

SENATO DELLA REPUBBLICA

COMMISSIONI RIUNITE

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

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

A.S. n. 2636

Roma, 28 giugno 2022

Avv. Michele Tiengo

Signori Presidenti, Onorevoli Senatori

rivolgo il mio sentito e deferente ringraziamento per la possibilità di svolgere alcune considerazioni sul Disegno di legge che il Governo ha recentemente presentato in tema di riforma della Giustizia Tributaria, a seguito del dibattito che le Commissioni avevano instaurato sui Disegni di legge di iniziativa parlamentare¹.

E' anzitutto da notare come il DDL 2636 (di seguito per brevità "DDL") sia conforme alle linee direttive che il Parlamento, cui spetta ogni decisione finale, ha già efficacemente individuato nel corso della presente legislatura. 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 riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle commissioni tributarie".

Partendo da tale primo dato si procederà di seguito ad esaminare i principali punti sui quali si ritiene opportuno l'approfondimento parlamentare per ogni possibile miglioramento del Disegno di legge.

Art. 1 – Disposizioni in materia di giustizia tributaria

1) La tecnica normativa conservativa

Sul piano della tecnica legislativa, la scelta del Governo è di intervenire sul D.Lgs. 545/92 anziché introdurre un'originale normativa ordinamentale.

In tal modo viene conservata l'intelaiatura del D.Lgs. 545/92, a partire dal suo art. 1, con il quale già nel 1992 venne data continuità ai precedenti organi di giurisdizione tributaria, forse nel prudentiale rispetto dei noti limiti costituzionali di cui all'art. 102 e della VI Disposizione transitoria.

¹ Si rinvia per tutti gli approfondimenti al documento presentato in occasione dell'Audizione 22.03.2022: https://senato.it/application/xmanager/projects/leg18/attachments/documento_evento_procedura_commissione/files/000/423/325/Audizione_avv._Michele_TIENGO.pdf

La scelta comporta inevitabili difficoltà di coordinamento e compatibilità tra vecchia e nuova normativa.

2) Il concorso e la laurea in giurisprudenza

La svolta nel senso professionale della giurisdizione è netta ed è positiva la scelta di basare il concorso su prove scritte ed orali. Forse eccessivamente prudente è la previsione di soli “*elementi di contabilità aziendale e bilancio*” tra le materie della prova orale.

Il prerequisite di ammissione al concorso è il possesso del diploma di laurea in giurisprudenza (art. 4-bis). Si tratta di scelta del tutto corretta in considerazione dell’attività giurisdizionale cui sono chiamati i futuri giudici tributari professionali.

Il panorama nazionale è univoco nell’individuazione di tale laurea quale titolo di ammissione al concorso per tutte le giurisdizioni. Anche laddove i giudici sono impegnati in settori contabili ed economici, è infatti richiesta la laurea in giurisprudenza per accedere alle prove scritte ed orali su materie di contabilità, economia e statistica economica ed aziendale².

Anche l’ordinamento unionale e quello convenzionale confermano la necessità della laurea in giurisprudenza per i giudici della Corte di Giustizia di Lussemburgo e della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo di Strasburgo.

Non sembrano dunque pertinenti le obiezioni di coloro che vorrebbero parificare la laurea in economia a quella in giurisprudenza, essendo quest’ultimo il titolo di norma richiesto per l’accesso al concorso per giudice di carriera.

3) Il trattamento economico

Ai futuri magistrati tributari nominati per concorso saranno applicate le disposizioni sul trattamento economico previsto per i magistrati ordinari (art. 13-bis) “*in quanto compatibili*”. Con la conseguenza che gli stipendi saranno determinati in base all’anzianità di servizio e dunque con criterio oggettivo. I giudici tributari onorari continuerebbero invece a percepire il trattamento economico attuale (art. 13).

I due trattamenti previsti per i diversi componenti delle commissioni tributarie sono sintomatici della problematica coesistenza dei giudici professionali e di quelli onorari nella fase transitoria della riforma.

