

**SENATO DELLA REPUBBLICA**  
**COMMISSIONI 2<sup>A</sup> (GIUSTIZIA) e 6<sup>A</sup> (FINANZE E TESORO)**  
**RIUNITE**

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

**AUDIZIONE: Martedì 8 MARZO 2022 – Dott.ssa LUCIANA CUNICELLA**

## ***INDICE***

<b>1.LE LINEE DIRETTRICI PER UNA RIFORMA STRUTTURALE</b>	<b>PAG. 3</b>
<b>2.IL PRINCIPIO DEL GIUSTO PROCESSO E LA CERTEZZA DEL DIRITTO</b>	<b>PAG. 4</b>
<b>3.INDIPENDENZA ED IMPARZIALITA' DEL GIUDICE TRIBUTARIO</b>	<b>PAG. 6</b>
<b>4.SPECIALIZZAZIONE E PROFESSIONALIZZAZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO</b>	<b>PAG. 8</b>
<b>5.FORMAZIONE OBBLIGATORIA E CREAZIONE DI UNA BANCA DATI</b>	<b>PAG. 11</b>
<b>6.IL PROCESSO TRIBUTARIO E LA GARANZIA DELLA RAGIONEVOLE DURATA</b>	<b>PAG. 12</b>
<b>7.CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI PRESSO LA CORTE DI CASSAZIONE</b>	<b>PAG. 15</b>
<b>8.CONCLUSIONI</b>	<b>PAG. 19</b>

*Signori Presidenti, Onorevoli Senatori,*

desidero innanzitutto ringraziare il Presidente Luciano D'Alfonso, il Presidente Andrea Ostellari, e i Componenti delle Commissioni per l'opportunità di fornire un contributo nell'individuazione di possibili interventi di riforma della giustizia tributaria, attraverso l'analisi dei disegni di legge in esame.

Preliminarmente vorrei sottolineare il pregio di questa indagine conoscitiva<sup>1</sup>) che permette di ribadire il ruolo centrale del Parlamento nell'elaborazione della riforma della giustizia tributaria, quale strumento incisivo all'interno della politica tributaria che rappresenta il principale raccordo tra Stato e cittadini.

Una visione che inquadri i problemi della Giustizia Tributaria, in un contesto che persegua l'efficienza, seppure nel rispetto dei vincoli istituzionali e giurisdizionali, richiede un approccio analitico profondo in cui vengano salvaguardate quelle peculiarità insite nell'attuale sistema della Giustizia Tributaria che dovrebbe mantenere il carattere di tipicità del suo rito processuale che ha dato prova di velocità, trasparenza ed efficacia.

Nel quadro delle evoluzioni dell'ordinamento giuridico ed economico del Paese, la funzione giurisdizionale tributaria assume una natura strategica legata non al solo al profilo economico, (la giustizia tributaria oggi gestisce un contenzioso di oltre 40 miliardi di euro, pari all'1% del Pil Nazionale) ma rappresenta una funzione cardine sotto il profilo della civiltà giuridica e della stessa consistenza e sopravvivenza dello Stato di diritto. È una riforma avvertita da più parti, anche se con prospettive diverse, in base all'angolo di visuale dal quale ci si pone nell'osservare il fenomeno.

## **1. LE LINEE DIRETTRICI PER UNA RIFORMA STRUTTURALE**

Per qualunque progetto di riforma occorre partire da un'attenta analisi della realtà che si intende governare al fine di calibrarne l'intervento, attraverso una visione organica e complessiva del sistema, che deve essere idoneo nel suo insieme a fornire una risposta capace di coniugare indipendenza ed autonomia della magistratura, da una parte, ed effettività della tutela giurisdizionale, dall'altra.

Tutti i progetti afferenti al processo di riforma convergono intorno ad un unico punto fermo: l'esigenza di istituire una magistratura autonoma, professionale e, soprattutto, indipendente.

---

<sup>1</sup> Audizioni informali nell'ambito dell'esame dei disegni di legge congiunti:

- ddl n. 243/2018, "Ordinamento della giurisdizione tributaria"
- ddl n. 714/2018, "Codice del processo tributario"
- ddl n. 759/2018, "Codice della giurisdizione tributaria"
- ddl n. 1243/2019, "Riforma della giustizia tributaria"
- ddl n. 1661/2020, "Ordinamento degli organi di giurisdizione e amministrativi della giustizia tributaria"
- ddl n. 1687 "Codice del processo tributario"

Per un percorso definito, **oltre che intervenire sugli aspetti che esigono le necessarie modifiche, occorre porre attenzione anche alla valorizzazione degli aspetti positivi già esistenti, partendo da questi ultimi per correggere le carenze rilevate.**

I decreti legislativi n. 545 del 1992 e n. 546 del 1992 hanno modificato radicalmente l'ordinamento e le regole processuali applicabili al giudizio tributario, assicurando una giurisdizione attenta al rispetto del tempo ragionevole del processo e delle regole processuali. Si è passati da 3.980.000 procedimenti pendenti nel 1996 all'ultimo dato statistico rilevato, pari a 287.439 procedimenti pendenti al 30.9.2021<sup>(2)</sup>, quale giacenza complessiva in entrambi i gradi di giudizio di merito, con una riduzione in termini percentuali di oltre il 92%.

Il sistema della giustizia tributaria è un sistema efficiente e in grado di garantire il rispetto dei principi del giusto processo cristallizzati nell'art. 111 Cost. e di rispondere rapidamente alle richieste di giustizia dei cittadini.

Qualsiasi tipo di riforma deve, pertanto, muovere dalla consapevolezza di intervenire su un sistema efficiente ed efficace e deve perseguire il fine di realizzare un reale miglioramento del sistema giudiziario, nei limiti entro i quali ciò è consentito dalla Costituzione.

Le linee direttrici per una riforma strutturale possono trovare una sintesi schematica nei seguenti principi fondamentali:

- Attuazione del principio del giusto processo e della certezza del diritto
- Indipendenza ed imparzialità del giudice tributario
- Specializzazione e professionalizzazione del giudice tributario
- Formazione obbligatoria del giudice tributario
- Creazione di una banca dati di merito della giustizia tributaria
- Interventi sulla Corte di Cassazione.

## **2. IL PRINCIPIO DEL GIUSTO PROCESSO E LA CERTEZZA DEL DIRITTO**

Da tempo è avvertita la necessità di una riforma della giustizia tributaria, resa necessaria anche dalla improcrastinabile esigenza di una sua più adeguata adesione ai valori del “giusto processo”, anche sotto i relevantissimi profili della imparzialità, della indipendenza e terzietà del giudice, ex art. 111 della Costituzione.

