



## Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Il Consiglio, nella seduta del 22 ottobre 2019, composto come da verbale in pari data;  
Udito il Relatore Consigliere Alberto LIGUORI ha approvato le seguenti

### *Riflessioni sulla Riforma della Giustizia Tributaria Ricadute ordinamentali e processuali - Rapporti tra Giurisdizioni.*

#### **1) - Premessa.**

#### **La necessità di una riforma. L'indipendenza del giudice tributario.**

Politica, mondo delle libere professioni ed associazioni di categoria, da più tempo, discutono intorno alla necessità di una riforma della giustizia tributaria. Diverse le proposte in capo ed un unico comune denominatore: a) la trasformazione del giudice speciale tributario in un giudice a tempo pieno, professionalmente competente, con un trattamento economico congruo e dignitoso, non più dipendente dal MEF e pienamente presidiato dai principi di imparzialità, terzietà e indipendenza, come contemplati dall'art. 111, 2° comma, della Costituzione; b) il completamento della revisione delle regole di diritto procedurale e sostanziale mediante un provvedimento legislativo volto anche a una generale definizione delle liti fiscali pendenti.

E' indubbio che prerequisito di ogni giurisdizione sia l'indipendenza del giudice ed è, altresì, indubbio che il modello creato nel 1992 per il giudice tributario vede ancora la figura di un giudice ben lontano da quello disegnato dal costituente (artt. 106, 108 e 111) indipendente, terzo e imparziale, che costituisce un prerequisito imprescindibile per la realizzazione del giusto processo ( articolo 6 del Trattato CEDU ), concepito quale forma di

attuazione esclusiva della funzione giurisdizionale in qualunque settore dell'ordinamento.” Invero, l'art. 111, comma 2, della Costituzione testualmente dispone: *“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*. Ebbene, oggi non può dirsi che tale postulato costituzionale sia rispettato nel processo tributario, dove, per legge (art. 9, comma 1, D.lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992), i componenti delle Commissioni tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze (cioè una delle parti in causa del processo tributario), previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi previsti nel comma 2 del succitato articolo. È indubbio, pertanto, il legame che esiste tra le Commissioni tributarie ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze, a sua volta strettamente collegato con il principale e abituale protagonista delle liti tributarie, cioè l'Agenzia delle Entrate.

E' necessario, inoltre, rilevare che nonostante l'intervenuta parziale Riforma del Processo Tributario, attuata con il D.Lgs. n.156/2015, in alcun modo è mutato lo scenario relativo all'organizzazione strutturale delle Commissioni tributarie e dei compensi dei giudici di sezione.

## **2) Il cantiere parlamentare della Riforma della Giustizia Tributaria.**

Nel tempo, limitando l'analisi al solo periodo 2013 – 2018, il cantiere delle riforme ha visto la presenza di numerosi disegni di legge in materia di riforma della Giustizia Tributaria e alcuni stralci hanno fatto ingresso in rilevanti testi normativi approvati dalle Camere ed oggi divenuti leggi della Repubblica<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Tra i più significativi progetti di riforma si segnalano:

- Disegno di legge n. 319, presentato al Senato il 26 marzo 2013, predisposto dal CNEL;
- Disegno di legge n. 988, presentato al Senato il 1° agosto 2013, ad iniziativa del Sen. Giorgio Pagliari ed altri;
- Proposta di legge n. 1936, presentata alla Camera il 9 gennaio 2014, ad iniziativa dell'On. Sandra Savino;
- Disegno di legge n. 1593 presentato al Senato il 6 agosto 2014, ad iniziativa della Sen. Gambaro, ripreso dal D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, entrato in vigore il 1° gennaio 2016 (parziale riforma del processo tributario);
- Proposta di legge n. 3734, presentata alla Camera l'8 aprile 2016, a firma degli On.li Ermini, Ferranti e Verini;

Accanto alle varie ipotesi di riforma consacrate in apposite proposte e disegni di legge, vi è poi un ambito ugualmente numeroso di elaborati di idee di riforma, rimasti alla fase di semplici iniziative di studi e di riflessioni, alle quali bisogna tuttavia prestare ugualmente attenzione, in quanto provenienti da ambienti altamente qualificati, come – per citarne alcuni – quelli degli organismi associativi della Magistratura Contabile e Tributaria e dagli organi di autogoverno della Corte dei Conti, dell’Uncat, dell’Ordine dei Commercialisti ed altri.

Tra le iniziative, ancora più recenti, vanno segnalate la proposta di legge presentata il 23 Gennaio 2019 alla Camera dei deputati dalla Lega (on. Giulio Centemero primo firmatario), volta ad un rafforzamento della posizione di imparzialità ed indipendenza del Giudice Tributario secondo le previsioni dell’art. 111 Cost., nonché il dibattito apertosi da qualche anno in seno alla Corte dei conti per l’attribuzione alla Magistratura contabile delle funzioni giurisdizionali in materia tributaria, con forme di interessamento anche dell’area di Governo.

