

## **La Riforma della Giustizia tributaria**

Audizione del Prof. Eugenio della Valle – Università di Roma “La Sapienza”

### **La magistratura speciale tributaria**

Le proposte di riforma della Giustizia tributaria di fonte parlamentare quali divise dai disegni di legge oggetto della presente audizione (comunicati alla Presidenza prima della conclusione dei lavori della Commissione interministeriale presieduta dal Prof. della Cananea avvenuta il 30 giugno 2021), tutte sia consentito dire di pregevole fattura, offrono un contributo prezioso al gruppo tecnico incaricato di predisporre uno schema normativo per la predetta riforma.

Il maggior numero di dette proposte si concentra sul vero problema della giustizia tributaria che, ad avviso di molti, è quello **ordinamentale** ossia lo *status* degli interpreti del rito tributario (ossia i Giudici).

Non è o non è solo **il rito** il problema, ma come pervenire ad una migliore qualità delle sentenze (percepita come non sufficientemente adeguata) e, dunque, la **professionalizzazione** dei suddetti interpreti nonché la loro **indipendenza e terzietà** soprattutto sotto il profilo delle modalità della relativa remunerazione.

Il rito necessita certamente di un “tagliando” per taluni aspetti, ma il processo tributario, è opinione diffusa tra gli addetti ai lavori e nell’Accademia, è dotato di un rito semplice e tutto sommato efficiente posto che consente di andare a sentenza in tempi significativamente inferiori a quelli della giustizia ordinaria.

Orbene, venendo all’esame dei disegni di legge in questione ben quattro di essi si basano sul riconoscimento della **giurisdizione tributaria come “autonoma giurisdizione”** esercitabile, previo reclutamento con concorso pubblico per titoli ed esami, dai tribunali tributari, dalle corti d’appello tributarie e dalla Sezione tributaria della Corte di cassazione (fanno eccezione i disegni di legge nn. 714 e 1687 che non si occupano del profilo ordinamentale). I primi due organi, inquadrati nell’ambito della Presidenza del Consiglio, esercitano la funzione mediante magistrati togati a tempo pieno reclutati, appunto, con **concorso pubblico per titoli ed esami**; affiancano i Giudici togati, secondo modelli variabili, quelli onorari destinati a conoscere delle liti “minori”.

Trattasi di uno dei due possibili approdi previsti nella relazione finale della Commissione “della Cananea”, che molti studiosi, come noto, ritengono consentito alla luce di una corretta lettura di alcuni noti arresti del Giudice delle leggi secondo cui (v. la sentenza n. 41 del 1957 e l’ordinanza n. 144 del 1998) *«per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che esse siano state assoggettate a revisione, non si*

*crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, ne' si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario, il quale conserva il normale potere di riordinare i giudici speciali o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a costituzione.».*

In tal modo sarebbe possibile superare il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali che viene in considerazione a causa dello strutturale snaturamento dell'odierno sistema di reclutamento dei Giudici tributari. Se è vero, infatti, che la forma del reclutamento viene ad essere modificata, la sostanza dello stesso non cambia ed anzi risulta maggiormente aderente al disegno costituzionale del giusto processo; in particolare le nuove modalità di reclutamento ed il ruolo autonomo della magistratura speciale dovrebbero condurre ad una più elevata qualità nell'esercizio della funzione giurisdizionale e sarebbe ben strano che ciò non collimasse con il principio del giusto processo di cui all'art. 111 Cost..

### **Il reclutamento dei “nuovi” giudici tributari**

Il reclutamento tramite concorso pubblico per titoli ed esami è un passo auspicato da molti salvo prevedere una riserva di posti in favore degli attuali giudici onorari. Così come l'esclusività dell'attività del nuovo giudice con il conseguente obbligo di cancellazione da albi professionali.

Sotto il profilo concorsuale si registrano nondimeno alcune criticità.

Comune il requisito della **laurea magistrale in giurisprudenza ovvero in discipline economico-aziendalistiche o titoli equipollenti** con prova orale e/o scritta (in una proposta si aggiungono cinque anni di esperienza dimostrabile in campo tributario). Va sul punto considerato che la proposta accademico-professionale di cui alla Commissione “della Cananea” limitava il concorso ai soli laureati in giurisprudenza ciò giustificandosi in ragione del fatto che in quella proposta si prevede anche l'accesso dei giudici tributari “da concorso” alla Sezione tributaria, da istituirsi per legge, della Corte di Cassazione.

