Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

SENATO DELLA REPUBBLICA
COMMISSIONI 2ª (GIUSTIZIA) E 6ª (FINANZE E TESORO)
RIUNITE

Esame dei disegni di legge congiunti nn. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 sulla riforma della giustizia tributaria

Audizione informale del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 1° marzo 2022

Indice

1. La riforma degli organi speciali di giurisdizione tributaria 2
2. I princìpi e i criteri direttivi della riforma 5

1. La riforma degli organi speciali di giurisdizione tributaria

In seguito all'approvazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza è tornato alla ribalta l'importantissimo tema della riforma della Giustizia tributaria che merita la massima attenzione e sul quale è necessario svolgere alcune brevi considerazioni preliminari.

Il futuro possibile assetto da dare agli organi di Giustizia tributaria costituisce senza dubbio un tema centrale, di scottante attualità, da ritenersi fondamentale per il corretto dispiegarsi del rapporto Fisco-Contribuenti, e di estrema sensibilità anche per noi Commercialisti.

Il 30 giugno 2021 la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, istituita dal decreto emanato dal Ministro della giustizia e dal Ministro dell'economia e delle finanze il 14 aprile 2021, ha pubblicato la relazione finale in cui, oltre all'esame delle criticità esistenti, sono state elaborate proposte di misure e di interventi legislativi, con l'obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo.

La Commissione sottolinea che "*una riforma ad ampio raggio, strutturale, è urgente, oltre che necessaria*" e "*che la condizione necessaria, anche se non sufficiente, per porre rimedio ai problemi segnalati consiste nell'attribuire le controversie tributarie a giudici a tempo pieno*" e "*ha condiviso, altresì, le ragioni che inducono a ritenere inopportuna la devoluzione della giurisdizione tributaria ad apposite sezioni dell'autorità giudiziaria ordinaria o alla Corte dei conti*" (cfr. pag. 9 della relazione finale).

All'interno della Commissione "*Vi è stato dissenso, invece, sulla questione di fondo, più precisamente non sul "se" rafforzare la specializzazione dei giudici*

tributari, bensì sul "come" farlo, nonché su aspetti d'importanza non secondaria, come il miglioramento degli strumenti deflattivi e la configurazione della sezione tributaria all'interno della Corte di Cassazione" (cfr. pag. 4 rel. cit.).

Sono emerse, come è noto, due posizioni tra loro contrastanti.

La prima – condivisa dal Primo presidente della Corte di Cassazione e da alcune associazioni di magistrati – che, partendo da una interpretazione più rigida delle disposizioni costituzionali concernenti la giustizia, ne trae la conseguenza che esse non consentano la creazione di un giudice speciale in aggiunta a quelli esistenti (amministrativo, contabile, militare), per cui propone di tenere ferma la natura onoraria della magistratura tributaria e di introdurre come unico correttivo, nel solo secondo grado di giudizio, l'impegno a titolo prevalente o esclusivo per un periodo temporale non inferiore a tre anni e non superiore a sei anni degli attuali componenti delle Commissioni tributarie "togati" e di quelli "non togati" con almeno quindici anni di iscrizione nei relativi albi professionali e di effettivo esercizio dell'attività.

La seconda interpretazione – condivisa dal presidente emerito della Corte costituzionale, Franco Gallo, dai rappresentanti degli enti pubblici, tra cui lo scrivente Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili, e delle associazioni di professori universitari in Diritto tributario e di professionisti, intervenuti nelle audizioni, ma anche dalla quasi totalità dei disegni di legge oggi all'esame di codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite – ritiene invece che le disposizioni costituzionali riconoscano la possibilità d'istituire una magistratura tributaria specializzata e a tempo pieno, assunta per concorso.

In effetti, la proposta di mantenere inalterato il carattere onorario del giudice tributario non rappresenta certo la riforma di grande ambizione sistematica e strutturale che i cittadini, le imprese e il Paese intero invoca ormai da tempo e che costituisce una tra le priorità d'azione indicate dal Governo in sede di istituzione della Commissione.

È solo all'interno d'una riforma strutturale che si può, infatti, dare risposta alle sollecitazioni, provenienti anche dalle istituzioni unionali, affinché la giustizia tributaria sia specificamente considerata all'interno degli interventi previsti dal Piano nazionale di ripresa e di resilienza e siano programmati interventi adeguati.

Resta invero difficile immaginare di accrescere la qualità, l'efficacia e l'efficienza della giustizia tributaria di merito con proposte che, di fatto, ripropongono lo *status quo*, lasciando le controversie a giudici che, seppure impiegati a tempo esclusivo ovvero prevalente, restano selezionati da concorsi (nel caso dei componenti "togati") che non prevedono tra le materie di esame il diritto tributario sostanziale e processuale né l'economia aziendale, ossia le materie principali da trattare nell'ambito di una giustizia iperspecialistica, qual è quella tributaria.

