

Corte dei conti- Appunto per audizione informale dinanzi al Senato della Repubblica- Commissioni 2^a (Giustizia) e 6^a (Finanze e tesoro), nell'ambito della discussione dei disegni di legge congiunti nn. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 sulla riforma della giustizia tributaria

Signori Presidenti, Signore Senatrici, Signori Senatori,

buongiorno, sono Paolo Luigi Rebecchi, presidente di sezione della Corte dei conti- attualmente svolgo la funzione di presidente aggiunto della Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato.

Ringrazio per l'invito a questa importante audizione e porto il saluto del Presidente della Corte dei conti, Guido Carlino.

Devo premettere che il mio intervento, data la natura informale dell'audizione, non si configura come espressione di un "*parere*" della Corte sui disegni di legge in tema di riforma della giustizia tributaria in quanto la funzione consultiva della Corte, nell'ambito della funzione ausiliaria del Parlamento, segue un modulo procedimentale che prevede una previa deliberazione delle Sezioni riunite. Naturalmente, qualora richiesto, un parere formale potrebbe essere espresso nelle forme anzidette.

La Corte dei conti finora, non ha adottato specifiche deliberazioni inerenti la riforma della giustizia tributaria.

Il suo Consiglio di presidenza, peraltro, ha espresso una generale disponibilità ad un ampliamento delle competenze giurisdizionali dell'Istituto in questa materia, qualora ciò fosse ritenuto utile dal Legislatore, in aderenza alla previsione sulla giurisdizione della Corte dei conti prevista dall'art. 103, comma 2° della Costituzione, secondo il quale la Corte ha *“giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge”* (in tema di ricorsi pensionistici civili, militari e di guerra -art. 151 e ss. del d.lgs. 174/2016- codice di giustizia contabile, di ricorsi *“contro provvedimenti definitivi dell'amministrazione finanziaria, o ente impositore in materia di rimborso di quote di imposta inesigibili o di quote inesigibili degli altri proventi erariali...”*, oltre ai casi di *“giudizi ad istanza di parte”* di cui all'art. 172 del medesimo d.lgs. 174/2016, ed infine, con riguardo ai ricorsi proponibili, in unico grado, alle Sezioni riunite della Corte in speciale composizione di cui all'art. 11 del d.lgs. 174/2016 con riguardo a *piani di riequilibrio degli enti territoriali e ammissione al fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali, in materia di ricognizione delle amministrazioni pubbliche effettuata dall'Istat, in materia di certificazione dei costi dell'accordo di lavoro presso le fondazioni lirico-sinfoniche, in materia di rendiconti dei gruppi consiliari dei consigli regionali, nelle materie di contabilità pubblica, nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo, nelle materie ulteriori ad esse attribuite dalla legge*).

Recentemente, tuttavia, la Corte è stata interpellata sul tema nell'ambito dei lavori svolti dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria istituita dai Ministri dell'economia e delle finanze e dal Ministro della giustizia

(presidente prof. Giacinto della Cananea), che ha reso la propria relazione finale in data 30 giugno 2021. In tale sede il contributo offerto dalla Corte si è incentrato sui profili di criticità gestionale del contenzioso tributario rilevati nell'esercizio delle funzioni di parificazione del rendiconto generale dello Stato e nelle generali attività di controllo sulla gestione delle amministrazioni pubbliche ed in particolare dell'amministrazione finanziaria.

È stato in quella sede osservato che le criticità che caratterizzano lo stato attuale del contenzioso tributario sono molteplici e di natura diversa.

Sinteticamente sono state individuate le seguenti questioni principali:

Dimensioni del contenzioso e prevenzione delle controversie

Prescindendo dalla riduzione delle nuove controversie nel primo grado di giudizio determinatasi nel 2020 a seguito dell'epidemia da Covid-19, la relativa riduzione del nuovo flusso che si è registrata negli ultimi anni fino al 2019 è sembrata derivare più da una riduzione dei volumi di produzione degli atti potenzialmente impugnabili emessi dall'Amministrazione fiscale, che da un effettivo miglioramento della qualità dei rapporti tributari. Risulterebbe pertanto preminente interrogarsi sulle iniziative che possono concretamente portare a una riduzione strutturale del numero di controversie pur in presenza di una intensa attività amministrativa.