Il DDL non regola tale coesistenza, lasciando dunque identiche funzioni a giudici e magistrati tributari, con prevedibili problematiche organizzative.

² Per l’accesso alla carriera di magistratura della Corte dei Conti, ad esempio, i bandi possono riservare una percentuale dei posti messi a concorso a chi sia in possesso oltre che del diploma di laurea in giurisprudenza anche del diploma di laurea in scienze economico-aziendali o in scienze dell’economia.

4) Problemi nominalistici e sostanziali

Prudenziale e forse eccessivamente conservativo risulta il mantenimento della risalente denominazione di “commissioni tributarie”, che ragioni di ammodernamento e di evoluzione di tali organi imporrebbero di superare.

La contrapposizione tra “magistrati tributari” per concorso e “giudici tributari” già presenti nel ruolo unico di cui all’art. 4 c. 39-bis L. 183/11 sembra foriera più di confusione che di chiarezza, considerato che nella fase “transitoria”, ossia fino all’esaurimento del ruolo degli attuali giudici onorari, tutti i componenti delle commissioni tributarie avranno pari funzioni e dignità, fatte salve le funzioni direttive attribuite sulla base dei punteggi. Sembra opportuno che tutti i componenti delle commissioni tributarie, onorari o concorsuali, siano individuati col termine di “giudici tributari”. La questione non è solamente nominalistica ma di pari dignità dei componenti dei futuri collegi giudicanti ed anche della nuova composizione monocratica della giurisdizione tributaria.

5) La convivenza di “magistrati” e “giudici” tributari

Il disegno di legge non dispone alcunchè a chiarimento delle modalità di convivenza tra nuovi “magistrati” e giudici onorari: non si tratta di una lacuna da poco, poiché non sono chiari i rapporti tra le due componenti che pure permarrebbero fino all’esaurimento del ruolo degli attuali giudici tributari (art. 5 D.Lgs. 545/92 interamente sostituito).

Si pensi al caso in cui il magistrato di nuova nomina entri in servizio all’interno di una sezione presieduta da un giudice onorario: si tratta di componenti di diversa estrazione, con trattamento economico del tutto differente eppure con eguali funzioni. Il DDL non individua ad esempio i criteri di assegnazione dei fascicoli, il carico di lavoro previsto per le diverse componenti a tempo pieno o parziale, i criteri di copertura della composizione monocratica.

Si noti inoltre che, a differenza di altre magistrature, per i nuovi magistrati tributari vincitori di concorso non è previsto alcun periodo di tirocinio³.

Sarebbe opportuno che, oltre alla previsione dell’unico limite anagrafico di cessazione dall’incarico (70 anni), venissero chiariti i rapporti tra le due componenti, che sembrano diversificarsi quanto ai punteggi previsti dalla “tabella F” relativa all’anzianità di servizio⁴, ma che apparentemente hanno funzioni sovrapponibili.

6) La presenza del MEF e le prerogative del CPGT

³ Lo sottolinea la Relazione tecnica al DDL – pag. 6, che evidenzia la mancanza del periodo di 18 mesi di tirocinio previsto invece per i giudici ordinari.

⁴ Solo per i “magistrati tributari” da concorso è previsto che i punteggi siano “moltiplicati per coefficiente 1,25”.

L'aspetto maggiormente problematico rimane quello della perdurante gestione del MEF.

Il DDL non ha inteso superare la tradizionale anomalia, secondo cui nella gran parte del contenzioso le Agenzie del MEF sono impegnate nel processo la cui organizzazione è affidata allo stesso ministero, con evidenti rischi – quanto meno “estetici” – per l'autonomia ed imparzialità degli organi giudiziari.

La critica è sin troppo ovvia e datata, ma alcune novità recate dal DDL non possono che allarmare.

