



**Riforma della giustizia tributaria**  
disegni di legge congiunti nn. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687

**Senato della Repubblica**  
**Audizione a Commissioni riunite**

**6° Commissione "*Finanze e Tesoro* "**  
**e**  
**2° Commissione "*Giustizia* "**

**Roma, 8 marzo 2022**

Illustri Presidenti, Andrea OSTELLARI e Luciano D'ALFONSO, Onorevoli Senatori, Vi ringrazio a nome della categoria per il gradito invito a distanza di un anno esatto dall'audizione sull'”*Indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e altri aspetti del sistema tributario*”.

Con riferimento alla presente audizione, il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza prevede degli appositi stanziamenti per la digitalizzazione dei procedimenti giudiziari e per l'efficientamento degli uffici giudiziari. In merito alla Riforma della giustizia tributaria è già avvertito il peso del numero dei ricorsi pendenti presso la Cassazione (circa 50.000) “e di quanto spesso le decisioni della Cassazione portino all'annullamento delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali (nel 47% dei casi nel 2020)”.<sup>1</sup>

### **Premessa**

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 05 ottobre 2020, ha approvato la Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza 2020 (NADEF)<sup>2</sup> nella quale, tra i Disegni di Legge collegati alla decisione di bilancio, ha previsto il Disegno di Legge Delega di riforma della giustizia tributaria. Come noto, tale riforma è stata richiesta e auspicata già da molti anni, sia dai contribuenti che dai professionisti che operano nel settore.

Si tratta di una riforma ormai non più prorogabile, considerato che si inserisce in un'ottica più generale di revisione del corretto rapporto processuale tra fisco e contribuenti. È senz'altro il momento di cogliere questa opportunità che non può che passare da alcuni punti cardine. Primo fra tutti il perseguimento di un giusto processo nel rispetto della nostra Costituzione e, in particolare, dell'art. 111, secondo comma, assegnando la giurisdizione tributaria ad un giudice effettivamente terzo e imparziale.

È sotto gli occhi di tutti come l'attuale ordinamento necessita di un'ampia rivisitazione funzionale, atta anche a garantire un giusto processo ai contribuenti, anche sotto il profilo dell'omogeneità della funzione giurisdizionale, professionalizzando la figura stessa del giudice tributario. Questo consentirebbe, con tutta probabilità, di ottenere riflessi positivi anche in termini di riduzione del carico delle Commissioni tributarie (o futuri Tribunali tributari) ma soprattutto della Corte di Cassazione, ad oggi oberata da controversie che, in gran parte, sono state incardinate a causa di sentenze di merito che prestano il fianco a evidenti criticità così come già evidenziato nella stessa relazione del PNRR riportata.

---

<sup>1</sup> <https://temi.camera.it/leg18/temi/le-misure-per-la-giustizia-nel-progetto-di-recovery-plan-del-12-gennaio-2021.html>

<sup>2</sup> [https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti\\_it/analisi\\_programmazione/documenti\\_programmatici/def\\_2020/DEF\\_2020\\_Sez-I-Programma\\_di\\_Stabilitx.pdf](https://www.dt.mef.gov.it/export/sites/sitodt/modules/documenti_it/analisi_programmazione/documenti_programmatici/def_2020/DEF_2020_Sez-I-Programma_di_Stabilitx.pdf)



Non a caso, la necessità di una riforma della giustizia tributaria è una questione di cui si discute da molti anni. I temi su cui si è concentrato il dibattito tra gli operatori del settore riguardano, fra l'altro:

- (i) l'esigenza di garantire un'effettiva terzietà dei giudici, trasferendo la gestione delle commissioni dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (interessato al contenzioso stante i rapporti intercorrenti con l'Agenzia delle Entrate che, come noto, rappresenta una delle parti processuali) alla Presidenza del Consiglio dei Ministri;
- (ii) l'opportunità di istituire giudici tributari di ruolo, tenuto conto che le Commissioni sono chiamate a decidere su questioni di grande rilevanza economica che, per l'appunto, richiedono una elevata professionalità e specializzazione;
- (iii) a volontà di snellire il carico dei contenziosi rendendo "effettivo" il procedimento di mediazione di cui all'art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546/1992, assegnandone la competenza a dei giudici onorari (da affiancare a quelli di ruolo);

Quelli citati sono gli aspetti di maggior rilievo emersi nel corso del tempo ed oggetto anche delle proposte di legge all'esame. Un sistema di giustizia revisionato e più efficiente permetterebbe di rispondere in modo efficace alle esigenze sia dei contribuenti che degli enti impositori, garantendo una maggiore celerità e certezza rispetto alla definizione delle liti tributarie.