Le proposte di riforma della giustizia tributaria analizzate, seppur provenienti da diverse compagini politiche, perseguono il medesimo obiettivo di promuovere una maggiore conformità ai principi della Costituzione relativi all'ordinamento e all'organizzazione della giustizia tributaria.

---

<sup>2</sup> Fonte: Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario periodo luglio – settembre 2021 (MEF).

Tale linea direttiva trova riscontro anche nei principi del “giusto processo” definiti dall’art. 6<sup>(3)</sup> della CEDU (Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle libertà fondamentali)<sup>(4)</sup>.

Nella miriade di fattispecie di questioni di diritto sostanziale, procedurale e processuale relativi al diritto tributario, esistono degli spazi giuridici importanti da colmare, che rappresentano vere e proprie criticità.

La prima delle criticità, evidenziata anche nella Relazione finale della Commissione Interministeriale per la Riforma della Giustizia Tributaria<sup>(5)</sup>, è rappresentata dalla notevole complessità e variabilità della normazione, che influisce negativamente sulla certezza del diritto.

Il nostro ordinamento tributario è connotato da un fluire costante e poderoso di novità normative, normalmente non attinte dal dono della chiarezza, che si vanno a sovrapporre, spesso in maniera confusa, a una normativa il più delle volte già approssimativa e lacunosa.

E questo riguarda non solo le norme sostanziali, ma anche quelle procedurali.

Le Commissioni Tributarie si trovano a dovere decidere in una condizione di incertezza normativa, se non di vero e proprio caos normativo: pensiamo, ad esempio, al TUIR che, dalla sua adozione nel 1986 ad oggi, ha subito più di 1.200 modifiche, oppure al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, concernente l’IVA, che è stato sottoposto ad oltre 1.000 modifiche o, ancora, al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, concernente l’accertamento delle imposte sui redditi, che è stato oggetto di almeno 500 modifiche<sup>(6)</sup>.

In sede di riforma ordinamentale, la legittima istanza di incremento del grado di professionalizzazione e di specializzazione dei giudici rappresenta il *fil rouge* che unisce i diversi disegni di legge esaminati, ma dovrebbe inderogabilmente accompagnarsi ad un più ampio principio fondamentale della necessità di dotare il nostro ordinamento tributario del requisito imprescindibile della certezza del diritto.

---

<sup>(3)</sup> Art. 6: “Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti(...)”

<sup>(4)</sup> La Corte di giustizia europea, con la sentenza del 29 marzo 2012, causa C-500/10, ha sancito che “l’obbligo di garantire l’efficace riscossione delle risorse dell’Unione non può contrastare con il rispetto del principio del termine ragionevole di un giudizio”, rilevando che l’articolo 3, comma 2-bis, lettera a), del DL n. 40 del 2010 “prevede l’estinzione dei soli procedimenti in materia tributaria la cui durata, a decorrere dalla proposizione del ricorso in primo grado, sia superiore a dieci anni alla data di entrata in vigore di detta disposizione, e che esso persegue l’obiettivo, ..., di rimediare alla violazione dell’osservanza del termine ragionevole prevista dall’articolo 6, paragrafo 1, della CEDU”.

<sup>(5)</sup> Commissione istituita dal decreto emanato dal Ministro della giustizia e dal Ministro dell’economia e delle finanze il 14 aprile 2021, alla quale sono stati attribuiti più compiti in materia di elaborazione di proposte di riforma del processo tributario.

<sup>(6)</sup> Fonte: Audizione del Direttore dell’Agenzia delle entrate Avv. Ernesto Maria Ruffini del 11.1.2021- Camera dei Deputati – Senato della Repubblica VI Commissione Finanze – VI Commissione Finanze e tesoro.

La vera professionalizzazione del Giudice Tributario, che rappresenti una risposta effettiva alla domanda di giustizia, **deve partire dalla necessità di disciplinare la materia tributaria con una riserva di legge in senso sostanziale, così come richiesto più volte anche dalla Corte Europea, tale da poter permettere ai giudici di acquisire la dovuta professionalità, fondata sull'interpretazione di norme che soddisfano i requisiti di chiarezza e stabilità sulle conseguenze normativamente previste.**

Pertanto solo all'interno di una riforma strutturale si potrà dare una risposta completa alle sollecitazioni provenienti anche dalle istituzioni unionali, affinché la giustizia tributaria sia specificamente considerata all'interno degli interventi previsti dal PNRR e siano programmati interventi adeguati.

### **3. INDIPENDENZA ED IMPARZIALITA' DEL GIUDICE TRIBUTARIO**

L'ordinamento ha bisogno, per realizzare un "giusto processo", che **venga garantito il principio fondamentale di indipendenza del giudice, quale necessario prerequisito dell'imparzialità rispetto alle parti processuali.**

Prima ancora che in forza dell'art. 111 Cost., in ossequio all'identità sostanziale della nozione di giudice, il giudice tributario deve essere terzo e imparziale e, in quanto chiamato a controllare il corretto esercizio da parte della Autorità dei poteri di controllo sull'adempimento degli obblighi di solidarietà dei contribuenti, deve essere pienamente indipendente rispetto alle parti.

Le garanzie di indipendenza devono essere definite in tutti gli aspetti fondamentali, quale indipendenza interna (a difesa di eventuali interferenze che provengano dalla stessa magistratura), indipendenza esterna (a difesa di eventuali insidie provenienti da organi o poteri esterni alla magistratura), indipendenza istituzionale (a garanzia dell'organizzazione e della struttura burocratica interna alla magistratura) e indipendenza funzionale (a garanzia del concreto esercizio della funzione giurisdizionale).

Il principio trova necessaria estensione anche in un sistema di tutela in cui il giudice deve anche apparire indipendente agli occhi del contribuente in quanto ciò che rileva in una società democratica è il grado di fiducia dei cittadini nei confronti del presidio di legalità e di obiettività dell'azione giurisdizionale.