Le ipotesi di riforma, già formalizzate e quelle in corso di formalizzazione, possono essere racchiuse in tre categorie, una, di tipo per così dire “autonomista”, un’altra di tipo “giuscontabilista” ed una terza, infine, di tipo “unitaria”.

La riforma “autonomista”, formalizzata (anche di recente) nella già menzionata proposta della Lega di quest’anno, persegue la realizzazione di una “*Quinta Magistratura*”, da affiancare alle altre quattro, già operanti ed espressamente considerate dal sistema Costituzionale: Ordinaria, Amministrativa, Contabile e Militare.

La riforma “giuscontabilista”, formalizzata nella proposta dell’on. Paolo Naccarato (DDL S. 2438 comunicato il 9 giugno 2016) ed in vario modo ripresa anche dalle più recenti ipotesi di riforma, tuttora all’attenzione dell’Associazione Magistrati della Corte dei conti e del Consiglio di Presidenza della Corte medesima, invece, persegue il riordino della

---

- Disegno di legge n. 2438, trasmesso alla Presidenza del Senato il 9 giugno 2016 ad iniziativa del Sen. Naccarato, intitolato “*Attribuzione alla Corte dei Conti in materia di contenzioso tributario*”;

- Proposta di legge n.4755 del 23/11/2017, presentata dall’on. Rocco Palese;

- Disegno di legge n.243, trasmesso alla Presidenza del Senato il 10 aprile 2018, ad iniziativa del Senatore Vitali, “*Ordinamento della Giustizia Tributaria*”.

giurisdizione tributaria mediante l'attribuzione alla ridetta Corte delle funzioni esercitate dalle Commissioni tributarie e dalla Sezione V della Cassazione<sup>2</sup>

La riforma di tipo "unitaria", formalizzata nella Proposta degli onorevoli Ermini-Ferranti-Verrini (A.C. n.3734 del 2016), infine, si propone il riordino della magistratura tributaria mediante l'istituzione di apposite "Sezioni Specializzate" dell'Autorità Giudiziaria Ordinaria (A.G.O.).

### **3) Le linee essenziali delle proposte. Studio comparato.**

Una lettura comparata sia dei vari disegni di legge presentati alla Camera ed al Senato sia delle iniziative assunte da vari organi di categorie professionali, al di là di talune sfumature, presentano un comune denominatore e ridisegnano l'architettura complessiva del sistema tributario incentrata sul giudice tributario professionale, autonomo ed indipendente, scelto con concorso pubblico.

#### **3) 1 La pianta organica e la nuova composizione delle Commissioni Tributarie.**

Innanzitutto è prevista una drastica riduzione della pianta organica che viene ridotta dall'attuale previsione di 4668 unità, presenze reali 2860, alle 800/1000 unità, con conseguente ridimensionamento delle attuali circoscrizioni giudiziarie disegnate su base provinciale e probabili accorpamenti di esse. La composizione delle nuove Commissioni tributarie cambia la denominazione da commissione tributaria a tribunale tributario e corte di appello tributaria. Netta è la distinzione tra Giudice tributario e Giudice onorario tributario con la previsione di meccanismi di accesso, di requisiti di partecipazione e di durata della nomina differenti. Le indicazioni dei proponenti immaginano un tribunale tributario all'interno del quale andranno a convivere entrambe le figure che, però, avranno natura e competenze diverse:

Il Giudice onorario tributario ( GOT ) giudicherà solo in forma monocratica e per cause aventi valore non superiore a 3000/5000 euro, con assegnazione anche della materia catastale e delle cause mediabili.

---

Il Giudice tributario ( GT ), invece, giudicherà in forma monocratica cause aventi valore da 3001/5001 euro e sino a 20.30.000/50.000 euro e i reclami su cause mediabili.

Il Giudice tributario ( GT ) giudicherà in forma collegiale cause del valore da 50.001 in su.

### **3) 2 L'accesso - La durata dell'incarico- Il tirocinio- le valutazioni di professionalità.**

Per il giudice tributario è' richiesta la laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio. Per taluni, per l'accesso alla Corte di appello tributaria la laurea deve essere posseduta da almeno 10 anni. Per accedere alla professione di GT è necessario superare un concorso pubblico, per titoli ed esami su base regionale. Sono previsti esami scritti e orali, per taluni solo esami orali.

