una **conciliazione giudiziale su proposta del giudice sulla falsariga dell'art. 185-bis c.p.c.**

Le procedure deflative e la mediazione sono state sicuramente tra i fattori che hanno più concorso alla consistente riduzione del contenzioso in CTP, passato da 189.000 nuovi ricorsi del 2015 ai 142.000 nuovi ricorsi del 2019. Sappiamo tutti che il maggior incentivo al ricorso a tali procedure, anche laddove il contribuente ne percepisca la chiara ingiustizia, è rappresentato sia dalle sanzioni spropositate, che all'esito di queste procedure non solo vengono rese “normali” ma trovano applicazione ad una base imponibile ridotta – riducendo così ampiamente il potenziale rischio della lite – sia dall'alea (e solo in subordine dei costi) del giudizio tributario, sia, infine, dai tempi complessivi di tale giudizio. Un giudizio in prospettiva migliore e più veloce, restituendo fiducia nella giustizia, sicuramente disincentiverebbe il contribuente a coltivare questi istituti, ma al tempo stesso responsabilizzerebbe l'Amministrazione nell'esercizio dell'attività di accertamento, consapevole dell'analisi approfondita cui i propri atti sarebbero sottoposti in sede giudiziale.

Gli esiti di queste procedure deflative devono infine diventare **“opponibili” al giudice penale da parte del contribuente**, pena loro sostanziale inutilità nel caso di vicende anche penalmente rilevanti, configurando ad esse al più un “acconto” di quanto preteso – si pensi a sequestri e confische – in sede penale.

## 6. Problemi ordinamentali e giusto processo: il requisito dell'indipendenza.

Tra le questioni di carattere ordinamentale di maggior importanza, merita una riflessione particolarmente approfondita quella relativa al **requisito dell'indipendenza**, posto che tutti i disegni di legge ordinamentali in discussione propongono di porre i nuovi giudici tributari sotto la **Presidenza del Consiglio dei ministri**.

Verificheremo questa questione rispetto ai quattro *test* elaborati al riguardo dalla giurisprudenza CEDU <sup>(3)</sup>.

---

<sup>(3)</sup> A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 199, cui si rinvia anche per gli ampi approfondimenti sulla giurisprudenza CEDU in relazione ai vari profili di seguito evidenziati.

Nell'ordine:

**a) modalità di selezione professionale del giudice**

Secondo la giurisprudenza della Corte EDU, è legittima la **nomina governativa dei giudici purché vi siano garanzie compensative** (accertamento obiettivo della competenza, inamovibilità, esclusione di pressioni esterne). È altresì legittima la **creazione di giudici speciali per singole materie** con la previsione di requisiti particolarmente restrittivi, se proporzionati alla particolarità dell'oggetto del giudizio. L'**assenza di preparazione giuridica di alcuni componenti** dell'organo giudiziario non è pregiudizievole, purché vi siano garanzie di preparazione del collegio nel suo complesso. È compatibile con l'indipendenza la **presenza di componenti laici**, estranei all'organo giudiziario, chiamati ad integrarne le competenze con conoscenze speciali.

Sotto questo profilo, non sussistono particolari criticità.

Al riguardo, il ddl Romeo – e così sostanzialmente il ddl Vitali – prevede un concorso su base regionale <sup>(4)</sup>, riservato a laureati in giurisprudenza o economia <sup>(5)</sup>, riconoscendo ai membri delle precedenti Commissioni un titolo preferenziale a parità di votazione conseguita <sup>(6)</sup>. Si prevede quindi una netta differenziazione fra giudici togati e giudici onorari. I primi sono competenti per tutte le controversie di valore superiore ad Euro 3.000,00 <sup>(7)</sup>. Per le controversie di valore inferiore alla predetta soglia, sono invece competenti i giudici onorari, soggetti a nomina del Presidente del Consiglio dei Ministri <sup>(8)</sup>, con il trattamento economico e normativo dei giudici di pace.

Il ddl Nannicini prevede il superamento di un concorso pubblico su base nazionale <sup>(9)</sup>, con i medesimi requisiti del concorso da giudice ordinario <sup>(10)</sup>, cui deve aggiungersi un'esperienza di almeno cinque anni in ambito tributario <sup>(11)</sup>.