Per questo riteniamo che l'approdo finale da raggiungere è quello di un giudice a tempo pieno, professionale, in grado di assicurare autonomia, terzietà e indipendenza della funzione giudicante e di migliorare la qualità della risposta giudiziaria.

L'appello che come cittadini – ancor prima che come professionisti fortemente impegnati nel settore – rivolgiamo dunque a codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite è di lanciare il cuore oltre l'ostacolo, di

cogliere quest'irripetibile occasione, che la crisi che stiamo vivendo ci offre, per essere veri riformatori e di avere il coraggio di cambiare.

Perché di questo ha bisogno il nostro Pase per migliorare la qualità delle sentenze e per rispondere all'interesse generale all'adeguata e sollecita composizione delle dispute che è poi uno dei fattori principali per recuperare il *gap* di competitività e attrattività rispetto ai nostri principali *partner* internazionali.

Confidiamo molto nella autorevolezza e nella grande capacità di sintesi del Parlamento che, siamo certi, saranno messe a disposizione per un intervento riformatore che non si risolva in una mera manutenzione straordinaria del sistema attuale, ma rappresenti l'occasione per un rinnovamento strutturale della giustizia tributaria nel segno della professionalità e della reale specializzazione, al di là dei corporativismi e degli interessi di parte.

2. I princìpi e i criteri direttivi della riforma

Ad avviso del Consiglio nazionale dei commercialisti, i princìpi e criteri direttivi che dovrebbero ispirare la Riforma sono i seguenti:

- mantenere ferma sia la natura speciale della giurisdizione tributaria sia l'attuale denominazione degli organi giudicanti di primo e secondo grado, al fine di evitare qualsiasi fraintendimento sull'eventuale introduzione di un nuovo giudice speciale;
- confermare l'attuale "geografia" territoriale degli organi giudicanti di primo e secondo grado;
- rendere le attuali Commissioni tributarie sempre più indipendenti, assicurandone ancor meglio qualità e equidistanza dalle parti,

introducendo un giudice a tempo pieno, professionale e specializzato, che possa garantire autonomia, terzietà e indipendenza della funzione giudicante, oltre che una maggiore sua produttività;

- trasferire la fase di reclamo/mediazione (per le liti di valore non superiore a cinquantamila euro) dinanzi ad un organo terzo e indipendente rispetto alle parti in causa, salvaguardando i costi della riforma. Si propone un organo monocratico per le liti fino a tremila euro e un organo collegiale per le liti di valore superiore fino a cinquantamila euro, composto da un giudice tributario cessato dal servizio e da due componenti nominati sulla base delle loro competenze tecniche, rispettivamente, dall'amministrazione finanziaria attraverso gli organi di vertice e dai Consigli nazionali degli avvocati e dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, selezionati in base a una procedura pubblica per titoli e che abbiano una qualificata esperienza nella materia tributaria di durata almeno decennale e i requisiti di onorabilità. Introduzione dell'obbligo di difesa tecnica anche nella fase di reclamo/mediazione per le liti di valore superiore a tremila euro;
- indipendentemente dalla scelta che si intenda operare con riferimento alla fase di reclamo/mediazione, preservare il doppio grado del giudizio di merito, quale ineludibile presidio del sistema di garanzie previsto dall'ordinamento a tutela di tutte le parti in causa;
- per le controversie in primo grado di valore fino a tremila euro (pari a circa il 50 per cento delle liti pendenti innanzi alle Commissioni tributarie provinciali), prevedere che, in caso di esito negativo della fase

di reclamo/mediazione, la competenza sia attribuita ad un organo giudicante in composizione monocratica (e ciò, ovviamente, soltanto a condizione dell'istituzione di un giudice professionale, specializzato e a tempo pieno), il che consentirebbe una notevole accelerazione dei processi, riducendone la durata;

- per le altre liti in primo grado e per tutte le liti in secondo grado prevedere che la competenza sia attribuita ad un organo giudicante in composizione collegiale;
- negli organi giudicanti di primo e secondo grado prevedere l'istituzione di sezioni specializzate per materia o tributo (si pensi ad esempio a sezioni dedicate ai tributi locali, alle controversie in materia catastale e/o alle accise e ai tributi doganali);
- per il giudizio di legittimità prevedere l'istituzione per legge della sezione tributaria dalla Corte di cassazione. Per quanto riguarda lo smaltimento dell'ingente arretrato presso la Suprema Corte, in conformità a quanto previsto dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, prevedere il rafforzamento delle dotazioni di personale e un intervento, mediante adeguati incentivi economici, segnatamente per il personale ausiliario. Si potrebbe anche ipotizzare, per lo smaltimento dell'arretrato, l'introduzione del tentativo di conciliazione giudiziale obbligatoria da affidare ai proposti nuovi organi di reclamo/mediazione in composizione collegiale. In aggiunta, nei collegi giudicanti potrebbero essere coinvolti i giudici di legittimità a riposo, che abbiano maturato nel periodo di servizio un'esperienza almeno biennale nella sezione tributaria della Corte di cassazione;

