

*Senato della Repubblica*  
*Commissioni 2<sup>a</sup> (Giustizia) e 6<sup>a</sup> (Finanze e*  
*Tesoro) riunite*

Audizione informale  
dell'Avv. Prof. Guglielmo Maisto

Roma, 22 marzo 2022

**1. Premessa e individuazione della tematica più rilevante e dibattuta:  
criteri di selezione e di inquadramento dei giudici tributari**

*Signori Presidenti, Onorevoli Senatori,*

ringrazio innanzitutto per l'invito e per l'opportunità offertami di discutere un tema di grande rilevanza e attualità come la riforma della giustizia tributaria.

La riforma della giustizia tributaria rappresenta una tematica in discussione ormai da diverso tempo, come dimostrato dalle numerose proposte di legge presentate in Parlamento e oggi all'esame delle Commissioni riunite Giustizia, Finanze e Tesoro<sup>1</sup>. Personalmente, mi associo all'opinione diffusa evidenziata nella relazione finale del 30 giugno 2021 della Commissione per la riforma della giustizia tributaria istituita congiuntamente dal Ministro della Giustizia e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze secondo cui una riforma della giustizia tributaria non sia più procrastinabile.

Nello stesso PNRR il contenzioso tributario viene definito come un “*settore cruciale per l'impatto che può avere sulla fiducia degli operatori economici, anche nella prospettiva degli investimenti esteri*”. Nel PNRR viene altresì sottolineato come, a causa della scarsa qualità delle decisioni dei gradi di merito, le decisioni delle Commissioni Tributarie Regionali vengano mediamente annullate dalla Corte di Cassazione nel 50 per cento dei casi. Il PNRR individua, inoltre, quale primario obiettivo la riduzione del numero dei ricorsi presentati presso la Suprema Corte.

Le ragioni che hanno determinato il PNRR a considerare la riforma della giustizia tributaria un passaggio chiave nel processo di modernizzazione e attrattività del sistema-Paese si ritrovano inoltre nella recente “*Relazione*

---

<sup>1</sup> I.e. DDL n. 759\_2018 Senatore Nannicini (PD), DDL n. 1661\_2020 Senatore Fenu (5Stelle), DDL n. 1687\_2020 Senatore Marino (IV-PSI), DDL n. 1243\_2019 Senatore Romeo (Lega), DDL Senatore Caliendo n. 714\_2018 (Forza Italia), DDL 243\_2018 Senatore Vitali (Forza Italia).

*sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021*" del Primo Presidente della Corte di Cassazione, Dott. Pietro Curzio, pubblicata lo scorso 21 gennaio 2022. Con riferimento alla scarsa qualità media delle sentenze delle commissioni tributarie, la Relazione evidenzia come, nel 2021, la Cassazione abbia annullato ben 5.713 sentenze delle commissioni tributarie, confermandone soltanto un numero nettamente inferiore pari a 4.271. Con riferimento poi al rapporto di causa-effetto tra il sistema processuale tributario e la lentezza dei processi, la Relazione osserva che ben il 38,1 per cento delle cause definite nel 2021 dalla Cassazione civile riguarda la materia tributaria e che le cause tributarie pendenti in Cassazione rappresentano circa la metà dell'arretrato dell'organo giudiziario supremo (su un totale di ben 111.241 cause pendenti in Cassazione al 31 dicembre 2021). Quanto alla rilevanza in termini economici della materia, evidenziata anche nel PNRR, la Relazione osserva che il valore dei contenziosi tributari trattati nel 2021 dalla stessa Suprema Corte ammonta a 9 miliardi di euro.

Orbene, l'argomento certamente di più vivo dibattito su cui si sono concentrati gli addetti ai lavori, gli stessi membri della Commissione interministeriale e che è stato affrontato pressoché nella totalità dei disegni di legge in esame riguarda i criteri di selezione e di inquadramento dei giudici tributari.