Il ddl Fenu pure prevede un concorso per titoli ed esami, affiancando però una valutazione per soli titoli per l'accesso alla magistratura onoraria, con superamento di un esame al termine di un corso di formazione e con una valutazione positiva al termine di un tirocinio presso i tribunali tributari <sup>(12)</sup>.

**b) La durata del mandato: inamovibilità e immutabilità**

<sup>(4)</sup> Art. 4, co.1, DDL 1243/2019: «I giudici dei tribunali tributari sono selezionati mediante concorso pubblico, ai sensi dell'art. 97 ultimo comma, della Costituzione, indetto su base regionale per titoli ed esami orali». Contenuto sostanzialmente analogo è previsto dal successivo art. 5 per il reclutamento dei giudici delle Corti di Appello Tributarie.

<sup>(5)</sup> Art. 4, co. 2, DDL 1243/2019: «I candidati devono essere in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio». Contenuto sostanzialmente analogo è previsto dal successivo art. 5 per i giudici delle Corti di Appello Tributarie

<sup>(6)</sup> Art. 4, co 6, DDL. 1243/2019: «La partecipazione alle cessate commissioni tributarie provinciali è titolo preferenziale a parità di votazione conseguita». Contenuto sostanzialmente analogo è previsto dal successivo art. 5 per i giudici delle Corti di Appello Tributarie.

<sup>(7)</sup> Art. 1, co. 2, DDL 1243/2019: «Le controversie tributarie [...] il cui valore non superi 3.000 euro, sono decise dal giudice onorario tributario».

<sup>(8)</sup> Cfr. Art. 6, co. 1, DDL 1243/2019.

<sup>(9)</sup> Art. 7, co. 1, DDL 759/2018: «La nomina a giudice tributario si consegue mediante concorso pubblico per titoli ed esami ai sensi dell'articolo 97 della Costituzione».

<sup>(10)</sup> Cfr. Art. 7, DDL 759/2018.

<sup>(11)</sup> Art. 7, co. 2, DDL 759/2018: «Al concorso sono ammessi coloro che soddisfano i requisiti di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160, e che hanno maturato almeno cinque anni di esperienza dimostrabile in campo tributario».

<sup>(12)</sup> Art. 5, DDL S. 1661/2020.

Il giudice deve essere inamovibile – vuoi in ragione di norme espresse, vuoi per prassi – ed immutabile, non dovendo sussistere una reiterata ed ingiustificata sostituzione dei componenti del collegio giudicante.

Tali profili, per quel che qui più rileva, devono essere analizzati nelle loro due sub-componenti principali, nella specie rappresentate da:

- i. la **decadenza** del magistrato, sia per quel che concerne le cause sia per quel che concerne il procedimento, con particolare attenzione all'organo apicale deputato a pronunciarsi;
- ii. il **trasferimento** del magistrato.

**b.i.** Quanto al profilo della **decadenza**, il ddl Romeo – così come il ddl Vitali <sup>(13)</sup> ed il ddl Nannicini <sup>(14)</sup> – prevede una durata massima dell'incarico pari al compimento del settantesimo anno di età.

Al contempo, è però presente una serie di ipotesi di decadenza dall'incarico fra le quali rientrano, ad esempio, l'assenza ingiustificata a due sedute consecutive <sup>(15)</sup>.

Più articolate si mostrano invece le cause di decadenza previste dal ddl Fenu dove, in aggiunta a quanto più sopra visto, viene implementato un procedimento di valutazione della professionalità su base quadriennale del singolo magistrato <sup>(16)</sup> alla quale consegue, in caso di doppia valutazione negativa, l'automatica decadenza dall'incarico <sup>(17)</sup>.

Quanto ai **profili procedurali** della decadenza, è noto come uno degli aspetti di potenziale criticità dell'attuale assetto organizzativo della giustizia tributaria sia rappresentato dalla circostanza che la decadenza dalle funzioni sia dichiarata con decreto del Ministro preposto al plesso amministrativo che emette gli atti poi oggetto di controllo giudiziale <sup>(18)</sup>.

I disegni di legge esaminati si mostrano particolarmente attenti su tale punto, risultando tutti accomunati, in via generale, da una **riallocazione delle competenze in *subiecta materia* dal Ministero dell'Economia alla Presidenza del Consiglio dei Ministri**.