Il problema più rilevante, in disparte il tipo di laurea magistrale richiesto, è l'oggetto della prova orale, in alcune proposte limitato al diritto tributario ed al diritto processuale civile. Limitazione non condivisibile per una serie di ragioni oltrechè la rilevata circostanza che anche la laurea magistrale in discipline economico-aziendalistiche consente l'accesso al concorso e che l'ultimo grado del processo tributario approda alla Sezione tributaria della Corte di cassazione (sul punto v. *infra*).

Sono in tal senso preferibili quelle proposte che ampliano il perimetro della prova orale (v. il disegno di legge n. 1661 ed il n. 759), alcune forse eccessivamente,

prevedendo che abbia ad oggetto, a seconda dei casi con alcune varianti, le seguenti materie (o “*elementi*”): diritto tributario interno, internazionale e della UE, diritto civile, diritto commerciale ed industriale, diritto amministrativo, procedura civile, diritto costituzionale, ragioneria, scienza delle finanze, tecniche di redazione delle sentenze tributarie, informatica giuridica, con particolare riguardo all’organizzazione del processo tributario telematico, ordinamento della giustizia tributaria, elementi di diritto penale e lingua straniera.

Un ampliamento purchessia rispetto al diritto tributario *tout court* ed al diritto processuale civile, ad avviso di chi scrive, si rende opportuno vuoi in ragione della natura di secondo grado della norma tributaria, la quale si innesta su vicende già altrove normate onde la conoscenza dei fondamenti degli ordinamenti di provenienza dovrebbe darsi per presupposta (il diritto commerciale e quello contabile in tal senso costituiscono discipline fondamentali per comprendere numerosi aspetti della fiscalità d’impresa); vuoi in ragione della natura delle liti che coinvolgono la fiscalità d’impresa e della rilevanza “diplomatica” sul piano internazionale che talvolta le caratterizza. Si pensi, a titolo esemplificativo, alla fiscalità dei soggetti OIC o IAS/IFRS *adopter*, a quella relativa ai tributi armonizzati, all’elusione fiscale internazionale (disallineamenti da ibridi, CFC, etc.), alla fiscalità delle operazioni straordinarie, all’area del c.d. *transfer pricing* ed a quella relativa all’applicazione dei trattati contro la doppia imposizione internazionale.

Lo stesso diritto tributario è divenuta materia vastissima che nei programmi delle lauree magistrali si frantuma in corsi e sottocorsi (fiscalità finanziaria, diritto tributario dell’impresa, diritto tributario della UE ed internazionale, diritto doganale, accertamento e processo tributario, etc.) e nel mondo professionale del pari determina la necessità di specializzazioni le più diverse con la creazione negli studi legali e tributari di dipartimenti separati (denominati anche *lines*) dedicati vuoi alle diverse forme impositive vuoi alle diverse *industries*.

Occorre del resto considerare che una parte non irrilevante del diritto tributario sostanziale è oggi di derivazione unionale ed internazionale, talvolta affidato a *soft law* (si pensi, ad esempio, ancora all’area dei tributi armonizzati, dell’elusione fiscale internazionale, della doppia imposizione internazionale, della fiscalità legata agli IAS/IFRS e del *transfer pricing*) e che le liti di maggior valore e “rilevanza diplomatica” ad esso attengono. Del resto anche all’interno dell’Amministrazione finanziaria la distribuzione del lavoro avviene tenendo conto delle competenze individuali e sarebbe preoccupante se così non fosse.

Un giudice tributario “moderno” deve essere in grado di “competere” ad armi pari con un mondo della fiscalità così strutturato e, dunque, va seriamente considerata l’opportunità di ampliare il perimetro della prova orale o, in subordine, prevedere

(come fa, ad esempio, il disegno di legge n. 1661), prima dell'immissione nella funzione nella sede di assegnazione, **un periodo di formazione adeguato e vigilato**. E se è vero che quasi 2/3 delle liti pendenti in primo grado e la metà circa di quelle pendenti in secondo grado riguardano valori non superiori a 20.000 euro ed in larghissima parte potrebbero non coinvolgere la fiscalità d'impresa (i numeri riportati nella relazione finale della Commissione "della Cananea" non consentono di estrapolare questo dato), l'importanza di quest'ultima nell'economia del Paese anche in un'ottica di confronto con i principali partner internazionali impone al riguardo una competenza tecnica indiscussa.