Per il giudice onorario tributario. E' richiesta la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio e sono previsti titoli preferenziali: le pregresse funzioni giudiziarie anche onorarie; l'esercizio di attività forense o di dottore commercialista per almeno 2 anni; l'esercizio di attività notarile per almeno 2 anni; la docenza universitaria in materie giuridiche o economiche; l'appartenenza all'amministrazione giudiziaria non inferiore a direttore amministrativo; l'aver svolto uno stage; il dottorato di ricerca in materie giuridiche o economiche; l'insegnamento in materie giuridiche o economiche negli istituti superiori statali.

Per il Giudice onorario tributario le proposte variano e, comunque, tutte prevedono il tempo determinato: si va dai 5 anni non rinnovabili con cancellazione dagli Albi professionali di appartenenza ai 4 anni + altri 4 anni.

Per il Giudice tributario il limite è di 70 anni come per le altre giurisdizioni.

Sono previsti, come per la magistratura ordinaria, il tirocinio formativo dopo la nomina e le valutazioni di professionalità triennali affidate ai Consigli giudiziari tributari regionali che, previo rapporto informativo del Capo dell'ufficio, esprimono il parere, rimettendo la decisione finale al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

### **3) 3 La Corte di Cassazione.**

Creazione ex lege di una sezione autonoma con la presenza di 35 giudici e 7 sezioni.

### **3) 4 Il regime transitorio.**

Per il Giudice tributario ( GT ), vincitore di concorso, è prevista l'opzione se giudice ordinario, speciale o militare, pena la decadenza;

Per il Giudice onorario tributario vincitore del concorso per soli titoli è prevista la compatibilità con le funzioni giudiziarie ordinarie, speciali e militari.

### **4) Riflessioni comuni sui progetti di riforma.**

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, fedele al mandato istituzionale conferitogli dal Legislatore, non essendo parte ma istituzione, con il presente lavoro intende offrire un contributo qualificato attingendo al pluriennale patrimonio di conoscenze accumulato nel tempo e concentrarsi sulle ricadute ordinamentali derivanti dai progetti di riforma cantierizzati. L'esigenza di riforma è resa ancora più tangibile dall'art. 10 della legge n.23/2014, con il quale il Governo è stato delegato ad emanare decreti legislativi anche per:

- a) *“il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante”;*
- b) *“il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, [anche] al fine di assicurare l'adeguata preparazione specialistica”;*
- c) *l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità e/o rilevanza economico-sociale”;*
- c) *l'individuazione “dei criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie”;*
- d) *“la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria”.*

### **4) 1 Le audizioni degli attori della giustizia tributaria**

Orbene, giunti a questo punto, serve una premessa che non può che essere di metodo osservando, in prima battuta, che ogni riforma deve essere preceduta da una attenta fase di interlocuzione con tutti gli attori principali della giustizia tributaria e con essi avviare una

fase di ascolto sui vari progetti presentati per raccogliere, all'esito, valutazioni e giudizi espressi che, sicuramente, serviranno agli addetti ai lavori per soppesare gli aspetti positivi e negativi dei progetti di riforma in cantiere. Queste le ragioni e, soprattutto, anche le preoccupazioni su eventuali ricadute ordinamentali e processuali, che hanno indotto il Consiglio di Presidenza a disporre una serie di audizioni che si sono concentrate nel periodo febbraio – marzo del corrente anno. I lavori sono iniziati con la convocazione di illustri rappresentanti del mondo accademico (Professori Di Pietro, Del Federico, Lupi, Marini e Muleo) i quali, in esordio, hanno sottolineato che il vero tema, non è tanto quello delle modalità di reclutamento del giudice tributario e se esso debba operare in regime di esclusività, quanto invece la vera natura del giudizio tributario ( di merito o di annullamento), precisando che il sistema tributario è quello che soffre di meno e che abbisogna, però, di regole che facciano emergere in maniera più nitida la terzietà del giudice. Hanno, poi, posto l'accento sull'importanza dell'autonomia ed indipendenza della nostra giustizia tributaria e come il giudice tributario italiano costituisca nel panorama europeo un unicum, segnalando come, invece, in Europa la giurisdizione tributaria si presenta frammentata e ripartita tra giudice ordinario e giudice amministrativo manifestando, di rimando, forte contrarietà ad ogni ipotesi di assegnazione della materia alla Corte dei Conti o a qualsiasi altra giurisdizione. Evidenziano l'assoluta esigenza di specializzazione e di formazione del giudice tributario professionale alla luce di un contenzioso sempre più complesso, citando l'esempio del diritto doganale che ha ormai assunto dimensione internazionale. Si sono, poi, soffermati sull'esperienza tedesca che prevede un doppio concorso di accesso alla professione, una prima selezione concorsuale per l'abilitazione alla professione forense, una seconda, più specifica, dedicata al diritto tributario. Passano, poi, a parlare delle riforme processuali necessarie richiamando gli esempi europei dei riti precontenziosi preliminari per l'accesso alla giurisdizione, criticando i nostri strumenti di mediazione pensati e creati per la sola deflazione. Si soffermano, infine, sulla Corte di Cassazione per la quale propongono, tenuto conto del pesante arretrato accumulatosi e dei lunghi tempi di attesa per la decisione, una seria riflessione stigmatizzando come il sistema italiano preveda il ricorso anche per questioni cd bagattellari, richiamando le esperienze europee che non conoscono e/o limitano l'accesso alla Suprema Corte. In particolare, segnalano che il sistema tedesco non lo prevede, mentre in Francia dipende dal tipo di controversia; in Spagna è ammesso solo dopo ben sei gradi di