Maggiormente nel dettaglio, nel ddl Romeo <sup>(19)</sup> – così come nel ddl Vitali <sup>(20)</sup>, nel ddl Nannicini <sup>(21)</sup> e nel ddl Fenu <sup>(22)</sup> – si prevede che la decadenza dall'incarico sia dichiarata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri su delibera conforme del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

<sup>(13)</sup> Cfr. Art. 11 e 12 DDL 243/2018.

<sup>(14)</sup> Art. 11, DDL 759/2018.

<sup>(15)</sup> Artt. 11 e 12 DDL 1243/2019

<sup>(16)</sup> Cfr. Art. 13, commi 3 e 4, DDL S 1661/2020.

<sup>(17)</sup> Art. 12, DDL S. 1661/2020.

<sup>(18)</sup> A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 208, i quali rilevano comunque che l'elemento di criticità è, almeno parzialmente, “disinnescato” dalla circostanza che la decadenza debba pur sempre essere pronunciata sulla base di una delibera dell'organo di autogoverno.

<sup>(19)</sup> Art. 12, co. 3, DDL 1243/2019.

<sup>(20)</sup> Art. 12, co. 2, DDL 243/2018.

<sup>(21)</sup> Art. 11, DDL 759/2018.

<sup>(22)</sup> Cfr. Art. 12 DDL 1661/2020 il quale, con una previsione maggiormente dettagliata rispetto agli altri disegni di riforma, prevede che nel tempo intercorrente tra la delibera dell'organo di autogoverno ed il decreto del Presidente del Consiglio il magistrato tributario o tributario onorario sia sospeso dalle funzioni, senza diritto a percepire il trattamento economico.

**b.ii.** Venendo ad affrontare il secondo problema, non tutti i progetti di riforma esaminati si occupano specificatamente del profilo dei **trasferimenti**.

Ciò in parte si spiega sulla base della circostanza per la quale, come più sopra visto, molti di questi prevedono un reclutamento mediante concorso su base regionale e non già nazionale. Sicché eventuali trasferimenti potrebbero avvenire esclusivamente all'interno della medesima regione ove il singolo magistrato è risultato vincitore di concorso.

Maggiormente nel dettaglio, nel ddl Romeo – il quale prevede il concorso su base regionale – non è contemplata alcuna previsione specifica né sotto il profilo delle competenze, né sotto quello del procedimento.

Nonostante la comunanza del ddl Vitali sul punto (anch'esso prevedente il concorso su base regionale), quest'ultimo si mostra maggiormente attento a tale profilo, ivi prevedendo la possibilità di trasferimento solo in caso di necessità, per un periodo massimo di sei mesi non prorogabili ed attribuendo la competenza specifica al solo organo di autogoverno <sup>(23)</sup>.

Previsione, detta ultima, analoga a quella contenuta nel ddl Fenu, laddove si rinvia però ad un regolamento attuativo la previsione delle condizioni e delle modalità del trasferimento, ferma restando l'attribuzione delle competenze all'organo di autogoverno <sup>(24)</sup>.

Del pari analoga è la previsione contenuta nel ddl Nannicini, sebbene in tale ultimo caso l'articolato che si riferisce specificatamente al trasferimento parrebbe seguire il principio della sola domanda dell'interessato, chiudendo quindi ad altre cause di trasferimento <sup>(25)</sup>.

#### *c) Assegnazione delle cause*

Su questo profilo, vi è una certa tolleranza della Corte EDU, potendosi giustificare anche un criterio di assegnazione delle cause non predeterminato ed obiettivo, ma affidato alla discrezionalità del presidente.

Il ddl Romeo – così come il ddl Vitali <sup>(26)</sup>, il ddl Fenu <sup>(27)</sup> ed il ddl Nannicini <sup>(28)</sup> – non si occupa specificatamente del criterio di assegnazione delle cause, quanto e piuttosto di quello della formazione delle sezioni, dei collegi giudicanti e del calendario delle udienze, nella specie rimesse al presidente di ciascuna sezione sulla base dei criteri di massima stabiliti dal Consiglio della giustizia tributaria <sup>(29)</sup>.

#### *d) Protezione contro le pressioni ed apparenza di indipendenza.*

**d1)** Deve inoltre sussistere una **protezione dalle pressioni** sia esterne, sia interne al corpo giudiziario.

In tale prospettiva, naturalmente assume una particolare rilevanza l'esistenza di un **organo di autogoverno della magistratura**, la cui nomina deve essere assistita da particolari garanzie.