Allo stato attuale la garanzia di indipendenza istituzionale in favore dei giudici tributari viene minata sotto il profilo organizzativo della giurisdizione tributaria che colloca le Commissioni Tributarie nell'ambito della Direzione della Giustizia Tributaria, ossia in un'unità appartenente al Dipartimento delle Finanze, dal quale dipende anche la Direzione Agenzie ed Enti della Fiscalità (tra cui l'Agenzia delle Entrate). Il vincolo è ancora più diretto, rispetto alla collocazione della giurisdizione tributaria

nell'organigramma del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in riferimento al legame di tipo economico: il compenso fisso mensile dei giudici e il compenso aggiuntivo per ogni pronuncia emessa è determinato dal MEF e la stessa liquidazione dei compensi è disposta dalla Direzione Regionale delle Entrate nella cui circoscrizione ha sede la Commissione di appartenenza del giudice.

**Un giudice legato a doppio filo all'amministrazione responsabile dei provvedimenti sottoposti al suo controllo rappresenta un'architettura giuridica in cui il rispetto del principio di indipendenza risulta puntualmente assente.**

Un aspetto comune richiamato dai disegni di legge, che rappresenta un punto di partenza imprescindibile, è eliminare il *vulnus* dell'imparzialità oggettiva, assegnando alla figura del giudice tributario il requisito dell'indipendenza nel rispetto di entrambe le parti processuali, condizione basilare per l'articolazione di una società democratica e liberale.

Le proposte di riforma esaminate concordano sostanzialmente nel devolvere l'organizzazione e la gestione della giustizia tributaria alla **Presidenza del Consiglio dei Ministri**, in quanto organismo in grado di garantire l'effettiva terzietà dell'organo giudicante e la parità processuale delle parti

Anche la modifica della denominazione degli organi giudicanti da **“Commissioni tributarie” provinciali e regionali a “Tribunali tributari” e a “Corti d'appello Tributarie”**, prevista in tutti i progetti di legge, investe un aspetto non solo meramente nominale, ma riflette un'esigenza sul piano sostanziale che deriva dall'utilizzo di denominazioni che conferirebbe un maggior rilievo istituzionale al giudice tributario.

La lesione del canone di apparente indipendenza e terzietà del giudice tributario investe anche il tema dalla **inadeguatezza del sistema di retribuzione dei magistrati tributari**, cui i vari progetti di legge convergono per un necessario adeguamento, a tutela della dignità della professione giudiziaria. La stessa Corte costituzionale si è pronunciata negativamente circa la decurtazione stipendiale dei giudici a fronte del principio di indipendenza, affermando, nella sent. n. 223 del 2012, che il giudice deve beneficiare di una remunerazione e di un sistema previdenziale adeguati e garantiti dalla legge, che lo mettano al riparo da ogni indebita influenza.

#### 4. SPECIALIZZAZIONE E PROFESSIONALIZZAZIONE DEL GIUDICE TRIBUTARIO

La giurisdizione tributaria, oltre che essere pienamente indipendente, deve essere specializzata, utilizzando tutti gli strumenti necessari atti a garantire che i giudici siano sicuri portatori della cultura speciale della giurisdizione.

Nei ddl posti a confronto, la maggior parte delle proposte ha previsto in maniera espressa le ipotesi di incompatibilità cui il giudice tributario è soggetto a seguito dell'esito positivo del concorso, tra cui lo svolgimento di qualsiasi impiego di natura pubblica o privata e la cancellazione di eventuali iscrizioni in albi professionali<sup>(7)</sup>.

Inoltre alcuni disegni di legge prevedono il mantenimento dei giudici onorari<sup>(8)</sup> per le controversie di minor valore<sup>(9)</sup> al fine di snellire il numero di procedimenti dinanzi al giudice togato, con la generale tendenza a devolvere le controversie tributarie di minor valore ad un giudice monocratico.

In merito alla composizione mista e alla partecipazione dei professionisti alla giustizia tributaria occorre rilevare che la presenza di un giudice monocratico priverebbe la giustizia tributaria di quel «valore aggiunto» in grado di creare una corretta integrazione di esperienze professionali diverse e specializzate.

La materia tributaria non è assimilabile sostanzialmente né alla materia civilistica, né a quella amministrativistica, né alla contabilità di Stato.

La prima indicazione che ne scaturisce è che per la decisione delle controversie tributarie occorre una **cultura speciale della giurisdizione che non si esaurisce nella cultura giuridica propria della giurisdizione ordinaria e nemmeno si può esaurire nel completo e specialistico dominio delle materie amministrative, ma non coincide neppure con il dominio delle sole discipline economiche e aziendaliistiche, atteso che richiede la sicura conoscenza dei temi procedurali e processuali applicati al giudizio.**

Definire e gestire i temi dell'obbligazione tributaria implica conoscere i fondamenti dell'economia aziendale, dei temi correlati alle tecniche contabili e valutazioni di bilancio, cogliere la percezione di simmetrie concettuali che non vi sono in nessun altro campo (si fa riferimento alla spesso fraintesa simmetria costi-ricavi, al principio della continuità dei valori, alla neutralità delle operazioni societarie ecc.).

---

<sup>7</sup> Cfr. art. 8 d.d.l. n. 243; art 8 d.d.l. n. 759; art 8 d.d.l. n. 1661.

<sup>8</sup> Con l'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203, viene ribadita l'onorarietà dell'incarico, precisando che la nomina alla funzione di giudici tributari non costituisce rapporto di pubblico impiego; è previsto altresì che i magistrati terminano l'incarico a 75 anni ed è inoltre stabilito un divieto di assegnazione per più di cinque anni consecutivi alla stessa sezione della medesima Commissione.

<sup>9</sup> Cfr. art. 1 comma 2 d.d.l. n. 1243, e art. 1 comma 6 d.d.l n. 1661.



**La giustizia tributaria richiede competenze specialistiche raffinate, sia sul piano dell'economia aziendale e affini e sia sul piano procedimentale, che assicuri l'effettiva idoneità tecnica del giudice che la dignità costituzionale ed i principi del giusto processo impongono.**

**L'attuale composizione mista delle Commissioni tributarie<sup>(10)</sup> prevede quella necessaria componente non togata la cui presenza, legittimata dall'art. 102, comma 2 della Costituzione, rappresenta storicamente e costituzionalmente il riconoscimento della preziosa, indefettibile e speciale cultura della giurisdizione richiesta all'organo giudiziario chiamato a decidere liti dal contenuto specialistico elevato.**

**Per attuare tale cultura specialistica e i richiamati principi del giusto processo, diviene imprescindibile il mantenimento di un giudice collegiale che conservi all'interno un patrimonio costituito anche da quel "tecnicismo", frutto di preziosa cultura professionale e testimonianza storica di un fondamentale assetto della giurisdizione tributaria.**

Analizzando in termini numerici gli effetti derivanti dalla generalizzata previsione di monocraticità della forma decisoria prevista dai progetti di riforma in esame, anche solo per alcune fasce di contenzioso, emerge il rischio che venga trascurata una quota rilevante delle controversie tributarie che presenta un valore ed una complessità molto elevate, tali da renderne opportuna la trattazione collegiale.

