

# Riforma del processo tributario

Prof. Avv. Giovanni Girelli

Dipartimento di Giurisprudenza – Università degli Studi Roma Tre

Corso del Rinascimento, 19

00186 Roma

Tel. 06-8086325

e.mail: [giovanni.girelli@girelli.eu](mailto:giovanni.girelli@girelli.eu)

[www.girelli.eu](http://www.girelli.eu)

# Assetto attuale della magistratura tributaria

- Punti di maggiore criticità:
  1. Magistrati non sempre esperti della materia;
  2. Giudice tributario come «dopo lavoro» o «secondo lavoro» mentre solo il giudice professionale dedica pienamente le proprie energie al raggiungimento dello scopo;
  3. Trattamento economico «a cottimo» assai esiguo, inferiore addirittura a quello dei Giudici di Pace;
  4. Dipendenza funzionale ed economica dal MEF.

# Soluzioni proposte dagli operatori del settore

- Devoluzione della giurisdizione tributaria al giudice ordinario.
- Devoluzione della giurisdizione tributaria alla Corte dei Conti.
- Devoluzione della giurisdizione tributaria al giudice amministrativo.
- Creazione di una magistratura tributaria togata.

# Devoluzione al giudice ordinario

- Si avrebbe certamente una magistratura professionale dedicata al diritto tributario senza particolari costi per lo Stato.

## TUTTAVIA

1. Anche con la creazione di sezioni specializzate all'interno dei singoli tribunali e corti d'appello, rimarrebbe il problema di devolvere questioni spesso particolarmente tecniche a giudici privi di adeguata formazione in materia tributaria, non essendo il diritto tributario materia concorsuale per l'accesso alla magistratura ordinaria se non nei limiti della prova orale. Quindi in tale caso il concorso dovrebbe essere riformato.

# Devoluzione al giudice ordinario

2. Si aggraverebbe ulteriormente l'enorme arretrato della Giustizia Civile (ad oggi i tempi dei giudizi civili sono tre volte più lunghi di quelli tributari);
3. vi sarebbe il problema delle figure abilitate al patrocinio, essendo riservata la difesa innanzi la Giustizia Ordinaria ai soli avvocati;
4. sorgerebbe la difficoltà di regolare la posizione degli attuali membri delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, vincitori di concorso pubblico ed impiegati dello Stato nonché del personale amministrativo attualmente impiegato presso i medesimi organi.

# Devoluzione alla Corte dei Conti.

- Si avrebbe certamente la professionalizzazione dei giudici tributari.
- La stessa Corte dei Conti si è fatta promotrice di questa possibilità, poiché rafforzerebbe l'idea di unitarietà dell'entrata pubblica come premessa logico-economica e giuridica essenziale della spesa pubblica.

## TUTTAVIA

1. Si avrebbe un rilevante aggravio del già consistente arretrato della Giustizia Contabile.
2. Ci sarebbe un notevole incremento dei costi per via del necessario aumento dell'organico della magistratura contabile, troppo ridotto per il carico tributario attuale.
3. Avendo la Corte dei Conti anche funzioni di controllo e consulenza dell'operato di apparati pubblici, sembra non facilmente compatibile con tali funzioni anche la funzione giurisdizionale, in particolare per le controversie tributarie che coinvolgono gli enti locali.

# Devoluzione alla Corte dei Conti.

4. Sorgerebbe la difficoltà di regolare la posizione degli attuali membri delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, vincitori di concorso pubblico ed impiegati dello Stato nonché del personale amministrativo attualmente impiegato presso i medesimi organi;
5. Vi sarebbe il problema delle figure abilitate al patrocinio, essendo riservata la difesa innanzi la Giustizia Amministrativa ai soli avvocati.

# Devoluzione al giudice amministrativo.

- Si avrebbe certamente la professionalizzazione dei giudici tributari senza particolari costi per lo Stato.
- Il Giudice amministrativo ha giurisdizione propria sugli atti tributari generali, oltre a tutte le controversie in materia di aiuti di Stato (anche nella forma tributaria), dunque ha già una discreta conoscenza della materia.