Su tale profilo, particolare attenzione è dedicata dal ddl Romeo – così come dal ddl Vitali <sup>(30)</sup> – laddove si sottolinea il cambio di prospettiva rispetto all'attuale assetto dettato dal D.Lgs. n. 545/1992, ivi prevedendosi che l'**organizzazione e la gestione dei giudici tributari sia affidata**

<sup>(23)</sup> Art. 23, co. 1, lett. n., DDL 243/2018.

<sup>(24)</sup> Art. 9, co. 2, DDL 1661/2020.

<sup>(25)</sup> Art. 9, DDL 759/2018.

<sup>(26)</sup> Art. 6, DDL 243/2018

<sup>(27)</sup> Cfr. Art. 6 DDL S. 1661/2020

<sup>(28)</sup> Art. 20, DDL 759/2018.

<sup>(29)</sup> Cfr. Art. 7, DDL 1243/2019.

<sup>(30)</sup> Cfr. Art. 1, DDL 243/2018

**esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei ministri per assicurare la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante** <sup>(31)</sup>.

Al tempo stesso, sia nel ddl Romeo che nel ddl Vitali, è prevista l'istituzione di un **organo di autogoverno** (denominato "Consiglio della giustizia tributaria", nel primo, e "Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria", nel secondo) con composizioni sostanzialmente analoghe <sup>(32)</sup>.

Più marcate sono invece le differenze in punto di funzione attribuite. Ed infatti, nel ddl Romeo il Consiglio ha delle funzioni <sup>(33)</sup> di vigilanza, consultive e disciplinari (sebbene non abbia il potere di iniziativa in tale ultimo caso). Al contrario, nel ddl Vitali a quelle poc'anzi riferite si aggiungono delle attribuzioni più marcate <sup>(34)</sup> quali, ad esempio, quella di deliberare sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie.

Anche nel ddl Fenu è prevista l'istituzione di un Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria <sup>(35)</sup>, con composizione sostanzialmente analoga a quelle sopra viste <sup>(36)</sup>, ma con funzioni e attribuzioni ancora più estese di quelle previste dal ddl Vitali <sup>(37)</sup>.

In tutti i progetti di legge sopra menzionati, peraltro, si risolve uno dei profili di criticità dell'attuale sistema rilevati dalla dottrina <sup>(38)</sup>, nella specie rappresentato dalla **circostanza che le funzioni di Presidenza dell'organo di autogoverno non siano riservate né ad un appartenente alla giurisdizione di riferimento, né a un organo di garanzia, bensì ad un componente "laico" espresso dal Parlamento.**

Ebbene, in tutti i progetti sopra menzionati, si prevede che la Presidenza dell'organo di autogoverno venga assunta, ora dal Presidente del Consiglio dei Ministri <sup>(39)</sup>, ora da un membro dello stesso organo di autogoverno individuato mediante elezione <sup>(40)</sup>, così in concreto avvicinando di molto l'organo di autogoverno della giustizia tributaria agli altri organi di autogoverno previsti nel nostro ordinamento.

**d2) L'indipendenza è declinata in ambito CEDU anche in un'ottica più estesa quale "apparenza di indipendenza", con ciò intendendosi non già e non tanto i profili di regolamentazione della giustizia tributaria in senso "tecnico" quanto e piuttosto il generale inquadramento di tale giurisdizione nel contesto di un dato ordinamento.**

Tale profilo, è quindi declinabile nelle seguenti quattro sub-componenti:

- i. l'inquadramento della giurisdizione tributaria all'interno di uno specifico ministero;

<sup>(31)</sup> Cfr. art. 1, co. 6, DDL 1243/2018. Concetto, poi ulteriormente enfatizzato nel successivo comma 7 laddove si prevede che: «*La magistratura tributaria, istituita ai sensi della presente legge, è una magistratura autonoma, speciale e indipendente rispetto alle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare*».

<sup>(32)</sup> Cfr. Art. 18 DDL 1243/2019 e Art. 17 DDL 243/2018.

<sup>(33)</sup> Artt. 16; 17 e 23 DDL 1243/2019.

<sup>(34)</sup> Art. 23 DDL n. 243/2018.

<sup>(35)</sup> Art. 17, DDL S 1661/2020.

<sup>(36)</sup> Art. 17, co. 4, DDL S 1661/2020.

<sup>(37)</sup> Cfr. Art. 23 DDL S 1661/2020».