Un primo aspetto concerne il ruolo dell'Amministrazione.

In passato l'applicazione dell'autotutela ha incontrato resistenze e difficoltà. La correzione dei propri errori è stata intesa come una

facoltà e non come un preciso dovere dell'Amministrazione. Risulterebbe utile enunciare in modo esplicito l'esistenza di questo dovere, con riguardo non solo agli errori direttamente ascrivibili all'Amministrazione fiscale, ma anche agli errori commessi dal contribuente che risultino riconoscibili.

Sotto questo profilo l'introduzione dal 2012 del reclamo-mediazione (art. 39 del d.l. 98 del 2011 che ha aggiunto l'art. 17-bis del d.lgs. n. 546 del 1992) per le controversie di valore relativamente contenuto (attualmente 50.000 euro), inizialmente applicato ai soli atti impugnabili dell'Agenzia delle entrate e dal 2016 anche alle controversie dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, degli enti locali e degli agenti della riscossione, ha certamente contribuito al contenimento delle controversie.

Peraltro, tenuto conto che la presentazione del reclamo implica la compiuta esposizione delle ragioni da porre a base dell'eventuale successivo ricorso, potrebbe risultare utile differenziare il reclamo, inteso come procedura di revisione approfondita dell'atto da parte della stessa Amministrazione, da una forma semplificata di richiesta di autotutela per gli errori immediatamente riconoscibili, onde evitare in questi casi evidenti di gravare i contribuenti di un adempimento comunque oneroso e che di fatto richiede l'assistenza di un professionista.

Problema delle notifiche

Uno dei problemi più rilevanti è quello delle notifiche: moltissimi ricorsi, in particolare quelli che riguardano gli atti di riscossione, concernono effettivi o presunti vizi di notifica. La notificazione a mezzo PEC nei confronti di coloro che sono tenuti ad attivare la

relativa casella ha attenuato il problema, ma non lo ha certamente risolto. Andrebbero, dunque, valutate soluzioni procedurali affidabili per entrambe le parti del rapporto tributario, che tengano conto dell'evoluzione tecnologica e della mobilità degli individui sul territorio.

Il problema delle notifiche si lega a quello degli atti impugnabili, in particolare nel settore della riscossione, le cui criticità e complessità sono in gran parte legate alla notificazione di numerosi atti (oltre alla cartella, l'avviso di intimazione, la comunicazione preventiva di fermo amministrativo, la comunicazione preventiva di ipoteca, ecc.). Ciascuno di tali atti genera contenzioso, incluso anche il mero estratto di ruolo nel caso in cui il debitore sostenga di non aver ricevuto regolare notifica degli atti presupposti. Andrebbe pertanto valutata la possibilità di circoscrivere gli atti impugnabili evitando la moltiplicazione strumentale delle impugnazioni.

Forti differenziazioni dei carichi tra le diverse Commissioni

Sulla base dei dati pubblicati dal Dipartimento delle finanze, alla fine del 2019 risultavano pendenti presso le Commissioni tributarie 197.578 ricorsi. Di tali ricorsi 98.087, pari al 49,6 per cento, facevano capo a sole sei commissioni tributarie, con il primato assoluto di quella di Catania (31.980 ricorsi in carico, pari al 16,19 per cento del totale nazionale, seguite da Roma (20.621 ricorsi), Cosenza (16.930), Reggio Calabria (10.499), Napoli (6.935) e Palermo (8.362).

A fronte di ciò altre Commissioni provinciali, pur operando in ambiti di grande rilevanza economico-finanziaria, oltre che demografica, presentavano carichi comparativamente ridotti, come Milano (5.291 ricorsi pendenti) e Torino (2.126). Potrebbe quindi essere di una qualche rilevanza l'effettuazione di analisi accurate circa il

funzionamento delle Commissioni ove si concentra il maggiore carico in essere per individuare le ragioni che determinano tale stato di cose, ragioni che possono essere riconducibili alla funzionalità delle commissioni stesse, al comportamento degli uffici fiscali locali, a problematiche interpretative connesse a interventi normativi che hanno interessato specificamente determinate località, ecc. Analoghe considerazioni possono essere rivolte anche per le Commissioni tributarie regionali tenuto conto che dei complessivi 137.684 ricorsi pendenti al 31 dicembre 2019, la CTR Sicilia presentava un carico di 42.974 ricorsi (31,2 per cento), la CTR Puglia di 19.637 ricorsi (14,3 per cento) la CTR Lazio di 13.388 ricorsi (9,7 per cento) e la CTR Calabria di 10.324 ricorsi (7,5 per cento).