Il tema è tanto delicato e dibattuto che la stessa Commissione interministeriale, come noto, è giunta ad individuare due diverse soluzioni – una sostanzialmente proveniente dal mondo accademico e professionale e l'altra dal mondo della magistratura – aventi un impatto sulla struttura della giustizia tributaria molto differente. Una prima opzione (essenzialmente proveniente dal mondo accademico e professionale) invoca l'istituzione di una vera e propria quinta magistratura composta da giudici professionali a tempo pieno reclutati tramite concorso pubblico. La seconda opzione (essenzialmente proveniente dal mondo della magistratura), avente un impatto meno dirompente, prevede il mantenimento in ambito tributario di una magistratura onoraria, l'introduzione di più stringenti requisiti di accesso

ai ruoli giudicanti (e.g. limiti di età, laurea in giurisprudenza o economia, iscrizione albo avvocato o commercialisti) e, con riferimento al solo secondo grado di giudizio, l'istituzione di una apposita sezione per le liti di valore superiore a € 25.000 formata da magistrati togati, professionisti o professori che svolgano le funzioni di giudice tributario in via esclusiva o prevalente. Ciò premesso, ritengo che la riforma della giustizia tributaria richieda una revisione strutturale importante e incisiva. Se infatti l'obiettivo primario è quello di evitare la proliferazione di ricorsi in Cassazione a causa della scarsa qualità delle decisioni di merito, la riforma non può che investire tutti i gradi precedenti quello di legittimità in modo da cercare di ridurre anche la percentuale degli appelli davanti ai giudici di secondo grado (con evidente beneficio ai fini della riduzione dei contenziosi che giungeranno in Cassazione).

La predetta impostazione sembra peraltro conforme agli impegni assunti dall'Italia in sede di PNRR. Infatti, nell'Allegato Riveduto della Decisione di esecuzione del Consiglio dell'Unione Europea relativa all'approvazione della valutazione del PNRR dell'Italia, la riforma della giustizia tributaria viene definita come "Riforma completa delle commissioni tributarie di primo e secondo grado". Nel medesimo documento il traguardo cui deve giungere la riforma della giustizia tributaria viene definito come segue: "La riforma del quadro giuridico deve avere l'obiettivo di rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di Cassazione".

Alla luce di tutto quanto osservato, ritengo che la proposta proveniente dal mondo accademico e professionale contenuta nella relazione finale del 30 giugno 2021 sia più idonea a rispondere ai problemi della giustizia tributaria ed a soddisfare le richieste di riforma concordate in ambito unionale<sup>2</sup>. La seconda opzione, invece, non appare in linea con gli impegni assunti dall'Italia in sede di PNRR in quanto non rispecchia, con tutta evidenza, gli

---

<sup>2</sup> Tale impostazione, peraltro, sembra quella maggiormente condivisa nei disegni di legge oggetto di analisi. Si vedano in tal senso il DDL 243\_2018 Senatore Vitali, il DDL n. 759\_2018 Senatore Nannicini, il DDL n. 1243\_2019 Senatore Romeo, DDL n. 1661\_2020 Senatore Fenu.

obiettivi ivi fissati in merito ad una riforma completa di entrambe le commissioni di merito.

Sebbene la tempistica di realizzazione di tale proposta richieda una gestazione più complessa, la sua attuazione non è a mio modo di vedere ulteriormente rimandabile. A tal proposito, ritengo che sia quantomeno opportuno imprimere una forte accelerata all'attuazione della riforma prevedendo un rapido inserimento dei nuovi giudici all'interno delle commissioni già esistenti. Una pronta attuazione della riforma della giustizia tributaria costituisce peraltro un ulteriore espresso impegno assunto dall'Italia sempre in sede di PNRR, laddove si stima che entro la fine del 2022 siano adottati i decreti attuativi della riforma ed entro il 2023 vengano emanati gli ulteriori strumenti attuativi (decreti ministeriali e/o regolamenti).

## **2. Corte di Cassazione: proposte volte a migliorare l'attuale sistema e organizzazione**

Fermo restando tutte le osservazioni che precedono, mi permetto di svolgere alcune considerazioni in merito all'attuale funzionamento e organizzazione della Corte di Cassazione in relazione alla materia tributaria.