<sup>(38)</sup> A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 210.

<sup>(39)</sup> Questo è il caso del DDL Fenu. Cfr. Art. 17, co. 3, DDL S 1661/2020.

<sup>(40)</sup> Questo è il caso dei DDL Nancini, Romeo e Vitali dove si prevede che il Presidente venga eletto dagli stessi membri del Consiglio. Cfr. Art. 15 DDL 759/2018; Art. 18, co.3, DDL 1243/2019; Art. 17, co. 3, DDL 243/2018.

- ii. l'inquadramento del personale di segreteria;
- iii. l'autonomia della gestione finanziaria;
- iv. il trattamento economico.

Per quanto concerne l'**inquadramento della giurisdizione tributaria** (i), è noto come la principale criticità dell'attuale sistema sia a più voci <sup>(41)</sup> stata rilevata nella circostanza **che la giustizia tributaria sia attualmente inquadrata, sia pure con talune garanzie di autonomia, nell'ambito dello stesso plesso ministeriale dell'amministrazione che emana gli atti poi sottoposti al vaglio giurisdizionale.**

Su tale profilo, tutti i ddl ordinamentali prevedono una generale riallocazione delle funzioni e delle attribuzioni attualmente di spettanza del MEF in capo alla **Presidenza del Consiglio dei Ministri**, con il dichiarato fine di garantire quella indipendenza, anche sotto il profilo dell'apparenza, fra soggetto controllore e soggetto controllato <sup>(42)</sup>.

La Commissione interministeriale ritiene invece che *«le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della giustizia o la Presidenza del Consiglio dei Ministri (...) non appaiono conclusive»*, ma non ne spiega il motivo.

Sempre sulla stessa falsariga, altro profilo particolarmente critico dell'attuale assetto è l'**inquadramento del personale di segreteria** (ii), il quale, ai sensi dell'art. 32, D. Lgs. n. 546/1992 è costituito dai **dipendenti del ministero dell'Economia**. Si tratta di una anomalia assoluta se paragonata al personale della giustizia ordinaria o amministrativa.

La qual cosa, peraltro, ha un automatico impatto anche sul successivo profilo relativo all'**autonomia della gestione finanziaria** (iii), in quanto è agli stessi uffici che, come detto, sono organicamente alle dipendenze del MEF, che **spettano i compiti di gestione amministrativo-contabile delle attuali Commissioni Tributarie, con ciò minandosi in radice quella "apparenza di indipendenza" richiesta dalla Corte EDU.**

Anche sotto tale profilo, la pressoché totalità dei progetti di legge analizzati si mostra attenta nel garantire l'esigenza dell'apparenza di indipendenza.

Ed infatti, viene espressamente previsto:

i. nel ddl Romeo, così come nel ddl Vitali <sup>(43)</sup> e nel ddl Nannicini <sup>(44)</sup>, che il personale degli uffici delle cancellerie sia individuato fra i dipendenti appartenenti al ruolo unico del personale degli uffici delle cancellerie e del Segretariato generale posto alle dipendenze della Presidenza del Consiglio dei Ministri <sup>(45)</sup>;

---

<sup>(41)</sup> A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 215; F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del "giusto processo"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2020, 86 e ss..

<sup>(42)</sup> Cfr. Art. 1, co. 5, DDL 243/2018 per il quale: *«l'organizzazione e la gestione dei giudici tributaria è affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei ministri per assicurare la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'articolo 111, secondo comma, della Costituzione»*.

<sup>(43)</sup> Art. 30, co. 2, DDL 243/2018 ai sensi del quale *«Gli uffici di cancelleria dipendono dalla Presidenza del Consiglio dei ministri»*.

<sup>(44)</sup> Art. 29, DDL 759/2018

<sup>(45)</sup> Artt. 30; 31 e 32 DDL 1243/2019.

ii. previsione analoga è contenuta nel ddl Fenu, laddove si prevede che presso ciascun tribunale tributario e Corte di appello tributaria vengano istituiti gli uffici di cancelleria il cui personale faccia parte del ruolo del personale della Presidenza del Consiglio dei ministri <sup>(46)</sup>.

Per quanto concerne il profilo del **trattamento economico** (iv), anche tale elemento ha destato più di qualche perplessità nell'attuale sistema se visto nell'ottica di "apparenza dell'indipendenza". Ed infatti, ai sensi dell'art. 13, D. Lgs. n. 545/1992: «*la liquidazione dei compensi è disposta dalla **direzione regionale delle entrate**...*» ossia dal medesimo soggetto il cui operato il giudice dovrebbe normalmente vagliare.