giudizio. Propongono, infine, che l'accesso sia limitato alle sole questioni di interpretazione del diritto europeo. Hanno evidenziato per i giudici tributari la necessità di una collocazione ordinamentale all'interno della Presidenza del Consiglio dei Ministri per rimarcare la loro autonomia ed indipendenza, prevedendo, altresì, un accesso alla professione per concorso e proponendo, nel contempo, una convivenza tra i nuovi giudici tributari professionali e gli attuali giudici tributari onorari indicando una fase di transitoria nell'immediato. E' stata poi la volta del Consiglio Nazionale Forense che ha fornito un decalogo sulle reali esigenze riformatrici evidenziando la necessità di un potenziamento delle garanzie difensive e delle regole del contraddittorio, stigmatizzando una disparità di trattamento in favore dell'agenzia fiscale e reclamando una autonomia netta dal MEF. Critiche severe all'attuale sistema di mediazione, troppo domestico, e richiesta di una riforma radicale dell'attuale sistema probatorio che coinvolga il contribuente nella fase di acquisizione della prova. Insiste per dare corso ad una formazione obbligatoria e continua per soddisfare le esigenze di specializzazione che la materia tributaria richiede avente quale destinatario un giudice tributario assunto per concorso e dedicato alla professione full time. E' seguita l'audizione del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Sette i punti elencati: giudice tributario a tempo pieno e specializzato; mantenimento della difesa tecnica; riti semplificati per cause minori; mediazione affidata al giudice tributario; previsione di due soli gradi di giudizio; riattivazione della vecchia Commissione Centrale Tributaria per aggredire l'arretrato formatosi presso la Suprema Corte, sfruttando la specializzazione della componente; previsione di una fase transitoria che valorizzi il patrimonio di conoscenze degli attuali giudici tributari. Densa di contenuti si è rivelata l'audizione del Presidente dell'Associazione Nazionale Magistrati, anche nella veste del Comitato Intermagistrature, che nella doppia veste ha riportato il pensiero dell'intera componente togata (ordinaria, speciale e militare) presente nelle commissioni tributarie. In esordio egli ha inteso rimarcare il miglioramento della qualità della giustizia tributaria con una maggiore resistenza delle decisioni di primo grado in fase di appello, la specificità, quale valore aggiunto, dell'attuale composizione mista dell'organo giudicante, la riduzione dei tempi di risposta alla domanda di giustizia, la necessità di una riforma ma esclusivamente organizzativa del giudizio di Cassazione e del grave vulnus ai diritti costituzionali dei cittadini di previsioni riformatrici che dovessero privarli di un grado di giudizio come quello della Cassazione. Introduce un tema nuovo e di assoluto interesse quale quello dell'equiparazione tra giudici tributari togati