# Devoluzione al giudice amministrativo.

## TUTTAVIA

1. Si avrebbe un rilevante aggravio del lavoro della Giustizia Amministrativa;
2. sorgerebbe la difficoltà di regolare la posizione degli attuali membri delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, vincitori di concorso pubblico ed impiegati dello Stato nonché del personale amministrativo attualmente impiegato presso i medesimi organi;
3. vi sarebbe il problema delle figure abilitate al patrocinio, essendo riservata la difesa innanzi la Giustizia Amministrativa ai soli avvocati;

# Devoluzione al giudice amministrativo.

- Elementi da considerare:
  1. Mantenimento delle Commissioni Tributarie Provinciali quali organi di primo grado di giudizio, riservando ai TAR gli eventuali giudizi di II grado e attribuendo al Consiglio di Stato le funzioni di ultimo grado di giudizio, residuando in capo alla Corte di Cassazione i soli ricorsi per motivi di giurisdizione *ex art. 110 c.p.a.*;
  2. conseguente assegnazione degli attuali componenti delle Commissioni Tributarie Regionali e del relativo personale amministrativo alle CTP per cui sarebbe anche previsto un Giudice monocratico per le controversie di modesto importo.

# Devoluzione al giudice amministrativo.

## TUTTAVIA

1. Il Consiglio di Stato è organo che decide anche il merito delle controversie, non è giudice di sola legittimità come la Corte di Cassazione;
2. si potrebbe verificare per il Consiglio di Stato quello che già succede per la Corte di Cassazione, ovvero un intasamento rilevante dell'ultimo grado di giudizio;
3. il Consiglio di Stato ha anche funzione di consultazione nei confronti degli apparati statali in materia di spesa pubblica e questo potrebbe comportare dei profili di incompatibilità con la funzione giudiziaria nei confronti di atti emanati dalla stessa PA.

# Soluzione preferibile

## Creazione di una magistratura tributaria togata: motivi

- Si avrebbe certamente massima e specifica professionalizzazione possibile dei giudici dedicati alle liti fiscali;
- infatti questa è l'unica possibilità per ottenere un corpo di giudici specializzati in una materia molto tecnica come quella tributaria;
- un giudice massimamente specializzato nella materia scrive «bene» le sentenze che dunque diventano più difficili da impugnare: così si avrebbe anche un naturale effetto deflattivo del contenzioso endemico nello stesso sistema processuale;
- si salvaguarderebbe il personale amministrativo attualmente impiegato presso le CTP e le CTR;
- si eviterebbe di aggravare gli altri organi giudiziari di un notevole carico di lavoro.

# Creazione di una magistratura tributaria togata

## TUTTAVIA

1. Rimarrebbe il problema del futuro degli attuali membri delle CTP e CTR;
2. necessità di individuare soluzioni che evitino il ripetersi delle situazioni di attuale «ingolfamento», specie di fronte la Corte di Cassazione;
3. coordinamento tra magistrati togati tributari e magistrati della Corte di Cassazione per cui ad oggi non è prevista una preparazione specifica in materia tributaria;
4. nuovi costi per lo Stato in virtù dell'assunzione dei nuovi giudici e per il reperimento di diversi locali ove allocare gli organi giudiziari, essendo quelli attuali di proprietà del MEF.

## 3 punti chiave per il successo della riforma sulla magistratura tributaria

1. Magistratura professionale a tempo pieno con eccezione per il Giudice di Pace Tributario a cui accedono magistrati onorari.

# 3 punti chiave per il successo della riforma sulla magistratura tributaria

2. Il Giudice di Pace Tributario è necessario per evitare l'intasamento dei Tribunali Tributari. L'esperienza maturata in sede civile e penale ci insegna l'utilità di tale Organo. Ad esso bisogna devolvere le controversie di modesto ammontare (ad es. sino a Euro 5.000 di valore di imposta richiesta a cui si aggiungono interessi e sanzioni, dunque nel complesso circa Euro 10.000). Non è poi condivisibile l'eccezione che così si riserverebbe alle controversie di modesto importo un Giudice che riserverebbe alle loro disamine minore attenzione e cura. Anzi è il contrario: l'esistenza del Giudice di Pace trova ragion d'essere proprio per le controversie di modesto ammontare che, dunque, verrebbero trattate non in «via secondaria». Invece, se l'intera giustizia tributaria fosse amministrata in primo grado dai soli Tribunali, ragionevolmente questi ultimi porrebbero maggiore attenzione e cura alle controversie più rilevanti economicamente (che solitamente sono anche più complesse). Non appare, comunque, ragionevole che lo stesso Organo di giustizia sia investito dell'esame di controversie da Euro 100 di valore e da Euro 100.000 di valore