L'ultima rilevazione annuale del MEF per l'anno 2020 ha evidenziato che nel primo grado di giudizio **il 46,5% del totale dei ricorsi pervenuti ha per oggetto controversie con valore inferiore o uguale a 3.000 euro (per un totale di 44,5 milioni di euro) ed il 37,3% ha un valore compreso tra 3.000 e 50.000 euro (per un totale di 640 milioni di euro)**, mentre solo l'1,3% dei ricorsi totali (pari a 1.372 unità) riguarda controversie di valore superiore a 1 milione di euro.

Valore della controversia	2018		2019		2020	
	n.	%	n.	%	n.	%
da 0 a 3.000 euro	70.997	46,3	67.353	47,4	50.554	46,5
da 3.000,1 a 50.000 euro	54.880	35,8	49.922	35,1	40.538	37,3
da 50.000,1 a 500.000 euro	19.970	13,0	17.898	12,6	12.472	11,5
da 500.000,1 a 1 mln di euro	1.911	1,2	1.695	1,2	1.127	1,0
oltre 1 mln di euro	2.138	1,4	1.976	1,4	1.372	1,3
valore indeterminabile	3.449	2,2	3.314	2,3	2.571	2,4
<b>Totale</b>	<b>153.345</b>	<b>100,0</b>	<b>142.158</b>	<b>100,0</b>	<b>108.634</b>	<b>100,0</b>

Di conseguenza l'**ipotesi di devolvere al giudice monocratico le controversie fino ad un valore di Euro 50.000,00 vedrebbe assegnato a quest'ultimo l'83,8% del numero dei ricorsi, residuando alla competenza del Collegio solo il residuale 16,2% delle controversie.**

<sup>10</sup> Al 31/12/2020 il numero medio dei giudici operativi è stato di 2.771,8 unità di cui 1.977,2 presso le CTP e 794 presso le CTR. In totale l'organico al 31.12.2020 è di 2.843 giudici di cui 1.430 giudici togati (pari al 50,3%) e 1.413 giudici non togati (pari al 49,7%).

Nel diritto tributario anche contenziosi di importi poco rilevanti, sotto l'aspetto quantitativo, investono spesso questioni di estrema complessità tecnica per le quali un giudice monocratico sarebbe eventualmente costretto ad avvalersi di ausiliari terzi, con gli effetti consequenziali di:

- **perdere il valore intrinseco della dialettica della Camera di consiglio**
- **incrementare il ricorso all'ausilio di CTU**
- **rendere più costoso il giudizio;**
- **dilatare i tempi di trattazione e della successiva attività decisoria.**

La maggiore professionalizzazione del giudice tributario trova dunque il proprio obiettivo nella necessità di passare attraverso delle definite linee di intervento di seguito sintetizzate:

- **Inserimento di nuovi giudici professionali, selezionati mediante concorso pubblico di secondo grado nel ruolo di giudice tributario** -con requisiti per la partecipazione al concorso analoghi a quelli previsti per l'accesso al T.a.r. e alla Corte dei conti- per esami, scritti e orali, in un rapporto da quattro a sei vacanze degli attuali giudici, nel rispetto della nuova pianta organica.
- **Mantenimento in ruolo, nelle qualifiche rivestite, dei giudici già in servizio** fino al compimento dei 75 anni, secondo l'attuale trattamento giuridico, adeguamento retributivo e attribuzione delle connesse tutele.
- **Progressione di carriera per tutti i giudici (sia di quelli già in servizio all'entrata in vigore della riforma che di quelli entrati successivamente)** con accesso ai concorsi da presidente di commissione, presidente di sezione e vice-presidente di sezione e formazione di una graduatoria da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria tenendo conto dell'esperienza maturata e dei titoli maturati nel periodo di svolgimento della funzione, con la previsione di un'anzianità minima per poter accedere ai vari concorsi per posizioni dirigenziali e semi-dirigenziali.
- **Norme transitorie** che prevedano, su base volontaria, il mantenimento del ruolo attuale (a tempo determinato) con diritto alla conferma nella qualifica posseduta oppure la trasformazione del rapporto dei giudici già in servizio in un rapporto professionale con valutazione dell'esperienza maturata e dei titoli maturati nel periodo di svolgimento della funzione.

## 5. FORMAZIONE OBBLIGATORIA E CREAZIONE DI UNA BANCA DATI

L'attività svolta dalle commissioni tributarie, testimoniata dai dati statistici esaminati, restituisce l'immagine di una giustizia produttiva, chiamata tra l'altro a confrontarsi con questioni sempre più complesse, che richiedono un'elevata professionalità che investe non solo temi giuridici nazionali, ma internazionali, dovendo i giudici tributari, nell'esercizio della tutela giurisdizionale, integrare l'ordinamento europeo in quello nazionale, facendo propri i principi e le norme di origine europea e dando luogo, di fatto, ad una giustizia europea, attraverso l'interpretazione delle disposizioni comunitarie e la valutazione della legittimità degli atti delle istituzioni, sopperendo alle lacune del diritto nazionale al fine di darne una lettura comunitaria.

La formazione e l'aggiornamento sono presupposti essenziali per un miglioramento della qualità del servizio giustizia tributaria, che sia complessivo e generalizzato, e non può essere rapportato alla volontà del singolo giudice ma potrà senz'altro essere realizzato mediante la previsione di una formazione continua e obbligatoria.

Ad oggi la partecipazione all'aggiornamento professionale, assicurato dalle preziose iniziative del CPGT e della AMT, è più frutto della meritoria propensione individuale, che garantisce anche molte situazioni di eccellenza, ma non rappresenta un dato ordinamentale e strutturale diffuso, come sarebbe opportuno. A tal fine sarebbe auspicabile che la Scuola superiore di formazione dei giudici tributari, la cui delibera di istituzione è stata approvata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nel 2018, trovi realizzazione all'interno di un preciso progetto di riforma.