e giudici tributari provenienti dal mondo delle professioni quanto alla legittimazione per gli incarichi direttivi e semidirettivi, aggiungendo la temporaneità degli incarichi. Ribadisce la necessità di un trattamento economico dignitoso a costo zero mediante una diversa distribuzione delle risorse economiche. L'Associazione Magistrati Tributari ha premesso che non è stata approvata una linea comune sulla riforma e comunque insiste per il mantenimento della composizione mista delle commissioni tributarie e ritiene che debba essere prevista una libertà di scelta del giudice tributario perché venga messo nelle condizioni di optare o per una modalità di esercizio della professione a tempo pieno o part time, prevedendo una fase transitoria. Insiste per la creazione dei carichi di lavoro e sulla formazione e per un trattamento economico dignitoso; è contraria ad ogni forma di accorpamento con altre giurisdizioni come all'introduzione del rito monocratico. Infine, si sofferma sul collo di bottiglia che si forma in Cassazione chiedendo interventi urgenti. Presente alle audizioni l'Unione dei Giudici Tributari che ha sottolineato l'elevata produttività dei giudici tributari e la terzietà della funzione giurisdizionale garantita. Non è contraria alla professionalizzazione a condizione che venga realizzata gradualmente con una iniziale base opzionale e previo concorso per titoli riservato agli attuali giudici tributari in servizio, preceduto da un confronto serio tra mondo politico e gli attori del processo tributario, proponendo un tavolo tecnico tra Parlamento e Governo che discuta anche dell'aumento del compenso fisso e della rimodulazione del contributo unificato e che, all'esito, conduca all'adozione di una riforma condivisa. Manifesta preoccupazione per il progetto che prevede il trasferimento delle competenze in favore della Corte dei Conti perché significherebbe disperdere il patrimonio di conoscenze accumulatosi nel tempo. È stato poi il turno dell'UNCAT che ha rivendicato il passaggio da un giudice tributario onorario ad un giudice tributario professionale, prevedendo una fase transitoria per i giudici attuali ai quali andrebbe garantito titolo preferenziale per l'accesso e, una volta fatta l'opzione, la prestazione lavorativa dovrà essere resa solo in forma esclusiva. Accesso garantito ai soli laureati in giurisprudenza ed economia e commercio e previsione di una pianta organica di 1000 unità, di cui 600 onorari e 400 togati, con tirocinio nella fase iniziale della professione. Passaggio della giustizia tributaria nell'orbita della Presidenza del Consiglio dei Ministri. Ritengono maturi i tempi per separare giudici onorari e giudici professionali assegnando, ai primi, cause monocratiche sino a 5 mila euro e, ai secondi, sino

a 50 mila euro. Favorevoli anche all'introduzione dei Consigli Giudiziari Tributari. Abolizione del giudizio di Cassazione.

### **5) La riforma della giustizia tributaria - modalità di realizzazione – Gradualità.**

Il buon legislatore fa precedere ogni progetto di riforma da un'attenta analisi della realtà che intende governare al fine di calibrarne l'intervento e, solo all'esito dello scrutinio, sarà in grado di progettare, valorizzando gli aspetti positivi e intervenendo su quelli negativi.

Tra gli aspetti positivi da valorizzare, unanimemente condiviso, vi è senz'altro quello della laboriosità dei giudici tributari: è infatti fuori discussione l'elevata produttività dei giudici tributari di merito che anche nel decorso anno 2018 hanno smaltito oltre 250 mila cause del valore di quasi 50 milioni di euro, nonostante la continua diminuzione dei giudici tributari in servizio (con 2806 giudici effettivi in servizio a fronte di un formale organico di 4668, le pendenze risultano diminuite del 18,78% dal 2016 al 2018, scendendo da 468.839 a 380.774 nel 2018).

Allo stato è realisticamente ipotizzabile un trend ancora migliorativo grazie al recente innesto di oltre 400 giudici tributari.

Fedeli all'impegno assunto ed esprimendo sin d'ora apprezzamento per talune soluzioni normative contenute nei progetti di riforma in scrutinio - riduzione delle piante organiche, accesso limitato ai laureati in giurisprudenza ed economia, introduzione del tirocinio formativo per i neo assunti e delle valutazioni di professionalità estese a tutti, creazione dei Consigli Giudiziari Tributari Regionali – il Consiglio è dell'avviso che l'opzione culturale, da più parti sostenuta, che si muove nella direzione di una magistratura tributaria professionale, autonoma ed indipendente ed assunta per concorso, potrebbe, in realtà, essere realizzata in maniera graduale anche per evitare la perdita di professionalità e di conoscenze tecniche formatesi nel tempo e che, altrimenti, finirebbero per andare disperse, oltre l'ingiusta umiliazione di un'intera categoria di operatori che, unici nel panorama giudiziario italiano, hanno lavorato gomito a gomito offrendo sapere polispecialistico di cui il contenzioso tributario ha sempre più bisogno. Come sopra segnalato, mondo accademico e delle professioni, associazionismo giudiziario, concordano sulla necessità di una riforma