È quindi possibile ipotizzare che una giustizia tributaria al passo con i tempi influirebbe sulla capacità dell'Italia di attrarre maggiori investimenti anche di soggetti residenti all'estero, beneficiandone tutto il sistema Paese in una prossima Ripresa.

Muovendo da queste premesse, A.N.CO.T., che tramite i propri associati assiste numerosi contribuenti su tutto il territorio nazionale, intende fornire un primo contributo alle proposte di riforma, con un *focus* sull'attività svolta dagli iscritti.

## ***PROPOSTE EMENDATIVE***

Le proposte sono tutte circostanziate alle attività già in essere tra l'assistito e il consulente tributario con l'intento di dare un contributo fattivo per una semplificazione amministrativa anche nell'ambito del contenzioso tributario e con minori costi per lo stesso contribuente.

### ***1. Estensione ai consulenti A.N.CO.T. della possibilità di rappresentare i propri clienti nell'ambito del procedimento di mediazione.***

I consulenti tributari iscritti ad A.N.CO.T. si trovano ad assistere quotidianamente i contribuenti, dalle persone fisiche a quelle giuridiche, spaziando dalla tenuta delle scritture contabili fino alla consulenza tributaria vera e propria con la predisposizione ed invio telematico dei vari adempimenti fiscali imposti come da legge.

Sebbene si tratti di attività libere ed assolutamente non riservate agli iscritti ad ordini professionali (secondo quanto precisato dalla Sentenza n. 418 del 1996 della Corte costituzionale), quest'ultime presuppongono la conoscenza di competenze complesse, caratterizzate da un alto tasso di tecnicismo professionale.

Ciò nonostante, a tali professionisti, dopo la chiusura dei Ruoli camerali come Esperti alla data del 30 settembre 1993<sup>3</sup>, è preclusa la possibilità di assistere i propri clienti nelle fasi del contenzioso tributario, seppure conoscano nel dettaglio la posizione fiscale degli stessi in virtù dell'assidua e costante assistenza professionale che rendono dietro mandato professionale conferito dal contribuente, assistito.

In questi termini, si ritiene che l'aggiornamento, dopo quasi 30 anni, ai consulenti A.N.CO.T. dei poteri di rappresentanza dei propri clienti nelle fasi preordinate al contenzioso, specialmente in presenza di contestazioni di importi non rilevanti, quali la mediazione, permetta di facilitare una delle esigenze più sentite dagli operatori del settore, ovvero quella di alleggerire il carico del contenzioso tributario.

Vale la pena sottolineare, infatti, che come rappresentato nel DDL S. 1661 (sulla base dell'esame dei dati del Ministero dell'economia e delle Finanze): il 70 per cento circa dei ricorsi di primo grado ha ad oggetto controversie di valore inferiore o eguale a 20.000 euro, mentre solo poco più dell'1 per cento del totale dei ricorsi riguarda

---

<sup>3</sup> Art. 12 del D.lgs. 546/92 e s.s.i. e) i soggetti già iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'IRAP e l'IRES;

controversie di valore superiore a un milione di euro (queste ultime controversie, seppur di modesta incidenza percentuale, rappresentano oltre il 70 per cento del valore complessivo del contenzioso).