Attraverso tale istituzione verrebbe garantito lo svolgimento e la gestione di corsi e seminari di formazione iniziale dei vincitori dei concorsi per l'immissione nella magistratura tributaria; di corsi e seminari di formazione ed aggiornamento per gli appartenenti alla magistratura tributaria; di corsi e seminari di formazione e aggiornamento per gli aspiranti a incarichi direttivi e semi direttivi della magistratura tributaria; di attività di collaborazione e programmazione connesse con le proprie finalità poste in essere con università, scuole di formazione, enti e ordini professionali, italiani e stranieri, nonché di formazione giudiziaria tributaria europea, nel quadro di progetti dell'Unione europea e di altri stati o istituzioni internazionali o nell'ambito di attuazione di specifici programmi governativi.

Altro intervento necessario ad incremento della professionalità del giudice tributario è quello di ridurre i limiti informativi riguardanti la giurisprudenza di merito, non essendovi ancora una strutturata e funzionale banca dati aggiornata (esistente per la sola giurisprudenza di legittimità) necessaria per la conoscenza degli orientamenti consolidati dei giudici di merito, incidendo negativamente anche sulla comprensione delle reali possibilità di successo dei ricorsi oltre che sulla qualità degli indirizzi giurisprudenziali.

## 6. IL PROCESSO TRIBUTARIO E LA GARANZIA DELLA RAGIONEVOLE DURATA

In tema di durata del processo la relativa analisi dei dati effettivi - rilevati dall'ultima pubblicazione annuale 2020 e dall'ultima pubblicazione trimestrale del MEF relativa ai dati del terzo trimestre 2021, offre un panorama dei dati quantitativi sui quali porre la dovuta attenzione.

Nel corso dell'anno 2020 sono state depositate complessivamente 122.920 sentenze (88.693 in CTP e 34.227 in CTR), delle quali:

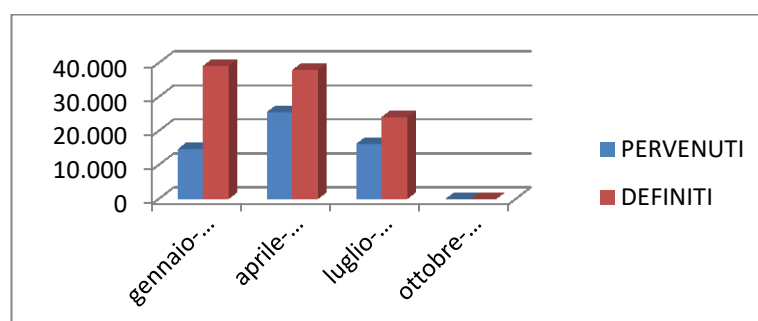
- **il 72,5% è stato depositato entro novanta giorni dalla data dell'ultima udienza,**
- **il 26,6% è stato depositato dopo novanta giorni** ma prima di un anno e lo 0,9% dopo che sia trascorso un anno dall'ultima udienza.

Nel secondo grado di giudizio il 67,7% dei depositi è avvenuto entro novanta giorni, il 30,5% è compreso tra 90 giorni ed un anno e l'1,8% dei depositi è avvenuto dopo un anno dall'ultima udienza.

	N. totale sentenze depositate	Sentenze depositate entro 30 gg.		Sentenze depositate tra 31 e 90 gg.		Sentenze depositate tra 91 e 180 gg.		Sentenze depositate tra 181 e 365 gg.		Sentenze depositate oltre 365 gg.	
		n.	%	n.	%	n.	%	n.	%	n.	%
<b>CTP</b>	88.693	39.046	44,0	26.941	30,4	16.892	19,0	5.322	6,0	492	0,6
<b>CTR</b>	34.227	13.212	38,6	9.952	29,1	6.713	19,6	3.742	10,9	608	1,8
<b>Totale</b>	<b>122.920</b>	<b>52.258</b>	<b>42,5</b>	<b>36.893</b>	<b>30,0</b>	<b>23.605</b>	<b>19,2</b>	<b>9.064</b>	<b>7,4</b>	<b>1.100</b>	<b>0,9</b>

Nel corso del 2021 (fino al 30.9.2021) sono prevenuti presso le Commissioni Tributarie provinciali n. 56.379 ricorsi e ne sono stati definiti 101.207, sintetizzati nella seguente tabella:

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI					
RICORSI	gennaio-marzo 2021	aprile-giugno 2021	luglio-settembre 2021	ottobre-dicembre 2021	TOTALE 2021
<b>PERVENUTI</b>	14.626	25.561	16.192	-	56.379
<b>DEFINITI</b>	39.170	37.943	24.094	-	101.207



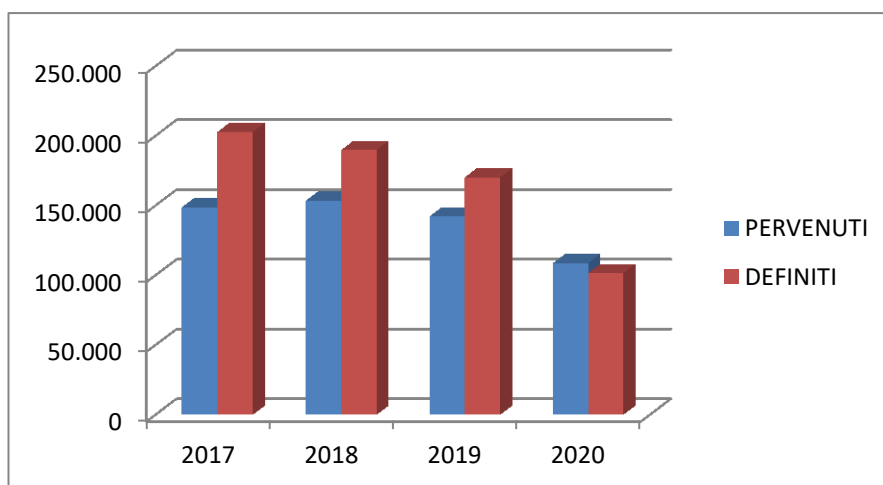
**Negli ultimi 10 anni, dal 2011 al 2021, l'arretrato totale delle Commissioni tributarie provinciali è diminuito del 57,13%<sup>(11)</sup>.**

Nell'analisi del contenzioso presso le Commissioni tributarie regionali emerge che dall'ultima rilevazione trimestrale del MEF <sup>(12)</sup> **la pendenza registrata al 30 settembre 2021, pari a 127.282 appelli, è diminuita del 9,41% rispetto al dato registrato all'inizio dell'anno (-13.223 appelli) e dell'11,83% rispetto al dato tendenziale del 30 settembre 2020 (-17.081 appelli).**

Gli appelli definiti nel 3° trimestre 2021, pari a 10.830, sono cresciuti del 38,72% rispetto allo stesso periodo del 2020 (7.807 decisioni), e del 4,35% se raffrontati con il medesimo periodo del 2019 (10.379 decisioni).