sottolineando che essa sia realizzata gradualmente mediante la previsione di una fase transitoria che eviti dispersioni di conoscenze specialistiche di cui sono portatori gli attuali giudici tributari e che consenta, pur tra le diverse soluzioni, la permanenza e la convivenza tra vecchio e nuovo sistema, evitando aggregazioni ad altre giurisdizioni. La soluzione che intende prospettare il CPGT è in linea con il comune sentire di tutti gli attori della giurisdizione, coesa nel mantenimento, seppure temporaneo, di una giustizia tributaria a composizione mista, sebbene bisognevole nel tempo di un meccanismo di accesso che realizzi una pianta organica tramite reclutamento concorsuale pubblico specializzata e impegnata in via esclusiva nell'amministrazione della giurisdizione tributaria. E, allora, la soluzione che il Consiglio di Presidenza prospetta è quella di una sostituzione / ricambio graduale dell'attuale componente giudiziaria con giudici tributari assunti per concorso man mano che si creano le vacanze in pianta organica, sì da ottenere il risultato di avere, nel tempo, una giurisdizione tributaria amministrata da soli giudici scelti per concorso, muniti della sola laurea in giurisprudenza ed economia e commercio, professionali e a tempo pieno. La soluzione è praticabile tenuto conto che il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria registra annualmente, per rinunce/raggiunti limiti di età, contrazioni della pianta organica del 7% vale a dire circa 200 unità per anno, vacanze che potrebbero essere messe a concorso annualmente per i neo giudici tributari professionali. Tra l'altro, i neo assunti, differentemente dalle previsioni di riforma esaminate, troverebbero ancora operative le attuali Commissioni tributarie quali sedi di tirocinio ove formarsi, nel segno di una progressiva e adeguata forma di trasmissione del sapere tributario. Si aggiunga che la soluzione prospettata verrebbe incontro anche ad esigenze di Bilancio che, nella fase data, non sono proprio di poco conto.

Nel frattempo, ancora una volta la soluzione graduale proposta, a differenza di quanto fatto con le iniziative riformatrici sopra meglio specificate - previsioni di pianta organica legate alle sole sopravvenienze senza cenno alcuno anche all'arretrato - consentirebbe di ragionare sui carichi di lavoro per sopprimere una serie di sezioni la cui presenza non è più adeguata al contenzioso sopravvenuto nelle varie Commissioni tributarie, agevolando l'allocazione del personale giudiziario lì dove la domanda di giustizia è maggiore. Ed, ancora, in merito alle pendenze sarebbe forse opportuno accogliere con favore la cd monocratizzazione di taluni affari per valore tenuto conto che il 45% delle pendenze fa riferimento a cause il cui

valore non supera i 20 mila euro. Un recente studio condotto dal CPGT, in occasione della rivisitazione dell'istituto delle applicazioni in via non esclusiva, ha consentito di misurare la reale forza lavoro necessaria per smaltire il contenzioso tributario prevedendo una consistente contrazione del numero delle attuali Sezioni esistenti. Si pensi che ad oggi presso le CTR risultano ben 71 sezioni in esubero e, soprattutto, 206 sezioni presso le CTP e che basterebbe riassegnare i giudici tributari che attualmente compongono dette Sezioni in esubero (39 GT presso le CTR e 416 presso le CTP) per aggredire sia i flussi medi in ingresso delle sopravvenienze sia il gravoso arretrato formatosi nel tempo.

Da salutare positivamente la previsione di restringere l'accesso alla professione in capo ai soli laureati in giurisprudenza ed economia, così come l'introduzione del tirocinio e delle valutazioni di professionalità, istituti che garantiscono, insieme all'aggiornamento professionale, risposte ad una domanda di giustizia iperspecialistica.

Infine, uno dei temi più urgenti: il compenso del giudice tributario: esigenza di aumento della parte fissa e di recuperare dalla parte variabile voci di spesa non legate al merito ed alla produttività, con un intervento c.d. di invarianza di bilancio.

## **6) L'ipotesi di trasferimento di competenza in favore della Corte dei Conti**

Come sopra detto, la riforma "giuscontabilista", formalizzata nella proposta dell'on. Paolo Naccarato (DDL S. 2438 comunicato il 9 giugno 2016) persegue il riordino della giurisdizione tributaria mediante l'attribuzione alla ridetta Corte delle funzioni esercitate dalle Commissioni tributarie e dalla Sezione V della Cassazione. Sul punto, si ritiene che possano essere sollevati dubbi di costituzionalità in quanto l'assegnazione in via esclusiva della giurisdizione tributaria potrebbe essere lesiva del VI emendamento della Carta Costituzionale e dell'art. 113 della Costituzione che prevede la tutela giurisdizionale dei diritti soggettivi coinvolti in atti amministrativi (tali sono gli atti impositivi) avanti la Corte di Cassazione: *"Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa"*.

Di conseguenza, affidando alla Corte dei Conti la giurisdizione tributaria priveremmo il contribuente del ricorso in Cassazione essendo noto, infatti, che le sentenze della Corte dei Conti sono impugnabili in Cassazione solo per motivi di giurisdizione. Si aggiunga che