Di seguito viene data una breve fotografia sul contenzioso tributario come da pubblicazione MEF

**TAB. A.3.1.h – CTR – Andamento dei pervenuti distinti per ente impositore**

	2017		2018		2019	
	n.	%	n.	%	n.	%
<b>Agenzia Entrate</b>	41.008	65,01	34.558	60,57	26.005	55,49
<b>Agenzia Entrate - Riscossione</b>	7.786	12,34	7.349	12,88	6.181	13,19
<b>Agenzia Dogane e Monopoli</b>	1.216	1,93	1.207	2,12	1.461	3,12
<b>Enti Territoriali</b>	7.774	12,32	7.197	12,61	7.699	16,43
<b>Altri Enti</b>	5.292	8,39	6.742	11,82	5.516	11,77
<b>Totale</b>	<b>63.076</b>	<b>100,00</b>	<b>57.053</b>	<b>100,00</b>	<b>46.862</b>	<b>100,00</b>

Fonte MEF<sup>4</sup>

**TAB. A.2.1.d – Analisi dei pendenti distinti per scaglione del valore**

Valore della controversia	Pendenti al 31/12/2019					
	CTP		CTR		Totale	
	n.	%	n.	%	n.	%
<b>da 0 a 3.000 euro</b>	97.139	49,16	37.082	26,93	134.221	40,03
<b>da 3.000,01 a 20.000 euro</b>	51.227	25,93	43.089	31,30	94.316	28,13
<b>da 20.000,01 a 50.000 euro</b>	18.467	9,35	21.418	15,56	39.885	11,90
<b>da 50.000,01 a 1 mln di euro</b>	23.921	12,11	27.845	20,22	51.766	15,44
<b>da 1.000.000,01 a 10 mln di euro</b>	2.368	1,20	2.709	1,97	5.077	1,51
<b>oltre 10 mln di euro</b>	245	0,12	257	0,19	502	0,15
<b>valore indeterminabile</b>	4.211	2,13	5.284	3,84	9.495	2,83
<b>Totale</b>	<b>197.578</b>	<b>100,00</b>	<b>137.684</b>	<b>100,00</b>	<b>335.262</b>	<b>100,00</b>

Fonte MEF<sup>5</sup>

È di tutta evidenza, quindi, che consentire ai consulenti A.N.CO.T. di assistere i propri clienti in sede di reclamo/mediazione permetterebbe di ridurre il numero dei

<sup>4</sup> <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Contenzioso/Appendici-statistiche-relazione-monitoraggio-contenzioso-2019.pdf>

ricorsi che poi effettivamente vengono depositati presso le cancellerie. Infatti, conoscendo meglio di altri professionisti (che dovrebbero intervenire per assumere la rappresentanza del cliente al posto loro) la posizione fiscale dei propri assistiti e stante il rapporto professionale con essi già sussistente, è verosimile che il ricorso alla giustizia tributaria sarebbe limitato solamente alle contestazioni per cui lo stesso si rende effettivamente necessario e con una diminuzione dei costi posti a carico dello stesso contribuente.

Ragionando in questo senso, si potrebbe prevedere che coloro che sono già autorizzati ai sensi dell'art. 63, del D.P.R. 600/73<sup>6</sup> a rappresentare il contribuente nella fase amministrativa di fronte agli uffici finanziari, possano svolgere assistenza anche nella fase stragiudiziale prevista nell'ambito della procedura di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-bis del D.lgs. 546/92. Tale proposta trova conforto anche nella giurisprudenza della corte di Cassazione che ha chiarito che *«per la fase stragiudiziale del rapporto tra contribuente ed amministrazione finanziaria, non è richiesta una specifica competenza in ambito tributario»* (**sentenza n. 16222 del 2014**).

Del resto, il reclamo mediazione trova nella fase stragiudiziale un elemento fondante atteso che l'istituto rientra nel novero degli strumenti deflativi del contenzioso, come ad esempio i procedimenti di autotutela e di accertamento con adesione, nei quali il contribuente già può farsi rappresentare da soggetti muniti di procura generale o speciale ai sensi dell'art. 63 del d.P.R. n. 600/1973 (cfr. Sent. Cass. Civ., Sez. II, 10 dicembre 1993, n. 12154 e Sent. Cass. Civ., Sez. Trib., 16 luglio 2014, n. 16222).

