



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario
Patrocinante in Cassazione

Commissioni 2^a (Giustizia) e 6^a (Finanze e tesoro)

Audizione 29 marzo 2022

Premessa. In considerazione del breve tempo avuto a disposizione per presentare osservazioni sui disegni di legge in oggetto, esporrò alcune considerazioni utilizzando anche quanto scritto negli ultimi anni sul tema della riforma della giurisdizione.

“Al di là delle diverse soluzioni proposte dai disegni di legge, vi è una sostanziale convergenza su alcuni obiettivi da perseguire. È opportuno esaminarli dapprima astraendosi dalla questione circa il plesso giurisdizionale più idoneo a garantire tali obiettivi; ed è opportuno premettere che è generale la convinzione, anche a livello politico, che la riforma sia non solo assai opportuna, ma anche urgente, non potendo restare affidata la giustizia tributaria ad un assetto ormai inadeguato rispetto alla rilevanza, spesso internazionale, delle questioni da affrontare.

Il primo obiettivo è sicuramente quello dell'abbandono del regime di part time, nel quale attualmente i giudici tributari operano, essendo titolari di un rapporto pubblico onorario, che non impedisce, e anzi presuppone, lo svolgimento di altre attività lavorative. È uno stato di cose che rende necessario un elevato numero di giudici ma nel contempo crea i presupposti per un impegno fatalmente limitato, dato che anche il profilo retributivo è curiosamente parametrato alle presenze e alla produttività; e i risvolti negativi si avvertono soprattutto rispetto ai compiti delicati dei presidenti di commissione e di Sezione.

Dunque, primo risultato da raggiungere è quello di avere impegnati a tempo pieno dei giudici reclutati mediante concorso, che siano titolari di un rapporto di pubblico impiego modellato su quello delle magistrature previste dalla Costituzione. Con una retribuzione predeterminata non solo nel quantum, ma anche nei tempi di erogazione e nel regime di tassazione.

Secondo obiettivo, sostanzialmente comune, è quello di eliminare un'anomalia che, sebbene non decisiva in termini di attenuazione dell'indipendenza dei giudici e dei collegi giudicanti, è tuttavia rifiutata soprattutto dagli utenti finali del servizio giustizia tributaria; si tratta dell'affidamento della gestione amministrativa delle commissioni, in tutti i suoi aspetti, sia logistico sia relativo al personale giudicante e amministrativo, al Ministero dell'economia e delle finanze, cioè all'amministrazione che, attraverso convenzioni con le Agenzie fiscali, è titolare del potere impositivo e destinataria del gettito.

Infine, terzo obiettivo, collegato al primo, è quello di richiedere una preparazione di base e specialistica particolarmente solida, nelle discipline giuridiche, economiche, aziendalistiche. Con una contrazione dei titoli di studio e delle esperienze professionali rilevanti, ai fini dell'ammissione al concorso.



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario
Patrocinante in Cassazione

Su questi tre pilastri si articolano poi possibili varianti, la più delicata delle quali è quella che attiene alla disciplina transitoria, ossia alle funzioni da riconoscere ai magistrati tributari attualmente in servizio (esclusione radicale degli stessi, possibilità di transito con compiti limitati, permanenza ad esaurimento con o senza prova concorsuale o selettiva); varianti tuttavia che, nell'economia del presente lavoro, hanno importanza relativa, ma che saranno decisive sia rispetto alla fattibilità della riforma, sia rispetto al suo buon esito”¹.

In altra occasione, si sono indicati i caratteri del nuovo giudice tributario nella essenzialità, efficienza, equidistanza².

Tutti i disegni di legge in oggetto, anche se in forma diversa, puntano su una riforma che valorizzi un giudice speciale in continuità evolutiva con quello esistente; la riforma ulteriore con legge ordinaria delle commissioni tributarie e la loro trasformazione in tribunali e corti d'appello tributarie è consentita dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, ma sarebbe auspicabile, subito dopo la riforma organizzativa, a una legge costituzionale che affianchi i giudici tributari ai plessi giurisdizionali già presenti in Costituzione (magari pensando anche al raccordo con compiti consultivi in materia di ordinamento tributario, come accade per il Consiglio di Stato).

La scelta di conservare il giudice speciale e di prevederne solo una trasformazione è assolutamente condivisibile.

Le commissioni, quale giudice speciale con competenza esclusiva per materia, non sono più da molto tempo l'*alter ego* del giudice ordinario, competente a decidere su diritti soggettivi che quest'ultimo non può accertare, ma trovano una propria ragion d'essere che ne assimila le sorti, sotto il profilo della costituzionalità “sostanziale” della loro esistenza, al giudice amministrativo (va ancora richiamata la sentenza 204 del 2004 della Corte Costituzionale) e ne richiede funzioni e capacità di intervento più articolate e incisive di quanto il giudice ordinario possa fare quando sia parte una pubblica amministrazione; e diviene allora evidente che le liti tributarie non possono essere identificate solo in funzione della specialità dell'obbligazione coinvolta; il loro tratto caratteristico è piuttosto quello di riguardare atti della pubblica amministrazione, che l'art. 113 della Costituzione vuole sempre sindacabili da un giudice, senza limiti.