l'attribuzione della giurisdizione tributaria all'organo giurisdizionale, che già ha cognizione della responsabilità erariale, creerebbe seri problemi sistematici attesa la diversa natura delle due giurisdizioni. Infatti, si annota che il confine tra la giurisdizione contabile e quella tributaria è segnato dalla conclusione del procedimento di acquisizione dell'entrata: la controversia sul processo acquisitivo delle entrate è di competenza del Giudice Tributario, laddove, invece, quella inerente la gestione delle entrate accertate e di quelle riscosse è della Corte dei Conti. Ne consegue che il giudizio contabile è centrato sulle condotte produttive di danno e la diversa cognizione dei due giudizi è riconducibile alla tutela di interessi che fanno capo, nell'un caso (giurisdizione tributaria), al contribuente e, nell'altro (giurisdizione contabile), all'erario, il che comporta che se si vuole ampliare l'oggetto della tutela occorre ripensare tutto il sistema della giustizia tributaria preservandone la coerenza, operazione questa di non agevole soluzione: si pensi, solo per fare un esempio, alla presenza del PM che, mentre potrebbe trovare giustificazione per tutelare gli interessi pubblici erariali, di contro complicato sarebbe assegnargli la tutela dei diritti soggettivi dei contribuenti. Se l'esigenza di fondo, sottesa alla proposta in favore della giurisdizione contabile, è quella di tutelare gli interessi erariali, allora si dovrà tener conto che la magistratura contabile non si occupa della tutela dei diritti soggettivi o interessi legittimi del contribuente che, invece, trovano ristoro proprio nella giurisdizione tributaria così come concepita e calibrata nei fini e nei mezzi a tutela del contribuente. La dottrina, difatti, ha avuto modo di ben evidenziare come la Corte Costituzionale, fin dall'inizio della sua attività, abbia precisato che le Commissioni tributarie *“sono chiamate a giudicare in materia di diritti soggettivi, [in quanto stabiliscono] qual'è la volontà della legge nel contrasto tra il Fisco ed il contribuente”*.

In coerenza con tale premessa, il Giudice delle Leggi si è espresso per il carattere “dichiarativo” delle pronunce delle Commissioni tributarie ed ha perciò preso le distanze dal diverso indirizzo dottrinario, che optava per il carattere “costitutivo” delle predette pronunce.

## **7. Riflessioni sul ruolo della Corte di cassazione**

Come si è già evidenziato, la proposta di riforma che intende devolvere alla Corte dei Conti la giurisdizione tributaria priverebbe quest'ultima del terzo grado di giudizio.

Riflettere su tale dirompente conseguenza è doveroso: l'effetto, oltre a privare le parti del terzo grado di giudizio in controversie afferenti diritti soggettivi con i connessi dubbi di costituzionalità già espressi, farebbe scomparire dal panorama l'organo giurisdizionale al quale si deve la funzione di indicare la definitiva *regula iuris* valevole su tutto il territorio nazionale.

Non possono sottacersi i gravissimi contraccolpi che nel giro di qualche anno si produrrebbero ai danni dell'Amministrazione e dei contribuenti per la scomparsa del ruolo nomofilattico svolto dalla Suprema Corte che, interpretando il diritto e la giurisprudenza costituzionale e sovranazionale su materie complesse quali quelle fiscali, si assume l'incessante compito di chiarire i limiti e la portata delle norme e fungere da faro per i giudici del merito: è inevitabile ipotizzare che la giurisprudenza tributaria, privata del **ruolo unificante e nomofilattico dei giudici di legittimità e dalle Sezioni Unite** sulle nuove questioni, finirà per frammentarsi in pronunce di merito regionali, a forte discapito della certezza del diritto, della prevedibilità delle decisioni e, in ultima analisi, della propria stessa credibilità, alimentando confusioni e perplessità tra gli operatori.

Peraltro, a confutazione delle tralaticie lamentele sulla lentezza del giudizio tributario di cassazione, è importante segnalare **i sorprendenti progressi registrati di recente dalla V Sezione della Corte di cassazione** a seguito dei più recenti e mirati interventi organizzativi e normativi, all'esito dei quali è ragionevole ipotizzare, come si dirà, la conclusione in termini brevi dello smaltimento dell'arretrato.

E infatti, sul fronte delle definizioni, i risultati ottenuti dal 2018 ad oggi sono stati altamente positivi: grazie all'applicazione dei magistrati addetti al Massimario ed all'inserimento dei magistrati ausiliari, sono stati definiti un numero di procedimenti tale da comportare per la prima volta un indice di ricambio (rapporto tra sopravvenienze e definizioni) positivo che ha iniziato ad intaccare sensibilmente l'arretrato.