L'andamento degli ultimi 4 anni registra sempre un numero di ricorsi definiti annuali superiori a quelli pervenuti<sup>(13)</sup>, **con il conseguente abbattimento dell'arretrato.**

COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI				
	2017	2018	2019	2020
<b>PERVENUTI</b>	148.714	153.345	142.158	108.634
<b>DEFINITI</b>	202.737	189.774	170.152	101.552

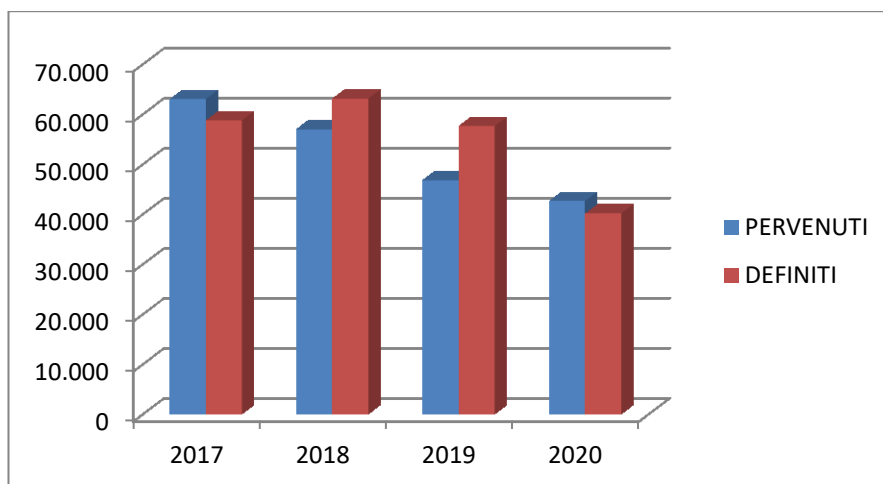


<sup>11</sup> Dato aggiornato al 15.4.2021

<sup>12</sup> Rapporto trimestrale MEF sul Contenzioso tributario- III trimestre 2021

<sup>13</sup> Ad eccezione dell'anno 2020 che ha risentito delle disposizioni di carattere emergenziale derivante da COVID

COMMISSIONI TRIBUTARIE REGIONALI				
	2017	2018	2019	2020
<b>PERVENUTI</b>	63.076	57.054	46.881	42.683
<b>DEFINITI</b>	58.825	63.163	57.692	40.199



In sintesi è stato rilevato che in **termini di efficienza, il 62,8% dei ricorsi è in giacenza da meno di 2 anni e rappresenta il 65,5% del valore totale dei contenziosi.**

La breve durata dei processi tributari, generalmente attestati mediamente ad un anno e mezzo per il primo grado e circa due anni per il secondo **non è dovuta soltanto alle peculiarità del rito, estremamente semplificato, ma in parte proprio alla particolare composizione mista delle Commissioni che, avvalendosi anche dell'apporto, delle conoscenze e dell'esperienza di altre componenti professionali, sono indubbiamente agevolate nei tempi di trattazione e nell'attività decisoria.**

## 7. CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI PRESSO LA CORTE DI CASSAZIONE

Attraverso l'esame dei dati statistici pubblicati nell'Annuario statistico della Cassazione Civile il 5.1.2022, emerge che dal 2012 al 2021 i ricorsi iscritti per materia tributaria sono passati da n. 10.079 a n. 9.339, registrando, pertanto, una sensibile riduzione<sup>(14)</sup>:

### 2.2: Serie storica dei ricorsi iscritti classificati per anno e materia al deposito.

Anni dal 2012 al 2021

a) valori assoluti

	MATERIE al deposito							Totale	var. % anno precedente
	Tributi	Lavoro	Contratti	Previdenza	Equa riparazione	Protezione internazionale	Altre		
2012	10.079	4.542	3.599	1.768	1.677	228	7.235	29.128	-5,7%
2013	10.678	5.207	1.754	1.839	1.550	200	7.866	29.094	-0,1%
2014	10.764	5.259	1.577	1.852	1.392	248	9.211	30.303	4,2%
2015	11.512	4.365	1.718	1.755	795	214	9.607	29.966	-1,1%
2016	11.545	3.814	1.624	1.741	573	374	10.022	29.693	-0,9%
2017	11.357	3.644	1.721	1.857	472	1.089	10.158	30.298	2,0%
2018	12.462	3.426	1.981	2.145	578	6.026	10.263	36.881	21,7%
2019	9.528	3.480	2.208	2.209	384	10.366	10.550	38.725	5,0%
2020	9.840	2.750	1.794	1.720	157	6.931	9.356	32.548	-16,0%
2021	9.339	2.950	2.271	2.136	382	3.679	10.787	31.544	-3,1%

A fonte di tali pendenze, dal 2012 al 2021 i procedimenti in materia tributaria definiti sono passati da n. 5.966 a n. 15.518<sup>(8)</sup>