Nonostante presso la Suprema Corte sia stata istituita una Sezione (la quinta), dedicata esclusivamente a trattare le cause aventi natura tributaria, ritengo che la produzione giurisprudenziale di tale sezione possa essere migliorata per rispondere pienamente alle attese delle parti. Ciò in ragione di una serie di motivi che delinco di seguito:

- a) con riferimento a medesime questioni giuridiche e fattispecie è difficile rinvenire un vero e proprio orientamento in quanto la Suprema Corte si è espressa in diverse occasioni in maniera difforme, depositando sentenze - seppur di pregevole contenuto - tra loro contrastanti (pur provenendo dalla medesima Sezione);
- b) in ragione dell'enfasi posta dal PNRR sull'importanza del contenzioso tributario per l'impatto che può avere sulla fiducia degli operatori

economici, anche nella prospettiva degli investimenti esteri, la giurisprudenza di legittimità non appare del tutto appagante allorché si trovi ad affrontare questioni aventi carattere internazionale e comunitario. Le posizioni assunte dai giudici di legittimità su tali tematiche, infatti, risultano talvolta disallineate rispetto agli orientamenti omogenei assunti nel medesimo ambito dagli organi giurisdizionali di altri Paesi che si sono pronunciati sui medesimi testi normativi (convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio);

- c) appare piuttosto sintomatica la circostanza per cui i rinvii pregiudiziali da parte della Corte di Cassazione alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nonostante l'obbligo previsto dall'art. 267, comma 3 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, siano numericamente di molto inferiori rispetto ai rinvii pregiudiziali effettuati dal Paese membro che ha utilizzato di più tale strumento (*i.e.* la Germania). Nella relazione annuale 2020 pubblicata il 1° febbraio 2021 dalla Corte di Giustizia, risulta che nel quinquennio 2016-2020 i rinvii pregiudiziali effettuati dall'Italia sono stati pari a 301 contro i 564 della Germania. Con specifico riferimento al 2021, nel comunicato stampa n. 40/22 pubblicato dalla Corte di Giustizia il 2 marzo 2022 viene evidenziato che l'Italia ha effettuato 46 rinvii pregiudiziali contro i 106 della Germania e i 58 della Bulgaria. Senza voler trarre particolari conclusioni da tali dati, è però possibile supporre che essi siano la conseguenza, da un lato, di una poca attenzione delle parti in causa nel proporre ai giudici il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia e, dall'altro lato, di una scarsa propensione dei giudici stessi all'utilizzo di tale strumento, vuoi per aver ignorato le richieste delle parti vuoi per non aver rilevato direttamente le questioni meritevoli di rinvio.

A fronte di tutte le criticità sopra rilevate, mi permetto di evidenziare alcune proposte che potrebbero favorevolmente incidere sulle problematiche analizzate:

- istituzione di sezioni specializzate presso la Corte di Cassazione suddivise per tipologia di tributo e/o complessità della materia. L'istituzione di tali sezioni non parrebbe peraltro lesiva dell'art. 25, comma 1 della Costituzione secondo cui nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge. A titolo esemplificativo ricordo, infatti, che a ciascuna delle prime tre sezioni civili della Corte di Cassazione sono state attribuite, con Decreto del Primo Presidente della Suprema Corte, specifiche materie di competenza. In sede di riforma potrebbe essere pertanto introdotta una norma di legge che preveda l'istituzione di sezioni specializzate, rimettendo poi a decreti attuativi la relativa normativa di dettaglio riguardante la specifica individuazione delle materie da attribuire alle singole sezioni. Per completezza preciso, infine, che lo stesso *Bundesfinanzhof* tedesco (*i.e.* Corte Suprema tributaria della Germania) è suddiviso in ben undici sezioni, ciascuna delle quali dedicata a specifiche materie. Ritengo, infine, che l'attribuzione di specifiche materie a ben individuate sezioni potrebbe essere una soluzione opportuna da adottare anche con riferimento agli organi giurisdizionali tributari di primo e secondo grado;
- nomina di un numero idoneo di referendari con il compito di coadiuvare i giudici della Suprema Corte nella redazione delle sentenze e nelle analisi/ricerche volte ad approfondire in maniera consona le questioni di volta in volta da dirimere. Ovviamente, l'attività dei referendari deve essere supportata da un'adeguata e costante formazione specialistica. Anche in tal caso, l'istituzione della figura dei referendari appare opportuna anche nei gradi di merito della giurisdizione tributaria;
- istituzione di regole uniformi per la redazione delle sentenze in materia tributaria così come avviene per le decisioni rese dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, laddove il testo viene scandito secondo una sequenza logica e uguale per tutte le sentenze;
- introduzione, per tutti i gradi del giudizio tributario, di un obbligo di motivazione, a pena di nullità, da parte del giudice in merito al mancato

accoglimento delle questioni pregiudiziali comunitarie ovvero relative all'applicazione dei trattati proposte dalle parti. Ciò al fine di ovviare alla pratica comune dei giudici tributari di omettere qualsivoglia considerazione in merito a tali questioni sollevate, soprattutto, dai contribuenti.