In particolare, l'art. 1 c. 9 del DDL prevede l'istituzione all'interno del Dipartimento Finanze del MEF già dal 1° ottobre 2022 di due uffici *“in materia di status giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei giudici tributari, da destinare alla Direzione della giustizia tributaria”* con relativa dotazione di personale.

I due uffici incardinati all'interno del MEF (ed in particolare del Dipartimento Finanze) accentuano l'attuale presenza del MEF nella gestione degli uffici giudiziari tributari: fino ad oggi lo status giuridico ed economico e le procedure concorsuali di reclutamento dei giudici tributari sono rimasti di competenza degli Uffici del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Tale organizzazione, non espressamente prevista dalla legge, è stata desunta dalle attribuzioni del Consiglio previste dall'art. 24 del D.Lgs. 546/92 quale organo di autogoverno della Giustizia Tributaria. Il DDL sottrae tali funzioni al Consiglio che ne esce evidentemente indebolito nelle sue attribuzioni, senza che siano chiarite le ragioni per spostare tali funzioni all'interno del MEF ed in particolare del Dipartimento Finanze e senza che tale sottrazione possa ritenersi conforme alla corrispondente organizzazione del Ministero di Giustizia (con la Direzione generale dei magistrati) e soprattutto del Consiglio Superiore della Magistratura⁵.

Poiché il Dipartimento delle Finanze⁶ è contemporaneamente preposto all'indirizzo, vigilanza e controllo delle Agenzie fiscali ed al coordinamento con la Guardia di Finanza, oltre che al supporto della funzione giurisdizionale tributaria, meglio sarebbe, nell'ottica di separazione dei diversi ambiti operativi, se tali funzioni fossero mantenute all'interno

⁵ L'Autonomia ed indipendenza del C.S.M. sono ribadite anche dalla recente L. 17.06.2022 n. 71 (in G.U. 20.06.2022) recante *“Deleghe al Governo per la riforma dell'ordinamento giudiziario e per l'adeguamento dell'ordinamento giudiziario militare, nonché disposizioni in materia ordinamentale, organizzativa e disciplinare, di eleggibilità e ricollocamento in ruolo dei magistrati e di costituzione e funzionamento del Consiglio superiore della magistratura”*.

⁶ Ai sensi del D.P.R. 43/2008, modificato con D.P.R. 173/2011, il Dipartimento delle finanze svolge funzioni di indirizzo e regia del sistema fiscale nazionale e dà attuazione alle direttive del Ministro in materia tributaria. La sua attività è diretta a pianificare e coordinare le strategie di politica tributaria, a verificarne l'applicazione e la valutazione degli effetti.

del Consiglio di Presidenza, istituendo presso quest'ultimo le due previste strutture dirigenziali.

Altrimenti, se si volesse comunque attuare l'indipendenza gestionale della giurisdizione tributaria rispetto a quella delle agenzie fiscali, tutta la competenza in materia potrebbe essere trasferita ad un nuovo apposito "*Dipartimento della Giustizia Tributaria*" del MEF, sotto il quale trasferire gli uffici dell'attuale Direzione della Giustizia Tributaria, così creando la struttura di raccordo con il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Non sembra, invece, che le minori attribuzioni del Consiglio di Presidenza previste dal DDL siano controbilanciate dalla creazione dell'Ufficio Ispettivo⁷, certo rafforzato rispetto all'attuale previsione, che l'art. 24 c. 2 D.Lgs. 545/92 demanda ai soli componenti del Consiglio⁸.

Né evidentemente può bilanciare la perdita delle suddette funzioni la pur rilevante introduzione dell'Ufficio del Massimario nazionale presso il Consiglio di Presidenza (art. 24-bis D.Lgs. 545/92), che giustamente ha il fine di rafforzare la conoscibilità degli orientamenti giurisprudenziali e dunque la deflazione del contenzioso. Non appare però conforme a tale finalità la chiusura degli uffici del massimario già attivi presso ciascuna commissione regionale, che ben potrebbero continuare a raccordarsi all'ufficio nazionale mantenendo l'attivo coinvolgimento delle sedi periferiche.