Esigenza di una tempestiva analisi delle fattispecie che danno luogo a contenziosi seriali o ripetitivi. La volubilità dell'ordinamento tributario.

Di particolare utilità si presenta l'analisi sull'origine delle controversie. I dati più recenti mostrano come delle 142.153 controversie instaurate nel 2019 in primo grado, quasi il 19 per cento riguarda l'azione di riscossione e oltre il 25 per cento coinvolge gli enti territoriali. Si tratta di percentuali palesemente anomale e poco giustificate dalla natura e dalla rilevanza delle situazioni giuridiche coinvolte. Se l'eccessivo numero di ricorsi in materia di riscossione può essere rivelatore di un uso strumentale del mezzo processuale, allo scopo di ritardare l'esecuzione della pretesa fiscale o di beneficiare delle immancabili proroghe, sanatorie e rimessioni in termine, l'abnorme numero di vertenze che coinvolgono gli enti territoriali, sembra essere sintomatico, oltre che di un insufficiente presidio da parte degli enti medesimi, dell'esistenza di fattispecie

seriali (in particolare in materia di IMU e TARI, soprattutto per effetto di incerti regimi di esenzione e di agevolazione).

Una tale auspicata e continua analisi dovrebbe poi tradursi in tempestive iniziative legislative allo scopo di rimuovere le cause del contenzioso ripetitivo.

Eccessivo numero di ricorsi per cassazione

È noto come il numero di ricorsi che affluiscono annualmente presso la Corte di cassazione non abbia uguali nello scenario internazionale. Anche per contrastare tale stato di cose nel 2016 è stato introdotto nel processo tributario il ricorso *per saltum* (articolo 62, comma 2-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992). Tale ricorso, tuttavia, non sembra aver sortito particolari effetti richiedendo il consenso di entrambe le parti ed intervenendo dopo il primo grado di giudizio.

Eventuale previsione di un giudice monocratico in unico grado di giudizio

È stata segnalata l'opportunità di valutare la previsione di un unico grado di giudizio affidato a un giudice monocratico per la trattazione delle vertenze di modico valore. In questo modo si amplierebbe il potenziale operativo, ferma restando naturalmente la sola ricorribilità per cassazione delle sentenze ex art. 360 cpc.

Quanto sopra espresso ha riguardato alcuni possibili interventi correttivi sull'assetto ordinamentale vigente.

Più complessa appare invece l'espressione di valutazioni su più ampie e profonde modifiche ordinamentali riguardanti la giustizia tributaria.

Le riforme proposte appaiono maggiormente accentrate sui profili ordinamentali ed in particolare sulla istituzione di una nuova ed autonoma magistratura tributaria, pur contenendo i diversi disegni di legge anche una molto apprezzabile riscrittura delle regole processuali così da pervenire ad un nuovo *“Codice del processo tributario”* (analogamente potrebbe dirsi, proprio a quanto avvenuto con riferimento alla giurisdizione contabile con il già citato Codice di giustizia contabile di cui al d.lgs. 174/2016).

L'opzione della istituzione della nuova *“quinta magistratura”* (accanto a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare) costituisce scelta politica di pertinenza del Legislatore sulla quale la Corte dei conti non ha, né può avere alcuna propria posizione.

In ordine a detta tematica in questa sede si ritiene di poter offrire alcune circoscritte considerazioni di carattere generale.

L'esigenza di *“riassetto complessivo”* dell'attuale sistema di giurisdizione basato sulle Commissioni tributarie provinciali e regionali, evidenziata sotto diversi profili dai disegni di legge in discussione, potrebbe invero trovare diversi tipi di risposta.

Una prima soluzione, che potrebbe dirsi *“scolastica”*, è quella della devoluzione della materia ad apposite Sezioni specializzate della giurisdizione ordinaria secondo la previsione costituzionale di cui all'art. 102 secondo la quale *“non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con*

la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura". L'eccezione alla giurisdizione ordinaria, nel testo della Costituzione, è stata prevista esclusivamente dall'art. 103, con il mantenimento delle funzioni giurisdizionali del Consiglio di Stato e degli altri organi di giustizia amministrativa, della Corte dei conti e dei Tribunali militari. La sesta disposizione transitoria ha previsto la revisione, entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione, degli altri organi di giurisdizione speciale esistenti.