3 punti chiave per il successo  
della riforma sulla magistratura tributaria

**3. Professionalizzazione specifica nella  
materia tributaria anche dei magistrati  
della Corte di Cassazione**

# Necessità

## per la «nuova» magistratura tributaria

1. Accesso alla magistratura professionale tramite concorso pubblico per esami (scritto e orale, no titoli) riservato solo a laureati in giurisprudenza ed economia e commercio previo tirocinio annuale e/o abilitazione professionale.
2. Trattamento economico per la magistratura professionale pari a quello del magistrato ordinario.
3. Indipendenza non solo giuridica ma anche funzionale ed economica dal MEF (una delle parti in giudizio).

# Creazione di una magistratura tributaria togata

- Criteri da considerare:

1. Non si crea un problema di violazione dell'art. 101 Cost. in virtù delle sentenze della Corte Costituzionale sulla legittimità delle CTP e CTR. Anzi, un problema di costituzionalità si ha casomai con il sistema attuale circa l'indipendenza delle CTP e CTR dal MEF.
2. I membri che siano già magistrati togati potranno optare per l'una o l'altra carriera così come i professori universitari di ruolo (professori ordinari e professori associati). Incentivo all'opzione per la magistratura tributaria potrebbe essere individuata nel connettere all'opzione l'attribuzione di funzioni dirigenziali nei nuovi Tribunali Tributari e nelle Corti di Appello Tributarie. Potrebbe, inoltre, essere prevista la possibilità anche che l'opzione sia reversibile, ossia fermo un periodo minimo, ad esempio di 5 anni, il magistrato togato o il professore universitario potrebbero tornare all'impiego originario se non soddisfatti della scelta.

# Creazione

## di una magistratura tributaria togata

3. Gli attuali membri «non togati» delle CTP e delle CTR dovrebbero essere destinati al Giudice di Pace Tributario quale magistrato tributario onorario.
4. Alternativa per i medesimi giudici «non togati» e non professori universitari di ruolo sarebbe una riserva di posti in sede di concorso di accesso con prove ridotte rispetto al concorso ordinario (ad es. solo scritto, che è comunque criterio oggettivo di selezione). Tale riserva sarebbe, però, applicabile solo a chi è stato membro di CTP o CTR da almeno 5 anni ed è in possesso almeno della laurea in giurisprudenza o in economia e commercio.
5. Il magistrato tributario (ad eccezione di quelli onorari) dovrebbe avere accesso con la propria carriera alla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione ed anche alle Sezioni Unite della medesima Corte.

# Intervento legislativo prodromico all'attivazione di qualsivoglia riforma

- Riduzione dell'attuale arretrato sia di fronte ai Giudici di merito, sia di fronte alla Corte di Cassazione.
- La soluzione da adottare al riguardo è scelta di carattere politico: un'ipotesi potrebbe ravvisarsi nella devoluzione delle controversie pendenti a «sezioni stralcio» con Giudice monocratico in alternativa alla adesione da parte del privato alla definizione agevolata della lite, definizione che dovrebbe essere però decisamente conveniente dal punto di vista economico per il contribuente per risultare attrattiva.