In sintesi, il DDL non risolve il risalente problema dell'indipendenza ed autonomia della magistratura tributaria nei confronti del MEF, ma anzi sottrae all'organo di autogoverno alcune funzioni in materie tradizionalmente ritenute fondamentali⁹, senza peraltro che il superamento dell'attuale trattamento economico mediante l'agganciamento alla retribuzione del giudice ordinario prevista per legge sia sufficiente a smentire i dubbi circa l'eccessiva presenza del MEF nell'organizzazione giudiziaria.

7) Le problematiche della "fase transitoria"

Le scelte del DDL in tema di reclutamento comportano particolari problemi di funzionamento nella già imminente fase transitoria.

In particolare rilevano:

- a) la cessazione dalle funzioni a 70 anni di età;

⁷ In base all'art. 1 c. 1 lett. o) del DDL, all'Ufficio Ispettivo sarebbero applicati sei magistrati o giudici tributari esonerati dalle funzioni giurisdizionali, con trattamento economico curiosamente parametrato alla "metà dell'ammontare più elevato corrisposto ai giudici tributari per l'incarico di presidente di commissione tributaria"

⁸ I poteri di vigilanza sono già attualmente previsti dall'art. 16 D.Lgs. 545/92 e dal Regolamento per il procedimento disciplinare di cui alla delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria 24.11.2015.

⁹ Basti richiamare la "*Magna carta dei giudici*" del Consiglio d'Europa circa i principi fondamentali e l'indipendenza della magistratura.

- b) la limitata riserva in favore degli attuali giudici tributari nella misura del 15% dei posti messi a bando nei primi tre concorsi (pari a circa 30 posti sui primi 204 messi a concorso negli anni 2024-2026);
- c) il transito di 100 magistrati di altre giurisdizioni, già giudici onorari.

A fronte di tali previsioni è prevista una pianta organica complessiva di 576 magistrati “a regime”, cui si aggiunge la presenza degli attuali giudici onorari fino al raggiungimento del limite di età.

Secondo le previsioni del Governo, la Giustizia tributaria dovrebbe essere in grado di funzionare già a partire dal 2023 mediante le forze disponibili sulla base delle menzionate previsioni.

Entro il 31.01.2023 il Consiglio di Presidenza dovrebbe individuare le commissioni tributarie impossibilitate al funzionamento a causa della cessazione dalle funzioni dei giudici (art. 1 c. 12 DDL). A tale “impossibilità” verrebbe posto rimedio mediante l’“applicazione non esclusiva” dei giudici tributari onorari disponibili.

Il DDL non sembra attribuire adeguata rilevanza al rischio che a partire dall’anno 2023 la Giustizia tributaria subisca un drastico contraccolpo sul piano del funzionamento e dei tempi di decisione.

Invero, andrebbero meglio ponderati:

- le possibili dimissioni volontarie prima del raggiungimento del limite di età di molti degli attuali giudici tributari onorari che rinunceranno alla funzione a fronte di una riforma che non ne valorizzi la professionalità in termini di progressione di carriera;
- il mancato transito dei 100 magistrati togati per assenza di opzione, con conseguente scopertura di posti direttivi soprattutto in secondo grado;
- l’effettiva possibilità di coprire le carenze d’organico con applicazioni d’ufficio dei giudici onorari, non particolarmente allettati dalla previsione della modesta indennità di funzione (100 euro lordi aggiunti al compenso fisso mensile di cui all’art. 13 D.Lgs. 545/92).

La relazione tecnica al DDL sembra sottostimare tale prospettiva¹⁰, laddove individua per il 2023 la necessità di applicare solamente n. 8 giudici in n. 5 commissioni tributarie, con numeri a salire fino a 85 assegnazioni nel 2031.