Anche sotto tale profilo la netta maggioranza dei progetti di legge in materia di riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria analizzati si mostrano sensibili al tema.

Maggiormente nel dettaglio:

- i. nel ddl Romeo si prevede una differenziazione a seconda che si tratti di giudice tributario o di giudice tributario onorario. Quanto ai primi, si prevede che i giudici tributari godano dello stesso trattamento economico, previdenziale e assistenziale, nonché dello stesso sistema di guarentigie, del magistrato ordinario di prima nomina <sup>(47)</sup>. Demandando dipoi ad un regolamento attuativo la disciplina degli aumenti successivi. Quanto invece ai secondi, si prevede che agli stessi venga corrisposta la medesima indennità prevista in generale per la magistratura onoraria prevista dall'art. 23, co. 2, D. Lgs. n. 116/2017 <sup>(48)</sup>;
- ii. previsione analoga è contenuta del ddl Fenu <sup>(49)</sup> ma con la differenziazione che per la magistratura onoraria la retribuzione è calcolata non già ai sensi del D. Lgs. n. 116/2017, bensì in funzione della produttività cui va ad aggiungersi un fisso mensile, il tutto secondo parametri determinati dal Presidente del Consiglio dei ministri;
- iii. stesso dicasi per il ddl Vitali <sup>(50)</sup>, fatta eccezione che per la differenziazione fra giudici tributari e giudici tributari onorari, in quanto il progetto di legge prevede una magistratura tributaria integralmente togata;
- iv. meno specifica è invece l'analoga previsione <sup>(51)</sup> contenuta dal ddl Nannicini, in virtù della quale si prevede semplicemente che ai giudici tributari spetti il trattamento economico corrispondente all'analogo incarico e funzione svolta presso la giurisdizione ordinaria, senza quindi richiamare il trattamento previdenziale e assistenziale, né il sistema delle guarentigie della magistratura ordinaria.

Va peraltro rilevato come autorevole dottrina abbia rilevato che «*tale impressione di apparente dipendenza, che costituisce violazione della CEDU, esce rafforzata dalla previsione di relazioni e competenza della Direzione della Giustizia tributaria che appaiono ancora più anomale o allarmanti, quali ad esempio: (a) il fatto che tra i compiti della Direzione vi sia l'osservazione della giurisprudenza dei giudici tributari, con potere di segnalazione di essa al Consiglio di Presidenza; (b) che la Direzione curi i provvedimenti sullo status dei giudici, sia pure determinati da organi indipendenti; (c) che essa segua il contenzioso eventualmente instaurato con i giudici; (d) che essa supporti la formazione professionale dei giudici. Ciascuno di tali profili appare in*

<sup>(46)</sup> Art. 30, commi 1 e 2, DDL S 1661/2020.

<sup>(47)</sup> Art. 13 DDL 1243/2019.

<sup>(48)</sup> Art. 6, co. 3, DDL 1243/2019.

<sup>(49)</sup> Art. 13, co. 1, DDL S 1661/2020.

<sup>(50)</sup> Art. 13 DDL 243/2018.

<sup>(51)</sup> Art. 12 DDL 759/2018.

**evidente frizione con la necessaria apparenza di indipendenza del giudice tributario.»**<sup>(52)</sup>.

In conclusione, il minimo comune denominatore di tutti i progetti di riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria attualmente in discussione è rappresentato proprio dalla volontà di **garantire l'indipendenza anche apparente di siffatta giurisdizione**, ivi procedendo ad una riallocazione delle funzioni dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, in uno con l'introduzione di una magistratura tributaria professionale, selezionata mediante concorso.

Riprendendo le parole autorevole dottrina a proposito della “non scelta” fatta dalla prima commissione “Della Cananea”, «è indubbio che detto Ministero non eserciti alcuna forma di condizionamento dei giudici, ma il solo fatto che da esso ne dipenda la retribuzione getta un'ombra sugli organi del contenzioso tributario. Ombra che si potrebbe agevolmente dissipare prevedendo appunto che l'organizzazione delle Commissioni Tributarie e la retribuzione dei relativi membri competa alla Presidenza del Consiglio di Ministri o al Ministero della Giustizia»<sup>(53)</sup>.