# I disegni di legge attualmente presentati

➤ DDL S. n. 1243

➤ DDL S. n. 243

➤ DDL S. n. 759

➤ DDL S. n. 1661

➤ DDL S. n. 714 e n. 1687

# I disegni di legge attualmente presentati

- Per quanto riguarda la riforma della magistratura tributaria, tutti i disegni di legge presentati che si sono occupati dei profili ordinamentali prevedono la creazione di una nuova magistratura composta da giudici professionali assunti tramite concorso pubblico per titoli ed esami e la sostituzione delle CTP e delle CTR con i Tribunali tributari e le Corti d'Appello tributarie.
- I DDL S. n. 1243 e n. 243 prevedono inoltre che i Tribunali tributari abbiano sede presso i Tribunali ordinari e le Corti d'Appello tributarie presso le Corti d'Appello civili. Soluzione condivisibile per il contenimento dei costi.

# I disegni di legge attualmente presentati

- Altra soluzione condivisibile è la previsione, di cui al DDL S. 1243, dell'istituzione di un giudice onorario tributario per la decisione delle controversie di modico valore. Invero, il valore fissato ad Euro 3.000 appare troppo esiguo e se ne suggerisce l'innalzamento ad Euro 5.000 per evitare che i Tribunali siano ingolfati di controversie di scarso valore.
- Qualche perplessità desta invece la previsione, comune a tutti i disegni di legge, di affidare l'organizzazione e la gestione della giurisdizione tributaria alla Presidenza del Consiglio dei Ministri piuttosto che, al pari della magistratura ordinaria, al Ministero della Giustizia.

# I disegni di legge attualmente presentati

- Con riferimento al concorso pubblico di accesso alla carriera di magistrato tributario, rispetto a quanto previsto dai DDL S. n. 1243 e n. 243, appare preferibile un concorso su base nazionale, piuttosto che regionale, per esami scritti e orali come previsto dal DDL S. n. 759.

# I disegni di legge attualmente presentati

- I DDL S. n. 1243 e n. 243 prevedono che i Tribunali Tributari e le Corti d'Appello Tributarie giudichino in composizione monocratica per le controversie di valore fino ad Euro 30.000 e 20.000, oltre che per le questioni catastali, giudizi di ottemperanza e altri casi previsti tassativamente dalla legge.
- Il DDL S. n. 759 prevede invece che i Tribunali Tributari giudichino sempre in composizione monocratica e le Corti d'Appello Tributarie sempre in composizione collegiale. Questa soluzione appare preferibile per rendere più veloce il giudizio di primo grado lasciando al secondo grado l'esame collegiale (così come avviene sostanzialmente per i giudizi ordinari). Semmai, potrebbe essere prevista la collegialità anche in primo grado per le sole controversie di assai rilevante valore (ad es. oltre Euro 500.000).

# I disegni di legge attualmente presentati

- Bisogna riflettere sull'opportunità dell'istituzione di una sezione mediazione presso ciascun Tribunale Tributario. La criticità da considerare è che la mediazione non diventi un «tappo» per il veloce svolgimento delle controversie. Si deve quindi prevedere un adeguato organico che possa esaminare le proposte di mediazione in tempi rapidi.
- Dal punto di vista della composizione dell'Organo di mediazione, interessante è la soluzione di cui al DDL S. n. 759, art. 6, dove è previsto che il collegio della sezione sia composto, oltre che da un giudice togato e da un professionista avvocato tributarista o dottore commercialista, anche da un funzionario delle agenzie fiscali, così da dare spazio a tutte le voci interessate.

# I disegni di legge attualmente presentati

- I DDL. S. n. 1243 e n. 243 prevedono condivisibilmente l'istituzione di una specifica Sezione Tributaria presso la Corte di Cassazione, competente rispetto alle impugnazioni delle sentenze delle Corti d'Appello Tributarie. Purtroppo, si deve osservare che non vi è alcuna previsione su chi possano essere i 35 giudici che comporranno detta Sezione che, a regime, necessariamente devono provenire dalla «nuova» magistratura tributaria reclutata tramite apposito concorso.
- La soluzione preferibile sarebbe quella di assegnare alla Sezione Tributaria giudici ordinari cassazionisti già in carica per poi essere gradualmente sostituiti grazie agli avanzamenti di carriera dei futuri giudici vincitori del concorso pubblico per la magistratura tributaria.