### 4.2: Serie storica dei procedimenti definiti classificati per anno e materia al deposito.

Anni dal 2012 al 2021

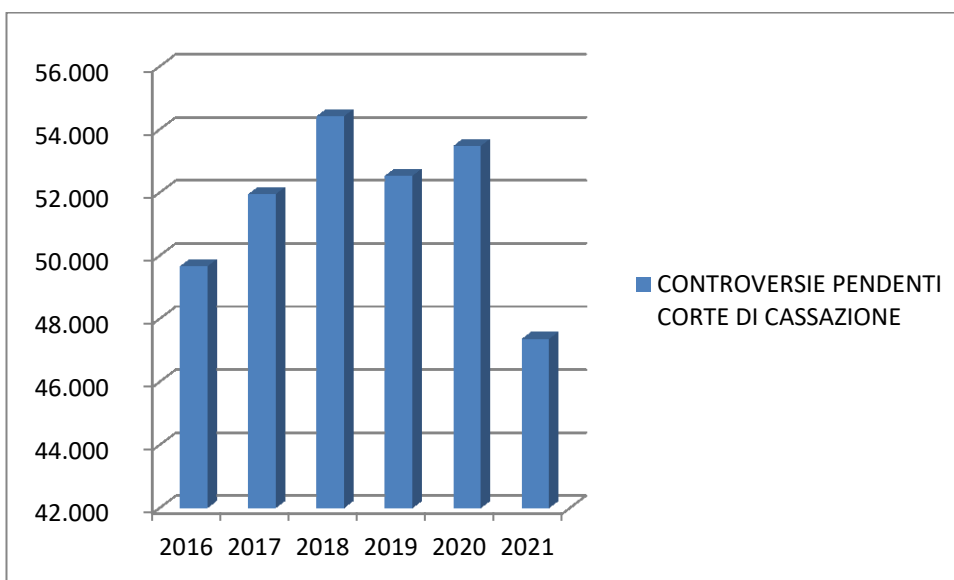
a) valori assoluti

	MATERIE al deposito							Totale	var. % anno precedente
	Tributi	Lavoro	Contratti	Previdenza	Equa riparazione	Protezione internazionale	Altre		
2012	5.966	4.504	2.526	1.757	2.043	332	7.884	25.012	-24,1%
2013	8.166	5.029	3.820	1.751	2.439	295	8.667	30.167	20,6%
2014	7.156	5.234	3.585	1.826	1.285	150	8.961	28.197	-6,5%
2015	6.419	6.045	2.440	1.566	1.431	159	8.140	26.200	-7,1%
2016	8.542	5.220	2.044	1.661	930	238	8.740	27.375	4,5%
2017	9.026	5.720	2.094	1.636	499	462	10.798	30.235	10,4%
2018	9.911	5.545	1.983	1.751	527	1.104	11.620	32.441	7,3%
2019	11.419	3.917	1.778	2.182	688	3.513	9.548	33.045	1,9%
2020	9.070	2.552	1.347	1.770	397	6.614	7.350	29.100	-11,9%
2021	15.518	3.289	1.525	1.805	272	9.348	9.000	40.757	40,1%

<sup>14</sup> Fonte: Annuario statistico della Cassazione Civile

**Le controversie tributarie pendenti presso la Corte di Cassazione hanno registrato dal 2016 al 2020 un flusso tendenzialmente incrementale che al 31/12/2021 ha riscontrato un'inversione di tendenza con un notevole abbattimento dell'arretrato, passando da una pendenza di n. 53.482 cause al 31/12/2020 a n. 47.364 al 31.12.2021:**

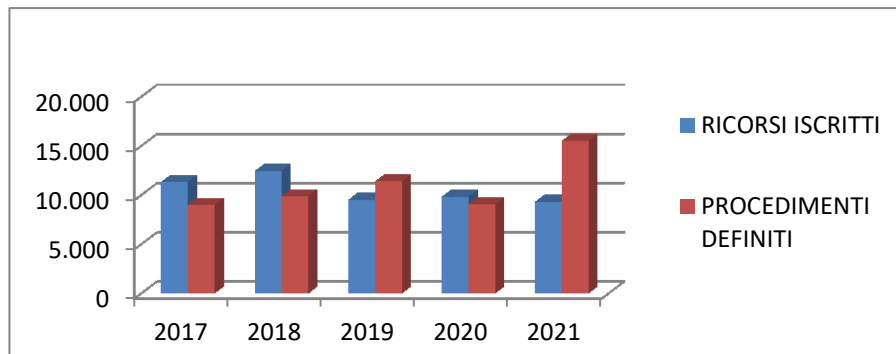
<b>CONTROVERSIE TRIBUTARIE PENDENTI PRESSO LA CORTE DI CASSAZIONE</b>					
<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
49.664	51.954	54.424	52.535	53.482	47.364



**Nel seguente prospetto vengono evidenziati i flussi annuali dei ricorsi iscritti e dei procedimenti definiti registrati dall'anno 2017 all'anno 2021:**

	<b>Corte di Cassazione analisi flussi annuali</b>				
	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>RICORSI ISCRITTI</b>	11.359	12.463	9.535	9.840	9.339
<b>PROCEDIMENTI DEFINITI</b>	9.026	9.911	11.419	9.070	15.518





Il quadro delineato conferma, da una parte, l'esistenza di un trend di miglioramento nella gestione dei procedimenti tributari rispetto al passato, grazie all'efficace attività di smaltimento dell'arretrato dei contenziosi in materia tributaria, specialmente quelli più risalenti, e all'effetto dei regimi premiali di definizione delle liti.

Dall'altra parte fa emergere in tutta la sua portata i nodi dell'attuale assetto della giustizia tributaria che, come evidenzia la stessa "Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021"<sup>(15)</sup>, impongono una significativa riduzione dei tempi di decisione dei procedimenti, come obiettivo prioritario del PNRR.

Passando alla verifica della tempistica dei procedimenti definiti con il deposito dei provvedimenti, **l'analisi della serie storica evidenzia come la durata media dei procedimenti tributari in Corte di Cassazione sia passata da 35,5 mesi (meno di 3 anni) nel 2012 a 62,3 mesi nel 2021 (oltre 5 anni):**

**6.2: Serie storica delle durate medie (in mesi) dei procedimenti definiti con la pubblicazione del provvedimento, classificati per materia al deposito.**

Anni dal 2012 al 2021

	MATERIE al deposito							Totale
	Tributi	Lavoro	Contratti	Previdenza	Equa riparazione	Protezione internazionale	Altre	
2012	35,5	33,3	35,3	29,3	19,9	14,5	38,6	34,1
2013	43,3	43,8	43,9	32,0	16,4	17,3	50,8	42,5
2014	45,6	43,6	44,0	38,0	13,6	13,1	49,1	44,0
2015	48,6	48,6	41,1	41,8	18,6	16,6	44,5	44,4
2016	47,5	40,1	36,3	38,7	18,1	18,1	39,0	40,7
2017	43,7	46,0	31,1	42,9	19,2	13,8	32,7	38,4
2018	53,4	42,3	30,1	44,3	17,0	11,2	34,3	40,7
2019	48,8	39,0	28,3	37,8	18,2	13,6	33,5	37,0
2020	56,7	44,1	26,4	41,3	19,8	16,9	32,7	37,6
2021	62,3	44,4	32,6	45,7	19,9	19,5	35,4	43,0

Fonte: Corte suprema di cassazione – Ufficio di statistica

<sup>(15)</sup>"Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021" della Corte di Cassazione pubblicata il 21.1.2022

L'evidenza di tali parametri dimostra il notevole ritardo con il quale **la Corte di Cassazione interviene al termine del giudizio a distanza di molti anni dal sorgere del contenzioso, determinando effetti che riflettono anche sul giudizio di merito.**

Il definitivo affermarsi di una determinata interpretazione della norma rischia di intervenire dopo anni in cui, per una determinata materia del contendere, sono stati prodotti molteplici contenziosi che potevano trovare invece più celere definizione, e in alcuni casi essere anche evitati, a beneficio dell'intero sistema della giustizia tributaria e di quella civile in generale.