Sembra che tali previsioni siano sottostimate rispetto alla probabile riduzione di organico conseguente al raggiungimento dei limiti di età, cui si aggiungeranno dimissioni volontarie nemmeno contemplate nelle tabelle del DDL da parte degli attuali giudici

¹⁰ Par. 7 della relazione tecnica, nel quale la data del “30.09.2022” andrebbe coordinata con quella del “31.01.2023” viceversa prevista dall’art. 1 c. 12 del DDL.

onorari mortificati dal mancato riconoscimento della ultraventennale attività giurisdizionale esercitata e dalla impossibilità di entrare a far parte della nuova magistratura, mancando un concorso per titoli ad essi riservato e risultando improbabile la loro partecipazione al concorso per esami.

Oltre al fatto che se l'assegnazione d'ufficio venisse effettivamente utilizzata solamente laddove risultasse impossibile la costituzione dell'unico collegio di tre giudici (come sembra indicare la relazione tecnica¹¹), in moltissime commissioni si verificherebbero nei prossimi anni seri rallentamenti al funzionamento della Giustizia tributaria, con l'allungamento dei tempi di trattazione e il sostanziale e paradossale svilimento degli obiettivi del PNRR.

Sembra dunque opportuno che l'esame del DDL passi attraverso l'approfondimento da parte del Governo dei dati indicati nella relazione illustrativa e tecnica.

Al fine di ovviare alle problematiche della fase transitoria sarebbe opportuna l'introduzione della previsione di aggiornamento della pianta organica dei magistrati tributari e delle sedi degli uffici giudiziari sulla base delle risultanze dei primi due anni di attività.

8) L'accesso alla Corte di Cassazione.

Da ultimo, il DDL nulla prevede in materia di accesso del Giudice tributario professionale alla Corte di cassazione.

Tale aspetto non deve essere sottovalutato e può risultare decisivo nella qualificazione dell'intervento riformatore. E ciò sia per assecondare le legittime prospettive professionali dei futuri giudici e rendere quindi appetibile il relativo concorso, ma soprattutto per permettere al giudizio di legittimità di arricchirsi dell'esperienza e delle professionalità maturate nei gradi di merito.

Come noto, l'accesso dei giudici speciali di merito in Cassazione 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 l'accesso per carriera ai ruoli della Corte di Cassazione di giudici speciali, che abbiano uno status analogo a quello dei magistrati ordinari¹².

¹¹ Punto 7 della Relazione tecnica al DDL.

¹² 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, il Parlamento potrebbe quindi introdurre già in sede di approvazione del DDL l'accessibilità alla Sezione tributaria della Cassazione (sezione da rafforzare mediante l'istituzione per legge) dei magistrati tributari, a seguito di designazione del Consiglio superiore della magistratura sulla base dei necessari criteri regolamentari anche in relazione alla composizione della sezione tributaria e delle sezioni unite¹³.

Anche da tale previsione risulterebbe confermata la necessità che al concorso per magistrato tributario che il DDL intende introdurre possano avere accesso solamente i possessori di laurea in giurisprudenza, al fine di evitare una composizione "mista" del personale giudicante e la conseguente differenziazione delle prospettive di carriera fino appunto alla Suprema Corte.

9) Assistenza tecnica e consigli giudiziari.

La professionalizzazione del Giudice tributario dovrebbe comportare la limitazione dell'assistenza tecnica di cui all'art. 12 D.Lgs. 546/92 alle figure professionali preposte a tale funzione, ossia agli avvocati¹⁴, specularmente al giudice dotato di laurea in giurisprudenza (art. 4-bis D.Lgs. 545/92). Appare quindi opportuno integrare il DDL con tale intervento finalizzato alla migliore tutela dei cittadini.