# I disegni di legge attualmente presentati

- In merito al rinnovato Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, i DDL prevedono diverse composizioni. Si potrebbe valutare l'opportunità di portare il numero di componenti necessari per la validità delle delibere del Consiglio a 13 membri sui 18 complessivi (attualmente se ne prevedono 11). Tale previsione garantirebbe maggiore stabilità delle decisioni.
- L'incompatibilità della nomina a giudice tributario di cui all'art. 8 del DDL S. n. 243 deve essere estesa anche ai magistrati militari.

# I disegni di legge attualmente presentati

- Apprezzabili, per quanto riguarda le sanzioni disciplinari previste, gli artt. 15 del DDL S. n. 1243 e del DDL S. n. 243 che dispongono che tra le cause di sospensione vi è la frequentazione di persona che sia dichiarata delinquente abituale, professionale o per tendenza ovvero che abbia subito condanna per delitti non colposi alla pena della reclusione superiore a tre anni o che sia sottoposta a misura di sicurezza.
- Con riferimento al procedimento disciplinare che può aprirsi verso un giudice tributario, sarebbe opportuna nei DDL S. n. 1243 e n. 243 la previsione per cui il magistrato può farsi assistere da un avvocato, oltre che da un altro giudice.

# Regole processuali

- Innovazioni suggerite:

1. Introduzione del principio sulla legittimità dell'utilizzo da parte del Giudice di sistemi di ausilio di intelligenza artificiale (ad es. reperimento delle fonti normative e di precedenti casistiche). Devoluzione a normativa secondaria per l'individuazione delle modalità specifiche.
2. Ammissione di prova testimoniale nel caso di accertamenti basati anche su dichiarazioni di terzi con possibilità di risentire in giudizio i soggetti che hanno rilasciato dichiarazioni a verbale.
3. Introduzione dell'udienza «istruttoria» avente ad oggetto l'illustrazione dei documenti e altri mezzi di prova depositati dalle parti, quanto meno per le cause di particolare difficoltà tecnica (facoltà di disporla da parte del Giudice o di richiederlo dalle Parti) e/o di elevato valore (qui sarebbe obbligatoria, ad es. per valore superiore ad Euro 500.000).

# Regole processuali

4. Obbligatorietà della trattazione congiunta di giudizi aventi collegamento soggettivo (sul punto si potrebbe richiedere dichiarazione obbligatoria alla parte ricorrente che espliciti il collegamento).
5. Previsione in ogni Tribunale di sezioni specializzate in materie particolarmente complesse (ad es. *transfer pricing*) in modo anche da assicurare uniformità di giudizio nella stessa Curia.
6. Riforma dell'istituto del reclamo/mediazione: organo apposito od invito del Giudice alle parti alla prima udienza con valutazione sulla condanna alle spese processuali.

# Regole processuali

8. Inclusione nell'oggetto della giurisdizione tributaria delle controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento. La tutela sarebbe così svolta innanzi ad una unica giurisdizione.
9. Limitare l'elenco dei soggetti abilitati al patrocinio ai soli avvocati e dottori commercialisti (soggetti dotati di maggiore professionalità specifica).
10. Possibilità di partecipazione anche per solo una delle parti mediante collegamento audiovisivo. Questa previsione agevola la trattazione dei processi.

# Regole processuali

11. Regolare il sistema dei «filtri» per le impugnazioni in secondo grado e per il ricorso alla Corte di Cassazione. I «filtri» sono certamente utili alla funzione di scoraggiare impugnazioni del tutto pretestuose ma non devono tradursi in una sostanziale negazione di giustizia.

12. Regolare i rapporti con il processo penale (ad esempio che il Giudice tributario debba considerare ai fini motivazionali la sentenza passata in giudicato in sede penale).

13. Dare maggiore forza al principio di soccombenza in relazione al pagamento delle spese di giudizio. Previsione di tal fatta avrebbe l'effetto deterrente dall'instaurare liti con motivazioni infondate se non temerarie. Possibilità della compensazione delle spese solo in caso di conciliazione giudiziale o di cessata materia del contendere. Per liti su tematiche «nuove» o particolarmente controverse dovrebbe essere comunque prevista la condanna alle spese di lite ma ridotta nell'ammontare (ad. es. 50% dei minimi tabellari).