Di conseguenza all'arretrato accumulato si aggiunge ogni anno un flusso di circa 10.000 ricorsi in entrata, creando quei presupposti per i quali la Corte di Cassazione non può esercitare in modo adeguato la funzione di nomofilachia che l'ordinamento le attribuisce (articolo 65 del regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12), al fine di assicurare, per quanto possibile, la certezza del diritto.

Il quadro descritto si completa aggiungendo che nel novero delle misure assunte dal Governo e dal Parlamento per contrastare le conseguenze della pandemia, a partire dai primi mesi del 2020, vi è stato il rinvio della notifica degli atti di accertamento ai contribuenti<sup>(16)</sup>.

La relativa conseguenza di tale scelta legislativa è stato l'accumulo di una ingentissima mole di atti (all'incirca, quindici milioni), che le Agenzie fiscali e gli enti pubblici hanno iniziato da pochi mesi ad inviare.

L'impatto della notifica di questi atti determinerà una grande rilevanza in termini di incremento del contenzioso, in prima fase dinanzi ai giudici di merito e, successivamente, dinanzi alla Corte di Cassazione.

Diventa quindi necessario rendere più tempestivo l'intervento nomofilattico - con evidenti benefici in termini di uniformità interpretativa delle norme che potrebbero riverberarsi sia sulla prevedibilità delle decisioni e sia sulla deflazione del contenzioso - con l'istituzione per legge di una sezione tributaria presso la Corte di Cassazione, il cui regime di permanenza possa garantire e rafforzare la specializzazione del lavoro all'interno della giurisprudenza di legittimità, agevolando di conseguenza anche il lavoro delle Commissioni tributarie.

Dall'esame comparato dei dati emerge inoltre che, rispetto agli esiti dei giudicati, **la Sezione tributaria della Cassazione e la sottosezione tributaria della Sesta sezione registrano una percentuale di accoglimento dei ricorsi pari al 36,93%, mentre la percentuale dei ricorsi respinti è pari al 27,61%(17).**

**Di conseguenza il numero dei processi davanti alla Suprema corte non sembrerebbe dipendere da un eccesso di impugnazioni in quanto, se vi fosse un abuso del ricorso in Cassazione, non vi dovrebbe essere, a rigore, una prevalenza degli accoglimenti.**

---

<sup>16</sup> Agenzia delle Entrate, pubblicazione provvedimento Prot. n. 88314 del 6/4/2021

<sup>17</sup> Fonte: Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2021- Corte Suprema di Cassazione

Pertanto, alla luce di tale verifica, anche l'ipotesi che il miglioramento della giustizia tributaria possa partire dalla restrizione dell'accesso alla Corte di Cassazione potrebbe costituire più un pericolo di diniego di giustizia che una soluzione al problema .

## **8. CONCLUSIONI**

L'articolata e problematica serie di considerazioni che precedono conduce a una sintesi dell'analisi comparata dei disegni di legge esaminati, le cui conclusioni possono declinarsi in sette passaggi.

1) Garanzia del principio fondamentale di indipendenza del giudice, quale necessario prerequisite dell'imparzialità rispetto alle parti processuali: il giudice tributario deve essere e apparire indipendente nel rispetto di entrambe le parti processuali, sottraendo le Commissioni al rapporto di dipendenza dal MEF, attraverso il trasferimento delle funzioni organizzative alla Presidenza del Consiglio dei Ministri quale organismo in grado di garantire l'effettiva terzietà dell'organo giudicante e la parità processuale delle parti.

2) Eterogenea composizione delle Commissioni tributarie: il giudice tributario deve essere portatore di una cultura speciale della giurisdizione, garantita dal patrimonio di una professionalità multidisciplinare espressa dalla collegialità quale fondamentale assetto della giurisdizione tributaria.

3) Inserimento di nuovi giudici professionali, selezionati mediante concorso pubblico di secondo grado nel ruolo di giudice tributario - con requisiti per la partecipazione al concorso analoghi a quelli previsti per l'accesso al T.a.r. e alla Corte dei conti- per esami, scritti e orali, in un rapporto da quattro a sei vacanze degli attuali giudici in servizio, nel rispetto della nuova pianta organica.

4) Mantenimento in ruolo, nelle qualifiche rivestite, dei giudici già in servizio, secondo l'attuale trattamento giuridico, adeguamento retributivo e attribuzione delle connesse tutele.

5) Progressione di carriera per tutti i giudici (sia di quelli già in servizio all'entrata in vigore della riforma che di quelli entrati successivamente) con accesso ai concorsi da presidente di commissione, presidente di sezione e vice-presidente di sezione e formazione di una graduatoria da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria tenendo conto dell'esperienza maturata e dei titoli maturati nel periodo di svolgimento della funzione, con la previsione di un'anzianità minima per poter accedere ai vari concorsi per posizioni dirigenziali e semi-dirigenziali.

6) Norme transitorie che prevedano, su base volontaria, il mantenimento del ruolo attuale con diritto alla conferma nella qualifica posseduta oppure la trasformazione del rapporto

dei giudici già in servizio in un rapporto professionale con valutazione dell'esperienza maturata e dei titoli maturati nel periodo di svolgimento della funzione.

7) Obbligo di formazione permanente attraverso la Scuola superiore di formazione dei giudici tributari, istituita con delibera approvata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nel 2018, che potrebbe trovare un preciso progetto di realizzazione all'interno della riforma.

Una delle direttive di base della riforma più sentite è quella della conservazione dell'assetto degli organi di giurisdizione speciale in materia tributaria, sia pure con l'introduzione dei correttivi necessari affinché possa realizzarsi la pienezza di garanzie di indipendenza, terzietà e professionalità di cui godono le altre giurisdizioni.

**Una prospettiva di riforma senza la dovuta attenzione a quelle componenti fondamentali che rappresentano i punti di forza dell'attuale sistema della giustizia tributaria, rischierebbe di impoverire la rete di protezione dei diritti, sancendo un declino del processo che deve invece costituire il presidio essenziale per la tutela giurisdizionale dei diritti.**

Tale finalità potrà essere raggiunta solo salvaguardando l'impianto e l'assetto generale di una giurisdizione speciale, autonoma e munita di ogni garanzia costituzionale.