Il DDL nulla prevede in materia di Consigli giudiziari¹⁵. Sarebbe opportuno, in vista del monitoraggio della rinnovata Giustizia tributaria, l'introduzione di tali organi anche nell'ambito della Giustizia tributaria, ai fini della riorganizzazione e del migliore funzionamento degli uffici giudiziari.

I Consigli giudiziari sono oggetto di recente aggiornamento ad opera della legge delega di riforma dell'Ordinamento giudiziario (art. 3 L. 17.06.2022 n. 71, *Riforma Cartabia*)

¹³ In tal senso si veda la proposta di legge d'iniziativa del Consiglio Nazionale dell'economia e del lavoro n. A.C. 3352 presentata il 05.11.2021 alla Camera dei Deputati.

¹⁴ Così l'art. 82 c.p.c..

¹⁵ I Consigli giudiziari sono previsti dal D.Lgs. 25/2006 n attuazione della legge di riforma dell'ordinamento giudiziario (legge 150/2005).

Art. 2 – Disposizioni in materia di processo tributario

L'art. 2 del DDL si propone di intervenire sul D.Lgs. 546/92 e sul codice di procedura civile al fine di introdurre correttivi alla normativa processuale e nuovi istituti finalizzati al rafforzamento della funzione nomofilattica della Corte di Cassazione.

a) Principio di diritto in materia tributaria (art. 363-bis c.p.c.)

La norma si propone di affidare alla Procura Generale presso la Corte di cassazione l'iniziativa di richiedere alla Corte l'enunciazione nell'interesse della legge di un "principio di diritto nella materia tributaria" in presenza di:

- particolari difficoltà interpretative e pronunce contrastanti delle commissioni tributarie;
- novità della questione di diritto o in presenza di nuova disposizione o in assenza di precedenti della Corte di cassazione;
- serialità della questione.

Al Primo Presidente viene assegnato il compito di filtrare le richieste, dichiarando l'inammissibilità in caso manchi *"una o più delle condizioni"* di ammissibilità.

b) Rinvio pregiudiziale (art. 62-bis D.Lgs. 546/92)

La norma si propone di affidare al giudice tributario di merito la possibilità di richiedere alla Corte di Cassazione la risoluzione di una questione di diritto che possa definire la controversia pendente avanti a sé, qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

- questione nuova;
- particolare rilevanza per oggetto o materia;
- presenza di particolari difficoltà interpretative e sussistenza di contrasti giurisprudenziali;
- potenziale serialità della questione.

Le parti possono presentare osservazioni sulla questione oggetto della causa che nel frattempo rimane sospesa fino alla decisione della Corte, che è vincolante per il giudice della causa.

Le due novità si propongono di anticipare il pronunciamento della Cassazione, con finalità nomofilattica e dunque deflativa del contenzioso anche sul piano della prevedibilità delle decisioni, che nella materia tributaria risentono della volubilità della normativa e si caratterizzano per la tendenziale serialità della casistica.

A fronte di tali evidenti finalità, di per sé apprezzabili, sussistono innegabili dubbi sull'effettivo funzionamento degli istituti.

Si segnalano al proposito i seguenti aspetti problematici:

- soprattutto per il rinvio pregiudiziale potrebbe registrarsi un sensibile carico degli uffici della Corte di cassazione preposti al filtro delle richieste;
- il contraddittorio tra le parti è previsto, nel caso del rinvio pregiudiziale, solamente nella fase iniziale mediante presentazione di osservazioni e senza diretta partecipazione all'udienza pubblica avanti alla Suprema Corte, per la quale sarebbe invece opportuno introdurre la possibilità di depositare memorie e partecipare all'udienza per le parti munite di difensore abilitato al patrocinio presso le Corti superiori, stante il fatto che la decisione della Corte è vincolante per il giudice remittente¹⁶;
- l'anticipazione della decisione della Cassazione potrebbe scontare la novità della questione, ossia l'assenza di adeguato approfondimento giurisprudenziale e dottrinale, a scapito della qualità della pronuncia;
- il ricorso nell'interesse della legge nella materia tributaria (art. 363-bis c.p.c.) sembra sganciato dall'esistenza del caso concreto invece necessario nel parallelo istituto di cui all'art. 363 c.p.c., differenziando la materia tributaria rispetto alla generalità del contenzioso e creando quindi una "specialità" foriera di possibili ricadute negative in termini di interpretazione della legge.