Quel che l'esperienza dimostra comunque è che la laurea (seppur magistrale) in sé non garantisce in alcun modo la professionalità del Giudice in generale e di quello tributario in particolare.

### **La Sezione tributaria della Corte di cassazione**

La nuova forma di reclutamento ed il riconoscimento dell'autonomia della magistratura speciale tributaria vanno coerenzati con lo svolgimento del terzo grado di giudizio dinanzi alla Corte di cassazione, della Sezione tributaria della quale si prevede espressamente l'istituzione in alcune delle proposte in oggetto (v. il disegno di legge n. 1661).

Oggi il giudizio dinanzi alla Corte di cassazione costituisce uno degli aspetti di maggiore criticità del processo tributario in ragione della enorme mole di liti pendenti in quel grado, ciò che dipende anche, si ritiene, dalla percepita scarsa dimensione qualitativa delle sentenze di appello.

In teoria nessun ostacolo di ordine costituzionale dovrebbe porsi acchè della Sezione tributaria della Suprema Corte entrino a far parte i "nuovi" giudici tributari.

Ed invero si rileva in proposito come l'art. 111 Cost. riconduca ad identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, allorquando prevede il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario. Ciò che dovrebbe deporre nel senso di consentire anche ai giudici speciali tributari, una volta che siano divenuti magistrati togati assunti per concorso pubblico e a tutti gli effetti assimilati per legge a quelli ordinari, di entrare a far parte della Corte di cassazione. Del resto, l'art. 102 capoverso II periodo Cost. – interpretato alla luce delle note sentenze della Corte costituzionale n. 1 del 1983 e della Corte di cassazione a SS.UU. penali n. 9 del 21 maggio dello stesso anno – conferma questa conclusione quando, in termini astratti e generali, dispone espressamente che possono istituirsi *«presso gli organi giudiziari ordinari – nel nostro caso, appunto, la Suprema Corte di cassazione*

– *sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura*» (la Corte costituzionale ha confermato questa conclusione con riferimento al giudice speciale militare affermando espressamente che spetta alla sola scelta discrezionale del legislatore, ai sensi del suddetto art. 102 e dell’art. 108, secondo comma, di determinare la composizione di siffatte sezioni specializzate). È sufficiente, dunque, in applicazione dei suddetti due articoli, una legge ordinaria perché i giudici speciali tributari possano essere chiamati a far parte della sezione tributaria specializzata della Suprema Corte. Se addirittura come prevede espressamente l’art. 102 Cost., possono entrare nella Sezione specializzata della Corte di cassazione quali giudici di legittimità soggetti «*estranei alla magistratura o all’amministrazione della giustizia*», a maggior ragione ne possono far parte, ex art. 108 Cost., anche i nuovi giudici tributari in quanto giudici speciali non onorari, a tempo pieno, che hanno superato un concorso pubblico e che sono, quindi, assimilati ai giudici ordinari.

La legge che ciò preveda - v., ad esempio, l’art. 113 del disegno di legge n. 759 e l’art. 32, comma 2, del disegno di legge n. 1661 (quest’ultimo dispone che “*L’organizzazione e il funzionamento della sezione tributaria della Corte di cassazione sono disciplinati secondo la regolamentazione interna della Corte di cassazione.*”) - potrebbe peraltro subordinare l’*up-grade*, come pure è stato suggerito in dottrina e nella proposta accademico-professionale di cui alla Commissione “della Cananea”, alla valutazione positiva del CSM e riservando la maggioranza dei componenti della predetta sezione e la sua presidenza ai Giudici di Cassazione (Giovanardi-Antonini).

### **Il magistrato tributario onorario e quello monocratico**

In alcune proposte si conserva la figura del **magistrato tributario onorario** e ciò potrebbe servire a recuperare l’esperienza dei Giudici delle odierne Commissioni tributarie. Nel disegno di legge n. 1661 l’accesso alla magistratura onoraria, competente per le sole liti fino a 3.000 euro, per quelle catastali e per l’ottemperanza, avviene per soli titoli con un periodo obbligatorio di formazione di 12 mesi ed esame finale presso l’istituenda Scuola di formazione tributaria; nel disegno di legge n. 1243 si prevede la competenza del Giudice onorario per le liti fino a 3.000 euro con facoltà di impugnazione della sentenza dinanzi al Tribunale tributario.