### **3. Ulteriori spunti di discussione: efficientamento e imparzialità del procedimento di mediazione e altri strumenti deflattivi**

Le ultime statistiche pubblicate nel giugno 2021 dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in merito al monitoraggio dello stato del contenzioso tributario mostrano che, nel 2020, circa l'84 per cento dei ricorsi proposti davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali riguardano cause di valore sino a € 50.000, vale a dire cause per le quali è prevista la procedura di mediazione obbligatoria.

Nella Relazione sul Rendiconto Generale dello Stato 2020 comunicata in data 23 giugno 2021 alle Presidenze della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica italiana da parte della Corte dei Conti, viene evidenziato che nel 2020 il tasso di conclusione delle controversie tramite la mediazione è stato pari al 22 per cento<sup>3</sup>. Seppur tale percentuale risulti in netta diminuzione rispetto al passato<sup>4</sup>, la combinazione tra i dati dei ricorsi pervenuti aventi valore sino a € 50.000 e la percentuale delle controversie concluse in mediazione (senza quindi il deposito presso la Commissione di primo grado), mostra le potenzialità che tale istituto può avere ai fini di deflazionare il contenzioso.

A tal proposito, come peraltro evidenziato in alcuni dei Disegni di Legge oggi all'esame delle Commissioni Giustizia e Finanze e Tesoro, sarebbe pertanto opportuno provare a rendere più efficace e imparziale lo strumento della

---

<sup>3</sup> Tale percentuale comprende sia le istanze di reclamo immediatamente accolte sia le istanze frutto di un accordo a seguito di contraddittorio tra le parti.

<sup>4</sup> Sempre sulla base dei dati forniti dalla Corte dei Conti, tale percentuale nel 2016 era pari al 35 per cento.



mediazione. A tal fine, una soluzione proposta e condivisibile potrebbe essere quella di creare un organo collegiale non giurisdizionale, formato da un giudice tributario, da un funzionario dell'Amministrazione finanziaria e da un professionista in materia tributaria, con il potere di formulare una proposta di mediazione<sup>5</sup>. Tale soluzione, garantendo una maggiore imparzialità rispetto all'attuale sistema in cui l'autorità preposta alla mediazione è la medesima che ha emesso l'atto impositivo, dovrebbe condurre ad un innalzamento delle controversie definite mediante tale procedura.

La suddetta innovazione potrebbe inoltre essere accompagnata da un graduale innalzamento del valore limite al di sotto del quale è prevista la mediazione obbligatoria.

Con specifico riferimento ai ricorsi pendenti in Cassazione, un possibile strumento volto a ridurre l'arretrato potrebbe essere rappresentato dall'introduzione dell'istituto della conciliazione giudiziale anche nel corso del giudizio pendente innanzi alla Suprema Corte (attualmente prevista solo nel corso del primo o del secondo grado di giudizio). In tale ipotesi si potrebbe dunque prevedere che, coerentemente con le diversificate riduzioni previste in caso di conciliazione chiusa in primo ovvero in secondo grado, le sanzioni siano ridotte di una misura inferiore rispetto a quella applicabile in relazione agli altri gradi di giudizio<sup>6</sup>. Così facendo l'istituto, da un lato, potrebbe comunque rimanere appetibile anche nel corso del giudizio di legittimità e, dall'altro lato, continuerebbe a premiare maggiormente colui che ha definito più velocemente la conciliazione evitando di mettere in moto la macchina della giustizia per più gradi di giudizio.

---

<sup>5</sup> Si veda in tal senso il DDL n. 759\_2018 Senatore Nannicini. Nel DDL n. 1243\_2019 Senatore Romeo viene invece previsto che la procedura di mediazione venga attivata davanti ad un giudice monocratico (analoga proposta può essere rinvenuta nel DDL n. 1661\_2020 Senatore Fenu).

<sup>6</sup> Questa è peraltro la proposta contenuta nel DDL n. 759 Senatore Nannicini ove si prevede una riduzione delle sanzioni al 60 per cento del minimo in caso di conciliazione perfezionata nel corso del giudizio di cassazione.