Da ultimo, è opportuno sottolineare che la rilevanza della fase stragiudiziale nella procedura di reclamo mediazione è stata confermata dalla **Corte Costituzionale** nell'**Ordinanza n. 38 del 15 febbraio 2017** *«il reclamo e la mediazione tributari, col favorire la definizione delle controversie (che rientrino nel menzionato ambito di applicazione dei due istituti) nella fase pregiudizionale introdotta con il reclamo, tendono a soddisfare l'interesse generale sotto un duplice aspetto: da un lato, assicurando un più pronto e meno dispendioso (rispetto alla durata e ai costi della procedura giurisdizionale) soddisfacimento delle situazioni sostanziali oggetto di dette*

<sup>5</sup> <https://www.finanze.gov.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Contenzioso/Appendici-statistiche-relazione-monitoraggio-contenzioso-2019.pdf>

<sup>6</sup> <https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getArticoloDetailFromResultList.do?id={BAED8865-C837-48D3-89FF-1B4E9DEC746E}&codiceOrdinamento=200006300000000&idAttoNormativo={178F0CBC-1969-49F3-974E-7C0E87B9A568}>

*controversie, con vantaggio sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria; dall'altro, **riducendo il numero dei processi** di cui sono investite le commissioni tributarie e, conseguentemente, assicurando il contenimento dei tempi ed un più attento esame di quelli residui (che, nell'ambito di quelli promossi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, comportano le più rilevanti conseguenze finanziarie per le parti)». Ciò premesso, la Corte Costituzionale ha precisato che «la mediazione tributaria introdotta dall'impugnato art. 17-bis costituisce una forma di composizione pregiurisdizionale delle controversie **basata sull'intesa raggiunta, fuori e prima del processo, dalle stesse parti** (senza l'ausilio di terzi), che agiscono, quindi, **su un piano di parità**» e che «**deve escludersi che un tale procedimento conciliativo, non riconducibile alla mediazione, preprocessuale, il cui esito positivo è rimesso anche al consenso dello stesso contribuente, possa violare il suo diritto di difesa, il principio di ragionevolezza o, tanto meno, il diritto a non essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge**».*

Si ritiene, in conclusione, che l'importanza di tale procedimento amministrativo verrebbe valorizzata assegnando ai consulenti A.N.CO.T. la possibilità di assistere i propri clienti visto che, in virtù del rapporto professionale e della conoscenza con questi ultimi, l'interesse primario sarebbe quello di riservare l'accesso al contenzioso solamente alle contestazioni non effettivamente definibili in mediazione.

## ***2. Previsione dei consulenti A.N.CO.T. tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alla giustizia tributaria per importi fino ad euro 50.000.***

La proposta di cui al punto precedente deve necessariamente essere coordinata con il fatto che il reclamo (atto introduttivo della fase di mediazione) costituisce a tutti gli effetti (e nei contenuti) il "ricorso", che in caso di esito negativo della fase amministrativa viene depositato in Commissione Tributaria.

Di conseguenza, ammettendo la possibilità per i consulenti A.N.CO.T. di rappresentare i propri clienti nella fase di reclamo mediazione, si dovrebbe necessariamente consentire loro di svolgere anche l'assistenza tecnica dinanzi alla

giustizia tributaria per le controversie che ricadono nel relativo valore.

In tal senso, si propone il seguente **emendamento**:  
dopo l'art. 12, comma 2, D.lgs. 546 del 1992 secondo cui *“Sono abilitati all’assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali o nell’elenco di cui al comma 4:...”*, si chiede di aggiungere la lettera:

***emendamento***

*“i)”*, con le seguenti parole: *“Gli iscritti ad associazioni professionali di cui all'art. 2 della Legge 14 gennaio 2013, n.4, che siano abilitati, in qualità di intermediario dall’Agenzia delle Entrate, all’invio di comunicazioni e dichiarazioni per conto di privati ed imprese ai sensi del Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 19.04.2001, pubblicato sulla G.U. n. 96 del 26.04.2001, per le controversie di valore fino a cinquanta mila euro”*.