Le previsioni per gli anni successivi, lasciano ragionevolmente sperare nel fatto che l'entità del contenzioso tributario presso la Corte di Cassazione possa subire una graduale ma costante erosione: un calcolo realistico induce a ritenere che, allo stato attuale della composizione della V sezione tributaria e della sottosezione VI, il totale complessivo delle definizioni annue può superare il numero di 16.000, e ciò significa che, se il numero delle

nuove iscrizioni annue dovesse mantenersi pari agli 11000/11500, **le definizioni sopravanzerebbero le nuove iscrizioni di circa 5000 unità per anno.**

Nel dettaglio, va considerato anche l'impatto della recente normativa in tema di definizione agevolata delle controversie tributarie, introdotta con l'art. 6 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

Infatti, la sola sospensione (a richiesta) dei processi condonabili (fino al 10 giugno 2019 e, poi, con il deposito della domanda e il versamento almeno della prima rata, fino al 31 dicembre 2020), ha determinato che moltissime cause risultano formalmente ancora in carico; d'altra parte va rilevato che la disciplina pur potendo provocare un contenzioso di ritorno in caso di diniego di condono, potrebbe portare, per la sua ampiezza e "appetibilità", **all'estinzione di un numero di controversie anche elevato** (si pensi che, ad esempio, in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate solo in appello, la controversia è definita con il versamento del 15% del suo valore e, in caso di soccombenza in entrambi i gradi di merito, del solo 5%), e il numero dei ricorsi proposti dall'Agenzia è pari a circa la metà del totale.

E ciò senza tener conto della **positiva incidenza del condono** delle controversie in fase di merito in termini di riduzione delle sopravvenienze in Cassazione.

Va poi considerato positivamente il già disposto **aumento del ruolo organico della magistratura di complessive 600 unità, di cui circa 60 destinate alla Corte di Cassazione** (art. 1, comma 379, della legge 30 dicembre 2018, n. 145), che consente di ipotizzare un ulteriore incremento delle definizioni in misura pari a da 3600 a 4800 annue, a seconda del numero dei nuovi consiglieri (15 o 20) destinati alla tributaria.

In pratica, con un organico tendenzialmente stabile di 60 consiglieri (48 in sezione e 12 in sottosezione) e tenendo conto del persistente apporto dei magistrati applicati e degli ausiliari, si può ragionevolmente arrivare ad una quantità di definizioni annue pari ad un totale, secondo i criteri di calcolo sopra indicati, di **21000/22000, il che significherebbe, anche senza tener conto dei suddetti effetti positivi del condono, quindi con previsione ampiamente pessimistica, l'esaurimento dell'arretrato in circa un quinquennio.**

A fronte degli elementi fin qui esposti, non può non rimarcarsi come la proposta di sottrarre alla giurisdizione di legittimità la materia tributaria enfatizzando l'attuale pendenza dell'arretrato ed invece ignorando i potenziali effetti positivi degli interventi normativi ed organizzativi già messi in campo, significa non solo vanificare e mortificare gli enormi sforzi sin qui profusi proprio alle soglie della positiva e tanto attesa svolta, ma soprattutto danneggiare gravemente la giustizia tributaria privandola del fondamentale e unificante ruolo nomofilattico da decenni svolto dalla Corte di Cassazione.

### **Conclusioni.**

L'esame comparato delle varie ipotesi di riforma della Giustizia Tributaria, come detto, non consente di trarre conclusioni nette e definitive, così da poter esprimere preferenze meditate e convinte per una delle varie soluzioni proposte.

Da ognuna delle esaminate ipotesi di riforma emergono "luci ed ombre" che non è agevole soppesare e comparare con le soluzioni offerte dalle altre ipotesi.

In tesi, tutte le ipotesi di riforma che si muovono secondo le evidenziate "direttici di fondo" sono possibili e giuridicamente praticabili, anche se ognuna di essa impone il rispetto di delicati equilibri istituzionali.

Si rimane convinti che la soluzione sopra prospettata, col conforto dell'accademia e dell'associazionismo giudiziario, di graduale sostituzione degli attuali giudici tributari con i giudici professionali, consentirebbe di raggiungere gli obiettivi di autonomia, indipendenza e professionalità sottesi in tutti i disegni riformatori non disperdendo, nel contempo, il patrimonio di conoscenze formatosi nel tempo e consentendo, altresì, ai neo giudici tributari di formarsi presso le attuali Commissioni tributarie, così garantendo un graduale e proficuo passaggio di consegne di sapere tra le vecchie composizioni e le nuove, senza trascurare i benefici di cui si gioverebbe il Bilancio in una fase storica non certo rosea per le casse dello Stato. Ed, infine, la Commissione si è interrogata sulle sorti della presente delibera che, oltre l'ordinaria pubblicazione sul sito, potrebbe essere uno strumento di lavoro per le competenti Commissioni parlamentari referenti di Camera e Senato, cui potrebbe essere trasmessa o cui

potremmo chiedere di essere auditi; ed, ancora, potrebbe essere oggetto di una riflessione comune presso la Camera o il Senato, come era già stato programmato dal CPGT attraverso l'organizzazione di un seminario, oppure presso la Suprema Corte di Cassazione. Sul punto, rimettiamo al Plenum del CPGT ogni determinazione.