In generale, anche l'introduzione dei due istituti, che si aggiungono alla professionalizzazione del Giudice tributario, dovrebbe favorire il ripensamento della normativa sull'assistenza tecnica. Il più diretto scambio e dialogo tra gradi di merito e di legittimità dovrebbe comportare il restringimento delle figure professionali preposte alla difesa tecnica nel processo tributario. L'art. 12 del D.Lgs. 546/92 dovrebbe in altri termini essere adeguato al maggior grado di professionalità del Giudice tributario ed ai possibili contatti tra giudizi di merito e di legittimità, mediante la limitazione della difesa tecnica ai soli avvocati, come già previsto dall'art. 82 c.p.c..

I due istituti confermano la già trattata necessità dell'accesso alla Corte di cassazione dei futuri Giudici tributari. In caso contrario, risulterebbe paradossale che nella materia tributaria il Giudice professionale dovesse richiedere l'interpretazione della normativa tributaria alla Corte di Cassazione, i cui componenti non vantano però la specializzazione nella materia. Tanto più nel regime futuro, in cui i magistrati ordinari non potranno più essere nel contempo giudici tributari.

¹⁶ Si noti che il contraddittorio e la partecipazione delle parti all'udienza presso la Corte di Cassazione è invece previsto dalla recente Legge delega di riforma del processo civile (L. 26.11.2021 n. 206), il cui art. 1 comma 9, lett. g) contempla espressamente il preventivo contraddittorio tra le parti avanti al giudice remittente e lo scambio di memorie avanti alla Corte.

c) Competenza del Giudice monocratico e limitazioni all'appello (artt. 4-bis e 52 c. 1 D.Lgs. 546/92)

Il DDL introduce la figura del giudice monocratico tributario per le liti di valore fino a 3.000 euro, cui restano applicabili le norme di cui al D.Lgs. 546/92.

Fa eccezione la limitazione all'appello delle sentenze rese da tale giudice, che resterebbero impugnabili solo per violazione delle norme “*sul procedimento*”, “*costituzionali*”, di “*diritto dell'Unione europea*” e dei “*principi regolatori della materia*”. Non sarebbero soggette a tale limitazione le controversie riguardanti le “risorse proprie tradizionali” dell'Unione.

La norma è evidentemente finalizzata alla riduzione del contenzioso per le cause di valore limitato¹⁷.

Sono stati sollevati da più parti dubbi di costituzionalità, che vanno di pari passo con quelli di opportunità, anche in considerazione del fatto che – ancora per molti anni – i giudici monocratici non saranno necessariamente professionali, in attesa che la riforma arrivi a regime secondo la tempistica concorsuale dei prossimi dieci anni.

A tal proposito, se è vero che il doppio grado di merito non gode di copertura costituzionale, deve considerarsi che la limitazione è destinata ad applicarsi ad una notevole parte del contenzioso, anche se la relativa decorrenza è rinviata ai ricorsi che verranno notificati dal 1° gennaio 2023.

In presenza delle citate limitazioni all'appello, sussiste il rischio che l'abolizione del giudizio di secondo grado conduca all'insorgenza di uno specifico contenzioso o comunque che in Cassazione approdi un rilevante numero di impugnazioni dirette delle sentenze monocratiche ai sensi dell'art. 111 c. 7 Cost., con risultato contrario alle finalità deflative, analogamente a quanto accaduto in materia di protezione internazionale¹⁸.