Ciò premesso, tutti i disegni in discussione tendono verso questi obiettivi, ossia il potenziamento della giurisdizione esclusiva esistente, e dunque a mio avviso la direzione è quella giusta ed è abbastanza condivisa.

In particolare.

¹ La riforma del giudice e del processo tributario, in Rass.trib. 2020, 55.

² Verso un giudice tributario essenziale, efficiente, equidistante, in F. Amatucci (a cura di), Diritto processuale tributario, Torino 2020, 13.



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario
Patrocinante in Cassazione

1. Il disegno 243/2018 si muove nella direzione giusta ma ha molteplici difficoltà applicative, soprattutto nella parte in cui immagina che per concorso possano essere nominati subito i nuovi giudici tributari, che invece vanno reclutati in un tempo ragionevole, con concorsi consecutivi.

Fondamentale poi avere la definizione dello status economico e giuridico dei nuovi giudici, che possa rendere appetibile il passaggio alla nuova carriera da parte dei giudici di ruolo attualmente in servizio quali onorari.

Il disegno n. 1243/2019 riproduce l'impianto del n. 243 e quindi valgono le osservazioni precedenti.

2. Il disegno 759/2018 colma le lacune del 243 con una buona disciplina transitoria e lasciando inalterati i tratti essenziali del processo tributario. In sostanza, punta soprattutto a riformare l'organizzazione della giustizia tributaria ed è condivisibile la priorità data a questo aspetto; appare come un ottimo punto di partenza.

3. Il progetto n. 1661/2020, più degli altri, punta alla coesistenza tra vecchi e nuovi giudici tributari e per questo è meno netto nel riservare alla magistratura tributaria di ruolo la totalità o quasi delle funzioni (600 unità in organico, contro le 800/1000 degli altri progetti). La coesistenza di giudici di ruolo e giudici onorari cui affidare le controversie di minore valore e le procedure conciliative potrebbe esprimere un assetto realizzabile più facilmente, ma disegna a regime (e non come assetto di passaggio) un modello di magistratura tributaria più adatto invece ad essere pensato per una fase transitoria, precedente all'immissione in servizio di giudici di ruolo reclutati per concorso.

4. I disegni di legge, di ispirazione accademica, n. 714/2018 e n. 1687/2020 sono molto apprezzabili, frutto di una visione organica del processo tributario e possono essere la base per un potenziamento delle norme regolanti il rito. Tuttavia, questo profilo non appare prioritario in questa fase, perché un processo meno semplice e più articolato presuppone sia stato risolto il problema del giudice a tempo pieno e di ruolo. Pur avendo interessanti spunti sul piano organizzativo, i due disegni di legge si dedicano soprattutto al processo, del quale comunque delineano un importante sviluppo quanto a completezza della disciplina e delle forme di tutela. Tuttavia, l'assetto attuale del processo è in grado di reggere in una prima fase di riforma dell'organizzazione e può costituire la base per raggiungere quel livello di completezza che ad esempio possiede il codice del processo amministrativo.

5. Il disegno di legge n. 3352 presentato il 5 novembre 2021 alla Camera dei deputati, "Riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario", propone ottime soluzioni sia di carattere organizzativo, sia sotto il profilo processuale, pur senza abbandonare il modello di tutela attuale; e articola una disciplina transitoria realistica ed equilibrata.

Esso è stato presentato dal CNEL a seguito dell'elaborazione di uno studio da parte di un gruppo di lavoro del quale lo scrivente ha fatto parte.



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario
Patrocinante in Cassazione

Tenendo conto che gli obiettivi essenziali di questo progetto coincidono con quelli dei disegni di legge all'esame del Senato, sarebbe utile tenerne conto nonostante la diversa strada intrapresa presso la Camera dei deputati.

6. In sintesi.

Al di là delle diverse soluzioni presenti in ciascun progetto, molte delle quali peraltro comuni, appare importante l' "an", ossia che una riforma organizzativa sia effettivamente avviata e sia basata su una magistratura di ruolo professionale a tempo pieno (**efficienza**) come obiettivo da raggiungere gradualmente utilizzando gli attuali giudici tributari nella fase transitoria di reclutamento mediante concorso, possibilmente allontanando dal Ministero dell'economia la gestione del personale e dei servizi e attribuendola alla Presidenza del consiglio, che già amministra l'organizzazione degli altri giudici "speciali" (**equidistanza**).