Affidando ai magistrati onorari le cause di minor valore, potrebbe arrivarsi a circa la metà del carico di controversie in ingresso, nei limiti di materia e valore assegnati, pari alla fine del 2019 a poco meno di 100.000 (dato tratto dalla relazione finale della Commissione “della Cananea”), lasciando ai magistrati tributari togati la

restante metà delle cause di maggiore rilievo, per le quali la collegialità della decisione e la professionalità del corpo giudicante rappresenteranno garanzia di equa e sollecita giustizia (v. il disegno di legge n. 1661).

Da valutare la proposta relativa al **Giudice monocratico** quale emerge in alcuni dei disegni di legge. Le proposte in tal senso vanno dal Giudice monocratico (onorario o togato a seconda dei casi) in primo e/o in secondo grado talvolta destinato alla conoscenza delle liti di minor valore, a quelle catastali ed ai giudizi di ottemperanza (v., ad esempio, il disegno di legge n. 759 che prevede il Giudice monocratico solo in primo grado e il disegno di legge n. 243 che prevede il giudice monocratico per le controversie di valore non superiore a 20.000 euro, per quelle catastali e per quelle relative all'ottemperanza). Nel sistema attuale, come noto, al giudice monocratico è affidata la cognizione dei giudizi di ottemperanza cui sono sottesi importi non superiori ad euro 20.000 o, in ogni caso, riguardanti il pagamento delle spese di giudizio, in base all'art. 70, comma 10-*bis*, aggiunto dall'articolo 9, comma 1, lettera ii), numero 5), del d.lgs. n. 156/2015.

Il vantaggio del Giudice monocratico consiste tra l'altro nel richiedere una dotazione organica meno impegnativa in termini di costo della Riforma. In senso contrario depone invece il venir meno del confronto e del controllo reciproco che la decisione collegiale garantisce. Non solo, ma allorquando la privazione del giudizio collegiale per le liti di minor valore avviene a favore di un Giudice monocratico onorario, sorge il dubbio di una discriminazione non giustificabile; le liti di minor valore in effetti possono avere un tasso di complessità non inferiore a quelle di valore più elevato e non si comprende la ragione per cui le prime debbano essere sacrificate se non una mera ponderazione di interessi tra loro inconciliabili.

### **La terzietà e l'indipendenza**

Quanto alla **terzietà** ed alla **indipendenza**, le proposte di fonte parlamentare che si occupano dell'aspetto ordinamentale sono allineate nel senso di un inquadramento della "nuova" magistratura tributaria nell'ambito della Presidenza del Consiglio con conseguente sua sottrazione al MEF.

La soluzione è sponsorizzata soprattutto dalle organizzazioni professionali e non senza qualche fondamento giacchè il Giudice, si osserva, non solo deve essere terzo ed indipendente, ma deve anche apparire tale; si spiega così come, benchè l'attuale organizzazione della giustizia tributaria in capo al MEF non costituisca sicuro indicatore di scarsa indipendenza considerata la distinta soggettività del MEF rispetto alle parti del processo tributario ossia le Agenzie fiscali, lo spostamento presso la Presidenza del Consiglio vada salutato con favore.

Quel che tuttavia più conta ai fini della terzietà e dell'indipendenza dei Giudici tributari, come del resto, pone in luce la citata relazione finale della Commissione "della Cananea", è la determinazione del loro compenso e sotto questo profilo il ricorso a giudici togati risolve a monte il problema.

Oggi, come noto, il compenso è determinato dal MEF, liquidato dalla Direzione generale delle entrate e corrisposto dal Dirigente responsabile della segreteria di commissione; con riferimento al *quantum* include una parte variabile, parametrata al numero delle controversie, il che rischia di rendere il giudice economicamente interessato a decidere nel minor tempo possibile il maggior numero di cause, a discapito della giustizia.