Le proposte normative relative al trasferimento dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei ministri dovranno naturalmente essere approfondite sotto il profilo tecnico-giuridico, ma – come appena visto – esse appaiono confortate dalla posizione della giurisprudenza della Corte EDU e della dottrina tributaria.

## 7. La tutela cautelare.

Per quanto riguarda, infine, la tutela cautelare, la situazione è preoccupante e richiede anch'essa un intervento immediato.

Mediamente, ca. il 40% dei ricorsi è accompagnato da una istanza di sospensiva e di queste ne viene deciso ca. un terzo (nel 2021, su 29.478 istanza proposte, ne sono state decise 10.372; nel 2020, a fronte delle 44.515 istanze presentate, ne sono state decise 15.594). Quindi, due tre istanze di sospensiva su tre rimangono inevase. Delle sospensive discusse, circa la metà viene decisa oltre 180 giorni dalla relativa proposizione.

Questa situazione non è tollerabile, perché i poteri della riscossione “privilegiati” di cui gode il Fisco, unitamente all'ampliamento degli atti “impoesattivi” che non richiedono neanche più la formazione del ruolo e la notifica della cartella per procedere ad esecuzione, rischiano di determinare conseguenze esiziali per le imprese.

Ma anche lo stesso contenuto della tutela cautelare è insoddisfacente.

E' noto come il modello di tutela cautelare del processo amministrativo ricalchi, all'art. 55 c.p.a., in buona sostanza il modello di tutela cautelare tipica del processo civile.

Pur prescindendo in questa sede dalle questioni relative alle criticità di misure cautelari interamente anticipatorie degli effetti della sentenza sorte in ambito amministrativo, è dato acquisito che il potere cautelare di questo giudice non sia limitato ad una tutela meramente inibitoria, ma si estenda a tipi di tutela positive non solo tipiche, ma al contrario ivi anche abbracciando quelle atipiche.

---

<sup>(52)</sup> A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 212 ss.

<sup>(53)</sup> F. PISTOLESI, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in *Giustizia Insieme*, par. 6.

Sicché, è un dato di fatto che la tutela, quand'anche costitutiva di annullamento, non sia incompatibile con una tutela cautelare di tipo forte.

Né, tantomeno, questa è geneticamente incompatibile con un processo di stampo impugnatorio o con un interesse prettamente pretensivo (e non già solo oppositivo) da parte del privato.

Purtuttavia, quanto il discorso si rapporti al processo tributario, emergono evidenti tutti i limiti propri dell'art. 47 D. Lgs. n. 546/1992.

Ed infatti, il modello di cautela ivi previsto è sostanzialmente limitato alla tutela inibitoria ivi prevedendosi il solo potere di sospendere l'esecutività dell'atto impugnato.

Nessuno spazio è riservato né per le ingiunzioni di pagamento, né per le altre tutele cautelari tipiche e benché meno uno spazio è riservato per una tutela cautelare atipica.

Il dato di realtà poc'anzi evidenziato lascia perplessi per almeno due ordini di ragioni:

- i. in primo luogo, perché appare del tutto schizofrenico rispetto all'intenzione del legislatore di avvicinare il processo tributario al modello di processo civile. Se il giudizio ha ad oggetto in via immediata l'atto, ma in via mediata il rapporto, non si capisce davvero per quale ragione alla Commissione debba essere rimessa solo una tutela meramente inibitoria;
- ii. in secondo luogo, perché risulta finanche asistematico rispetto allo stesso modello di processo amministrativo, laddove nonostante il modello di giudizio tipico sia quello costitutivo di annullamento, ciò non ha precluso la previsione di una tutela cautelare ampia ed omnicomprensiva.

## 8. L'ipotesi di una definizione deflativa del contenzioso pendente.

L'ultima questione da esaminare riguarda l'ipotesi di una definizione deflativa del contenzioso pendente.

Come noto, l'ipotesi classica per "sfrondare" il contenzioso – presente e futuro – consiste nel ricorso agli strumenti lato sensu *condonistici*.

Premesso che ci si esimerà in questa sede da qualsivoglia giudizio di valore, va ricordato che storicamente il legislatore ha agito su due fronti. Da un lato, sulla definizione degli imponibili per annualità ancora aperte non oggetto di atti impositivi; dall'altro, sugli atti impositivi già emanati e situati nella fase sia amministrativa, sia giudiziale, sia ormai definitivi ed oggetto di atti della riscossione.