La riduzione degli organici e una più razionale dislocazione territoriale, favorita dalla svolta telematica del processo, presuppongono un auspicabile incremento delle forme di definizione alternative (ADR o EDR) che ciascuno dei disegni di legge, sia pure con modalità diverse, si propone di realizzare (**essenzialità della giurisdizione**).

Gli auspici restano quelli formulati di recente, nello scritto citato in precedenza:

"Una giustizia rapida e approfondita presuppone in primo luogo un carico di lavoro sostenibile, certamente inferiore rispetto all'attuale (peraltro, già da tempo la tendenza è alla diminuzione). Al calo dei processi non devono però contribuire i condoni e in genere le definizioni agevolate, le quali, dopo un primo effetto deflativo, inducono in realtà i contribuenti e le amministrazioni a protrarre le liti, onde poter arrivare nelle condizioni più vantaggiose all'immane provvedimento di favore.

Devono invece essere gli istituti della partecipazione e della collaborazione a dominare la scena; essi vanno semplificati, sfoltiti e ripensati, ma soprattutto devono essere trattati dalle amministrazioni come una priorità operativa, come l'esito naturale del controllo destinato a sfociare in una determinazione consensuale dell'imposizione.

Il telaio del processo tributario attuale, in generale, regge; sono possibili e auspicabili interventi migliorativi, anche di modesto impatto, ma sotto il profilo strutturale sarebbe logico e razionale conservare l'impianto attuale. L'impostazione impugnatoria, d'altra parte, è presente nel sistema praticamente da sempre, quanto meno negli ultimi cinquant'anni, ed è difficile immaginare una liberalizzazione nell'accesso al giudice che difficilmente sarebbe conciliabile con le esigenze di certezza che sono vitali per le Amministrazioni finanziarie. Ancorché attenuata dalla generosa idea



Prof. Avv. Massimo Basilavecchia

Ordinario di Diritto Tributario
Patrocinante in Cassazione

dell'impugnazione facoltativa, la predeterminazione normativa degli atti impugnabili segna comunque uno spartiacque non irrinunciabile, ma certamente utile e di difficile eliminazione³.

La capacità richiesta al giudice tributario è quella di saper cogliere entrambi i profili del conflitto tributario, quello patrimoniale, che più si presta ad un'analisi basata su strumenti civilistici, e quello procedimentale, che coinvolge la valutazione circa il corretto esercizio del potere. Anche il giudice tributario, come quello amministrativo, non può giustificare la propria specialità rispetto al giudice di diritto comune con la presenza in giudizio di una parte pubblica (è stata già citata la sentenza n. 204/2004 della Corte costituzionale) ma deve essere concepito quale giudice che è capace di compenetrarsi nella parte pubblica e di comprenderne e giudicare l'azione in tutti i suoi risvolti.

Restando confermata la giurisdizione esclusiva, perde in fondo parte della sua rilevanza la questione della posizione soggettiva delle parti, se si tratti cioè di diritti soggettivi ovvero - come a mio avviso è più esatto - di poteri contrapposti a interessi legittimi. Questa conclusione, di cui la Suprema Corte ha fatto largo uso al fine di convogliare sul processo tributario qualsiasi tipo di conflitto tra contribuente e Fisco, appare utile per immaginare che, pur nella conservazione della struttura impugnatoria, possano aprirsi spazi per un ampliamento dei riti e delle azioni esperibili, ampliamento in fondo già immanente nella giurisprudenza di cassazione che ha liberalizzato il regime degli atti impugnabili.

Se si conserva la struttura impugnatoria del processo, mantiene la sua centralità l'atto impugnato, da un lato quale oggetto dell'attacco giurisdizionale, dall'altro quale primo elemento decisivo al fine della individuazione della materia del contendere.

La presenza, quale elemento esterno al processo ma essenziale per determinare l'esito dello stesso, di un atto impositivo impugnato, normalmente avente natura ed effetti autoritativi, pone il problema di un'effettiva parità delle armi nel processo tributario; problema che, a mio avviso, sul piano teorico deve essere risolto positivamente, ossia affermando che il sindacato consentito al giudice sull'atto è in grado di porre le due parti su di un piano di sostanziale parità. Da un lato l'atto autoritativo, espressione di potere e di istruttoria tendenzialmente unilaterale; dall'altro le corrispondenti responsabilità che devono condurre alla caducazione dell'atto quando inadeguato a prescrizioni non meramente formali³.

Si resta a disposizione per eventuali analisi di approfondimento su singoli questioni collegate alle scelte riformatrici.

Pescara – Roma, 28 marzo 2022

Prof. Massimo Basilavecchia

³ Come conferma la recente limitazione delle impugnazioni collegate alla conoscenza dell'estratto di ruolo.