Le Commissioni tributarie hanno sostanzialmente *"resistito"* alla revisione (ovvero alla loro *"soppressione"*) a seguito di alcune decisioni della Corte costituzionale (tra cui sent. n. 12 e 14 del 1957, n. 251 del 1994, ord. n. 144 del 20-23 aprile 1998, sent. n. 39 del 2010, n. 98 del 2014, n. 72 del 2022). In particolare la Corte ha affermato che *"per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione o nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario; che questi conserva il normale potere di sopprimere, ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di "non snaturare" (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza, e di assicurare la conformità alla Costituzione, fermo restando il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti alla Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione..."*.

In tal modo risulta affermato il principio per il quale il Legislatore, può sia sopprimere le attuali Commissioni tributarie devolvendo la

materia alla giurisdizione ordinaria (generale o specializzata), sia modificarne la struttura e il funzionamento assicurando che non si realizzino “*snaturamenti*” nella materia attribuita ed il rispetto dei principi costituzionali.

Brevemente al riguardo si può richiamare quanto emerso nei lavori della citata commissione ministeriale con l'autorevole intervento del prof. Franco Gallo, presidente emerito della Corte costituzionale, che si è espresso negativamente in ordine alla devoluzione della materia alla giurisdizione ordinaria specializzata, per ragioni , non di architettura costituzionale, ma perché” *...che se così si operasse, si aggraverebbe l'attuale crisi della giustizia ordinaria, travolgendola con migliaia di nuovi processi dall'elevato profilo tecnico*”.

La seconda opzione è costituita dal mantenimento dell'attuale assetto organizzativo fondato sulle commissioni tributarie esistenti, puntando su interventi puntuali diretti a correggerne e migliorarne il funzionamento complessivo.

In tale prospettiva, accanto ad un rafforzamento di tutti i meccanismi diretti alla prevenzione e risoluzione extragiudiziale o “endogiudiziale semplificata” del contenzioso (autotutela, mediazione, conciliazione) e all'affidamento delle controversie di minor valore ad un giudice monocratico, , la questione principale, evidenziata nelle relazioni illustrative delle proposte legislative in discussione , è la composizione delle commissioni ed in particolare lo svolgimento delle funzioni di giudice di merito (in primo e secondo grado) affidato ai magistrati organici alle giurisdizioni ordinarie e

speciali attualmente esistenti (amministrativi, contabili, militari) ed a soggetti “*non togati*” provenienti da diverse categorie professionali.

L'esercizio dell'attività giurisdizionale tributaria da parte dei soggetti anzidetti, attuata in forma non esclusiva ma aggiuntiva e senza la costituzione di uno specifico rapporto di impiego, viene considerata uno dei fattori di maggiore criticità del sistema. Al riguardo nel corso dei lavori della citata commissione ministeriale è emerso che uno dei rimedi possibili, mantenendosi il sistema vigente, potrebbe essere costituito dalla previsione di distacchi a tempo pieno di magistrati togati, posti fuori ruolo dalle diverse magistrature di provenienza, per periodi di tempo definiti.

L'anzidetta commissione ministeriale, comunque, in linea con gli orientamenti espressi dai disegni di legge oggi in discussione (la relazione osserva che “ *...dal 2013 ad oggi sono stati presentati 9 disegni di legge al Senato e 8 alla Camera aventi ad oggetto la riforma e in tutti si prevede che il giudice tributario debba essere un Giudice professionale a tempo pieno – dei 17 disegni di legge 14 accolgono la medesima soluzione qui proposta, mentre i restanti 3 prevedono la devoluzione della materia tributaria alle altre giurisdizioni esistenti...*”), ha redatto un progetto di legge “per “ l'istituzione della magistratura tributaria”, richiamando quanto già riferito circa la posizione espressa dalla Corte costituzionale ed affermando in conseguenza che “Nessun ostacolo, quindi, (*deriva*) dall'art. 102, primo comma della Costituzione, anche in ragione del fatto che la proposta accentua il carattere giurisdizionale degli organi giudicanti, influenzando positivamente

sull'indipendenza , terzietà e preparazione professionale del giudice”.