- circoscrivere l'abilitazione alla difesa tecnica nei gradi di merito ai soli soggetti iscritti negli albi degli avvocati, commercialisti di cui alla sezione A dell'albo unico e consulenti del lavoro ed estendere l'abilitazione nel giudizio di legittimità ai commercialisti;
- in attuazione del principio del giusto processo, a garanzia della parità delle armi e dell'attuazione del diritto di difesa, codificare, in via normativa, l'efficacia probatoria riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità alle dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale nella forma di dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- eliminare il principio della soccombenza nella fase cautelare;
- eliminare qualsiasi forma "cartolare" di trattazione delle udienze pubbliche, anche durante i periodi di emergenza, prevedendo, in caso di impossibilità di svolgere l'udienza in presenza, l'obbligo di svolgere la stessa con collegamento da remoto ovvero, in caso di sua impossibilità, il rinvio della trattazione a nuovo ruolo;
- prevedere che in caso di richiesta di una delle parti di consulenza tecnica d'ufficio, non accolta dal collegio giudicante, la sentenza debba fornire specifica motivazione delle ragioni del mancato accoglimento della richiesta, pena la nullità della stessa per difetto di motivazione, rilevabile anche d'ufficio nei successivi gradi di giudizio;
- prevedere l'istituzione della Scuola Superiore della Magistratura Tributaria per garantire la formazione e l'aggiornamento professionale continuo ai Giudici tributari;
- in aggiunta agli attuali Uffici del Massimario regionali, prevedere l'istituzione di un Ufficio del Massimario nazionale della

giurisprudenza tributaria di merito composto dai rappresentanti del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, degli enti impositori e dei Consigli nazionali delle professioni abilitate alla difesa in giudizio, quale strumento di trasparenza, garanzia ed imparzialità, che consenta alle Parti di orientare le scelte, favorendo la deflazione delle liti nell'interesse della Collettività;

- in conformità a quanto previsto dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, intervenire sulla funzione predittiva connessa con la conoscenza della giurisprudenza mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e delle banche dati della giurisprudenza tributaria di merito, garantendone la loro piena accessibilità da parte del pubblico;
- costituire Tavoli permanenti di confronto tra il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, gli enti impositori e i Consigli nazionali delle professioni abilitate alla difesa in giudizio, deputati a formulare proposte concrete per favorire un funzionamento più efficace del Processo tributario.

Per il CNDCEC, i futuri organi giudicanti dovranno essere composti da soggetti appartenenti al ruolo dei "Magistrati tributari", selezionati con concorso pubblico per titoli ed esami, che privilegi titoli di studio e di servizio in materia tributaria e di contabilità e bilancio, assicurando l'accesso al concorso anche ai laureati in economia, oltre che, ovviamente, ai laureati in giurisprudenza.

Magistrati che, una volta vinto il concorso, siano:

- a tempo pieno;
- professionali e specializzati;
- sottoposti all'obbligo di formazione continua;
- retribuiti in misura predeterminata dalla legge, al pari di quanto previsto per i Magistrati appartenenti alle altre giurisdizioni, e incentivati economicamente in dipendenza della partecipazione a determinati corsi di formazione particolarmente qualificanti;
- con durata dell'incarico parametrata ai limiti di età previsti per la magistratura ordinaria.

In tale contesto, va prevista una disciplina transitoria al fine di garantire il graduale inserimento dei nuovi giudici e di non disperdere le professionalità operanti nelle attuali Commissione tributarie. I giudici tributari in carica alla data di efficacia della riforma dovrebbero essere inclusi in graduatoria mediante la sola valutazione di titoli, garantendo ai giudici "togati" la permanenza nei ruoli della giurisdizione di provenienza. Al termine del periodo transitorio, della durata di almeno tre anni, la permanenza in graduatoria è subordinata alla dimostrazione di aver frequentato un corso di specializzazione nelle materie di contabilità e bilancio e i giudici "togati" dovranno optare per l'incarico esclusivo nella giurisdizione tributaria.

Va infine ripreso il tema dell'indipendenza del Giudice.

A tal fine, il CNDCEC ritiene indispensabile che il ruolo dei Magistrati tributari e del personale di segreteria degli organi giudicanti di merito sia trasferito dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei ministri, dovendo il Giudice non solo essere, ma anche apparire indipendente.