Ciò non sembra affatto irragionevole considerato che, da una parte, (i) il citato art. 12, D.lgs. n. 546 del 1992, consente alle stesse parti di stare in giudizio, senza un difensore abilitato, per le controversie di valore fino ad Euro 3.000,00; da un'altra, invece, (ii) l'art. 12 prevede già la possibilità per altre figure professionali, diverse dagli avvocati e dai commercialisti, di svolgere assistenza tecnica, quali ad esempio consulenti del lavoro, ragionieri, dipendenti dei CAF e così via. Di conseguenza, non è infondato ritenere che si possa ammettere l’assistenza tecnica anche per i consulenti A.N.CO.T. in relazione alle controversie che riguardano i clienti per cui svolgono già una quotidiana assistenza.

***3. Previsione dei consulenti A.N.CO.T. tra i soggetti abilitati all’assistenza tecnica dinanzi alla giustizia tributaria con individuazione delle specifiche materie.***

Un’ulteriore proposta funzionale a coordinare l’eventuale ammissione dei consulenti A.N.CO.T. tra i soggetti abilitati a rappresentare i contribuenti in fase di reclamo e, al contempo, consentire a questi professionisti l’assistenza tecnica processuale, potrebbe essere costituita dall’individuazione di uno specifico perimetro di “contestazioni” mosse ai propri clienti a fronte delle quali ammettere sia l’una che l’altra attività.

I professionisti A.N.CO.T., infatti, esercitano in forma autonoma abituale e professionale la loro attività nell’area dei servizi contabili e fiscali, essendo:

- (i) abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali;
- (ii) autorizzati all’invio dei pagamenti telematici con modello F24 cumulativo dei



- propri clienti titolari di partita IVA;
- (iii) obbligati alla segnalazione delle operazioni sospette secondo la normativa antiriciclaggio.

Ciò nonostante, come noto, è esclusa totalmente la possibilità per tale categoria professionale di esercitare le summenzionate competenze nelle fasi del contenzioso tributario. Tale preclusione, tuttavia, non sembra giustificata sulla base di una serie di

ragioni che prendono le mosse dall'esame dello stesso art. 12 del D.lgs 546/92. Infatti, la norma in questione: (i) consente ai contribuenti di stare in giudizio senza l'ausilio di un difensore abilitato per le controversie di valore fino ad Euro 3.000,00; (ii) consente ad alcuni soggetti che svolgono adempimenti affini a quelli esercitati dai consulenti tributari (come i dipendenti dei CAF) di assistere, con riguardo alle controversie scaturite dall'attività svolta, i contribuenti limitatamente alle controversie dei propri assistiti.

Senza contare che una simile previsione permetterebbe un considerevole risparmio ai contribuenti. Infatti, nonostante questi ultimi vengano seguiti dal punto di vista contabile e fiscale dai consulenti tributari, debbono poi rivolgersi ad un soggetto abilitato ai sensi del citato art. 12 per farsi rappresentare nel contenzioso. Tuttavia, proprio per il grado di conoscenza che il consulente tributario ha circa la posizione del proprio cliente, il professionista che subentra ha necessità di rapportarsi con questi per la predisposizione degli atti processuali. Ciò comporta inevitabilmente un aggravio di spesa per il contribuente che deve riconoscere un compenso sia al soggetto abilitato alla difesa sia al consulente tributario.

Di conseguenza, seppure con delle soglie di valore e limitatamente ad alcune specifiche contestazioni, appare ragionevole abilitare all'assistenza tecnica professionisti specializzati nella materia tributaria che quotidianamente seguono i propri clienti.

In questi termini, si potrebbe ipotizzare una proposta legislativa che al comma 3 dell'art. 12, dopo la lettera h), aggiunga la seguente lettera:

***emendamento***

*i): “i professionisti di cui alla norma UNI 11511 certificati e qualificati ai sensi della legge 14 gennaio 2013, n. 4, limitatamente alle controversie con valore della lite non superiore ad Euro 50.000,00 aventi ad oggetto pretese impositive scaturenti dai controlli eseguiti ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 sulle dichiarazioni predisposte e trasmesse direttamente dai predetti professionisti”.*



Nel rimanere a disposizione si ringrazia per l'opportunità concessa a questa Associazione professionale che non ha mai mancato di dare il proprio imparziale e propositivo contributo al legislatore.

Con osservanza

Il Presidente  
Celestino Bottoni