Il nuovo inquadramento è peraltro realizzato nei disegni di legge "ordinamentali" dotando il Consiglio di Presidenza di un proprio ufficio di segreteria disciplinato con apposito regolamento adottato con DPCM e prevedendosi l'istituzione presso i nuovi organi giudiziari di un ufficio di cancelleria dipendente, appunto, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri. Soluzione con cui il cerchio dell'indipendenza si chiude superandosi le perplessità relative ad una complessa gestione del trasferimento di personale con le conseguenti frizioni politico-sindacali; ostacolo quest'ultimo giustamente ritenuto quantomeno non proporzionato considerati i valori (per quanto non economici) in gioco.

Del resto, si è osservato che se il problema è lo *status* attuale delle segreterie delle Commissioni tributarie (che ha un regime particolare), ben lo si può conservare per un certo periodo di tempo anche dopo il passaggio dei ruoli ad altra amministrazione.

## **Il rito**

Per quanto attiene al rito, i disegni di legge che se ne occupano sono tre (i nn. 714, 1687 e 719), ma in realtà due (i nn. 714 e 1687) propongono lo stesso noto articolato di Codice del processo tributario elaborato da alcuni colleghi (Glendi-Comelli-Soncini).

Considerando solo i rapporti tra le discipline proposte e gli approdi cui è pervenuta in punto di rito la Commissione "della Cananea" a me pare innanzi tutto condivisibile la soluzione praticata in alcune delle suddette discipline quanto al discusso tema della prova testimoniale.

Faccio riferimento alla possibilità per il Giudice (v. l'art. 15 del disegno di legge n. 1687), "*se lo ritiene indispensabile per la decisione*" di richiedere, anche d'ufficio, "*informazioni scritte sui fatti di causa alle parti e ai terzi*" valutando liberamente le relative risultanze così come le informazioni di terzi fornite dalle parti.

In tal modo si tiene conto della giurisprudenza della Corte costituzionale e di legittimità (quanto a questa seconda, v., tra le altre, Cass., n. 9316/2020) sul divieto

di prova testimoniale evitando di introdurre ex novo la prova in questione mettendo forse in pericolo uno degli aspetti che rende il processo tributario “di merito” più veloce di quello civile.

In punto di reclamo e mediazione, il disegno di legge n. 759, in difformità rispetto a quanto suggerisce la relazione finale della Commissione “della Cananea” ossia il mantenimento dell’assetto di tale istituto così come oggi vive nel d.lgs. n. 546/92, si prevede l’istituzione di un’apposita sezione mediazione all’interno di ciascun tribunale tributario, organo non giurisdizionale (composta da un giudice, da un funzionario dell’Amministrazione finanziaria ed un professionista di comprovata esperienza), con l’innalzamento della soglia a 250.000 Euro.

Gli altri due disegni di legge relativi al Codice del processo tributario, per contro, mantengono al riguardo la disciplina attuale pur dovendosi intervenire sulla soglia ivi prevista di 20.000 euro per riportarla agli odierni 50.000 euro.

## **Conclusioni**

Mi pare di poter concludere che le proposte di riforma di fonte parlamentare sopra passate velocemente in rassegna possono rappresentare un ottimo dato di partenza sia sotto il profilo ordinamentale che sotto quello del rito per l’elaborazione dello schema normativo relativo alla riforma della Giustizia tributaria cui è preordinato il gruppo tecnico all’uopo incaricato, il quale deve consegnarlo ai ministri in tempi ristrettissimi (entro il prossimo 15 aprile).

Quanto al profilo ordinamentale, si è visto, l’orientamento delle proposte esaminate è nel senso della ristrutturazione del sistema di reclutamento per passare ad una magistratura speciale togata e chi scrive ritiene un tale passaggio opportuno. Dalla riforma delle Commissioni del 1992 il diritto tributario sostanziale ha subito dei mutamenti radicali e ciò per effetto soprattutto delle spinte di organismi sovranazionali e del multilateralismo; la conseguente diversificazione delle fonti di normazione ed il relativo sistema plurilivello che ne scaturisce ha reso viepiù complicata l’attività dell’interprete ed una siffatta attività non può che essere affidata ad un Giudice a tempo pieno. Al Giudice onorario si può semmai pensare, come si è visto, ad integrazione della funzione svolta dalla nuova magistratura tributaria, onde affidargli le liti c.d. minori.