E' noto che l'ultimo grande condono "tombale" risale alla L. n. 289/2002, che prevedeva una serie di misure a tutto campo: il concordato, l'integrativa semplice, il condono, la definizione degli omessi versamenti, la definizione dei carichi di ruolo pregressi, la regolarizzazione delle scritture contabili, la definizione delle liti potenziali e la chiusura delle liti pendenti.

Il motivo per il quale un simile *menu* non è riproponibile è ben noto. La Corte di giustizia con la sentenza 17 luglio 2008, C-132/06, *Commissione c. Italia*, nell'esaminare la compatibilità con il diritto UE delle disposizioni della L. n. 289/2002, laddove prevedevano, a seguito del pagamento da parte del contribuente di una somma forfetaria, la rinuncia dello Stato italiano all'accertamento delle operazioni imponibili a fini IVA

effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, ha ritenuto che tale “*rinuncia generale e indiscriminata all’accertamento*” dell’IVA fosse idonea a violare “*l’obbligo di garantire una riscossione equivalente dell’imposta in tutti gli Stati membri*”.

Questa sentenza ha messo una pietra tombale sui condoni ... tombali, non avendo senso alcuno per il legislatore proporre condoni “zoppi”, valevoli cioè per le sole imposte sui redditi (che si risolverebbero in una autodenuncia a fini Iva).

Da allora, i provvedimenti “deflativi” hanno pertanto riguardato solo gli atti di accertamento e della riscossione (oltre ai pvc) *i*) emessi e non ancora impugnati, *ii*) impugnati e non ancora decisi, *iii*) decisi ma non ancora definitivi nonché *iv*) definitivi ed affidati alla riscossione.

Si è trattato, tuttavia, di definizioni tendenzialmente piuttosto onerose per essere dovuto l’intero tributo, con l’eccezione delle controversie che avevano visto soccombente l’Agenzia delle Entrate, dovendone in tal caso essere corrisposta una frazione (ultimamente, il 40% se soccombente in CTP, il 15% se soccombente in CTR e il 5% se soccombente in entrambi i giudizi di merito).

Se si considera che in CTP i giudizi favorevoli al contribuente si attestano intorno al 30%, cui si aggiunge l’11% di giudizi intermedi, e che tali percentuali sono pari, in CTR, rispettivamente al 31% e all’8%, ne deriva che **la platea di soggetti potenzialmente interessati da un tale sconto anche sul tributo non è molto vasta.**

Una parte di questi contenziosi non è poi neanche definibile: ad es., nel 2019 sono stati iscritti in Cassazione 746 ricorsi in materia di catasto e ca. 500 ricorsi in materia di rimborso, complessivamente pari al 13% dei ricorsi iscritti.

In conclusione, da un lato, non appaiono percorribili strade condonistiche “*ex ante*” e “tombali” idonee a precludere la nascita di futuri contenziosi, dall’altro, i provvedimenti di definizione degli atti impositivi si sono rivelati sinora **troppo onerosi per conseguire un effetto davvero significativo.**

**Se si vuole un vero sfoltimento, andrebbe pertanto prevista una riduzione del tributo anche per i ricorsi non accolti, e in tal senso la riforma in sede di legittimità di quasi la metà delle sentenze delle CTR offre un argomento particolarmente rilevante.**

Sotto questo profilo si condivide dunque la proposta della Commissione interministeriale di prevedere uno sconto sul tributo anche qualora il contribuente sia risultato soccombente nel giudizio dinanzi alla CTR, mentre dubbia appare la proposta di limitarla alle cause non eccedenti un determinato valore attesa l’irragionevolezza di una distinzione meramente quantitativa. Tant’è che dal 2002 il legislatore tributario ha abbandonato il riferimento al valore delle liti quale criterio per la relativa definibilità. Così come se la definizione va fatta, essa deve riguardare i contenziosi pendenti in ogni grado di giudizio.

Tutto ciò tenendo infine presente che il valore delle controversie pendenti in CTP e CTR al 31.12.2017 (sanzioni ed interessi esclusi) era di ca. 50 mld di euro e quello delle pendenze in Cassazione essendo stimabile nell’ordine almeno 30 mld di euro, variando il “pervenuto” di ogni anno tra 6 e 8 mld di euro.