Sembra dunque opportuno che tale limitazione venga per il momento eliminata, in attesa della completa professionalizzazione dei giudici tributari.

d) Prova testimoniale (art. 7 c. 4 D.Lgs. 546/92)

Il DDL sostituisce il comma 4 dell'art. 7 D.Lgs. 546/92, introducendo la prova testimoniale nelle forme di cui all'art. 257-bis c.p.c., ossia in forma scritta (seppure con possibilità che il giudice

¹⁷ Limitazione prevista in tutt'altro ambito dall'art. 339 c.p.c. per le sentenze rese secondo equità.

¹⁸ La legge 46/2017 ha infatti abrogato il grado d'appello per le cause in materia di protezione internazionale: le impugnazioni dei provvedimenti resi in unico grado dalle sezioni Specializzate del Tribunale nel 2019 sono salite fino al 27% dell'intero carico civile in entrata della Suprema Corte, per poi attestarsi nel 2021 sul 7% delle pendenze civili.

disponga comunque la convocazione avanti a sé del testimone, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 257-bis).

La modifica è certamente positiva e finalmente risponde alle annose richieste degli operatori del settore, adeguando il processo tributario all'art. 111 Cost. ed ai principi del Giusto processo (art. 6 CEDU), così risolvendo il divario tra l'Amministrazione finanziaria ed i contribuenti¹⁹.

Come noto, il divieto di prova testimoniale previsto dall'art. 7 D.Lgs. 546/92 è stato finora temperato dalla possibilità di produrre dichiarazioni scritte rese da terzi²⁰.

L'art. 2 c. 2 lett. b) del DDL introduce però una previsione diversa da quella suggerita dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria del 30.06.2021²¹.

Viene previsto che la prova sia ammessa solamente:

- se la Commissione *“lo ritenga assolutamente necessario ai fini della decisione”*;

- *“quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso”*.

Le condizioni di ammissione della prova testimoniale previste dal DDL sembrano eccessivamente restrittive.

La *“assoluta necessità ai fini della decisione”* sembra limitarne eccessivamente l'ammissione. Anche sul piano tecnico, sembra opportuno eliminare l'avverbio *“assolutamente”*, lasciando che il giudice valuti come *“necessaria”* la prova e dunque la ammetta su tale presupposto, senza dare adito a pericolose ed arbitrarie limitazioni in sede di ammissione.

E' ingiustificata l'ulteriore limitazione della prova testimoniale ai soli casi di accertamento fondato su *“verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso”*.

E' evidente che in presenza di atti dotati di fede privilegiata la prova testimoniale non sia idonea a contrastare le attestazioni del pubblico ufficiale, ma eventualmente il contenuto delle dichiarazioni da terzi rese a quest'ultimo.

Meglio sarebbe eliminare il riferimento agli atti con fede privilegiata, ammettendo la prova su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori dell'amministrazione o di altre autorità.

¹⁹ L'esclusione della prova testimoniale in ambito tributario era stata oggetto della sentenza CEDU 23.11.2006 ric. 73053/01, *Jussila c/ Finlandia*, secondo cui il principio del giusto processo è applicabile anche ai processi tributari nel caso in cui abbiano ad oggetto imposte e l'applicazione di pene pecuniarie, con conseguente ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario laddove essa sia indispensabile ai fini difensivi.

²⁰ Sentenza della Corte Costituzionale n. 18/2020.

²¹ Relazione finale 30.06.2021 p. 138 e ss., che proponeva il testo seguente: *“Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori”*.

Sarebbe altresì opportuno ammettere espressamente la prova testimoniale scritta anche nei casi previsti dall'art. 2724 n. 3 c.c., ossia laddove sia stato incolpevolmente smarrito il documento probatorio, come la Corte di Cassazione ha già ammesso in materia tributaria²².

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

Roma, 28 giugno 2022

Avv. Michele Tiengo

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of connected loops and a long horizontal stroke extending to the right.

²² CASS. Sez. trib. 25713/2009; ID. 12201/2008; ID. 5182/2011.