Da quanto premesso emerge quindi che nessun ostacolo di natura costituzionale appare frapporsi alla attuazione del disegno ordinamentale complessivo contenuto nei disegni di legge in discussione.

Quanto alle specifiche previsioni in essi contenute si evidenzia la particolare importanza dei meccanismi deflattivi del contenzioso in essi inseriti.

Appare inoltre di particolare rilievo sottolineare che i meccanismi selettivi per l'accesso, con concorso pubblico, alla magistratura tributaria dovrebbero essere particolarmente curati. Appare pertanto insufficiente la previsione, in alcuni articolati, di un esame orale limitato alle sole materie del diritto tributario e della procedura civile, condividendosi invece le previsioni contenute in altre proposte che delineano prove preselettive, esami scritti ed orali sul complesso delle materie giuridiche, comprensive del diritto amministrativo, costituzionale e dell'Unione europea.

Importante risulta inoltre l'attenzione al periodo transitorio, necessariamente non breve, nel corso del quale dovrebbero essere al meglio utilizzate le risorse esistenti, con il mantenimento nelle funzioni degli attuali giudici tributari fino alla loro progressiva sostituzione con i nuovi magistrati tributari vincitori di concorso.

Quanto alle risorse finanziarie necessarie, è stato stimato, in particolare in una delle relazioni di accompagnamento (disegno di legge n. 759), il costo complessivo a regime della nuova magistratura tributaria in euro 85 milioni. L'attuale costo sostenuto per i giudici è indicato in 48 milioni di euro e pertanto, per i compensi annuali dei giudici è stimato un incremento di 43 milioni di euro. A ciò va aggiunto un maggior costo per il personale amministrativo (connessa questa voce in particolare al previsto trasferimento del medesimo alle dipendenze della Presidenza del consiglio dei ministri) di 25 milioni di euro, con un maggior costo annuale della riforma di 68 milioni di euro. Detti costi risultano stimati nell'ambito del disegno di legge (n. 759) che prevede un organico di 320 giudici su 41 tribunali e 119 giudici per 26 sezioni di Corte di appello (Tabelle A e B). Tale organico previsto appare sensibilmente inferiore alle previsioni numeriche contenute in altri disegni di legge (es. n. 600-disegno 1661 e n. 1000 nel disegno n. 243), sicché da un lato appare necessaria una puntuale ricognizione delle risorse magistratuali effettivamente necessarie e dall'altra una conseguente attenta valutazione dei costi effettivi della progettata riforma, che dovrebbe tener conto anche dei costi connessi ai futuri trattamenti pensionistici e di fine rapporto, del personale assunto in regime di impiego pubblico.

Il maggior costo della riforma andrebbe considerato anche con riferimento alla previsione del trasferimento del personale di segreteria dall'attuale dipendenza del Ministero dell'economia e delle finanze alla Presidenza del consiglio dei ministri. Al riguardo, come ricordato nelle diverse relazioni di accompagnamento va

osservato che il Presidente del consiglio dei ministri esercita già, ai sensi dell'art. 29 del d.lgs. 545/92, "l'Alta sorveglianza" sulle commissioni tributarie e sui giudici tributari. Ugualmente il procedimento disciplinare nei confronti dei giudici tributari è esercitato dal Presidente del consiglio dei ministri oltre che dal Presidente della commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione presta servizio l'incolpato (art. 16 d.lgs. 545/92). Il presidente del consiglio pertanto risulta già investito di importanti funzioni di controllo sul funzionamento delle commissioni. In linea generale comunque, non si ravvisano ostacoli al trasferimento del personale di segreteria nei ruoli della Presidenza, dovendosi peraltro tener conto degli anzidetti maggiori costi previsti e della circostanza che analoga situazione (di dipendenza organica e funzionale del personale amministrativo in servizio presso organi giurisdizionali del ministero diverso da quello della giustizia) è presente con riguardo al personale di supporto ai tribunali militari, costituito da dipendenti civili e militari del ministero della difesa, situazione che non risulta aver determinato profili di minore indipendenza funzionale dei tribunali e della Corte militare di appello.

Roma, 28 marzo 2022

Pres. sez. Paolo Luigi Rebecchi