



Ill.me *Commissioni II Giustizia e VI Finanze e Tesoro*

*Senato della Repubblica*

Alla c.a. degli Ill.mi Presidenti

Avv. Ostellari

Dr Alfonsi

Nella consapevolezza che la riforma del sistema tributario debba costituire tassello importante della ripresa del paese, l'Organismo Congressuale Forense esprime la propria convinzione che l'esercizio della giustizia anche nel comparto tributario – chiamato a realizzare la tutela di diritti fondamentali del cittadino in rapporto al servizio pubblico ed ai suoi doveri di solidarietà mediante il controllo sull'azione amministrativa di applicazione dei tributi – costituisca anche parametro essenziale per la valutazione dell'affidabilità del sistema-Italia da parte degli operatori economici, interni ed internazionali.

Le parole d'ordine del cambiamento sono, e non è una novità, **semplificazione** del sistema normativo e burocratico, ove la stessa qualità tecnica del diritto tributario è notoriamente gravemente deficitaria più che in altri settori, e **razionalizzazione** del prelievo. Tali esigenze declinate nella prospettiva della giustiziabilità della pretesa erariale significano **certezza ed efficienza** della risposta alla domanda di giustizia del cittadino e dell'impresa.

In tal senso con vivo interesse si è presenti avanti gli Ill.mi Senatori per approfondire le tematiche della riforma del processo.

Nel frattempo è stato istituito il Gruppo tecnico operativo ad opera del Governo che deve, in tempi brevi, consegnare uno schema di testo di legge, sulla base peraltro del noto lavoro della Commissione presieduta dal prof. Della Cananea: esprimiamo dunque pieno apprezzamento per il lavoro di studio che Codesta Ill.me Commissioni vanno a porre in essere in vista di una significativa accelerazione dei lavori che passerà, si suppone, ed auspicabilmente tramite uno schema di legge delega.

Preso visione dei progetti di legge, in via prioritaria si condivide l'assunto di base che si presenta sostanzialmente comune, ovvero la necessità di incentrare la **riforma strutturale** del processo tributario secondi i principi della **professionalità** ed **indipendenza** del Giudice (e ciò di contro anche ad una delle ipotesi che la Commissione testè citata ha esposto alla conclusione dei suoi lavori, caratterizzata ad troppo tiepido restyling della figura del Giudice



tributario: essendo attualmente la giustizia tributaria di merito organizzata sulla in sé meritoria dedizione -in *part time*- di soggetti professionisti o giudici in attività o -in libero apporto- di professionisti o giudici in pensione sotto il primo profilo e, sotto il secondo, mediante l'inquadramento del giudice e del personale di segreteria della Direzione della Giustizia tributaria nel Ministero dell'Economia, in parallelo alla Direzione agenzie ed enti della fiscalità che coordina l'attività dell' Agenzia delle Entrate. Si tratta di un *unicum* nel panorama italiano, anche in riferimento alla giurisdizione più prossima a quella tributaria – quella amministrativa.

I capisaldi della riforma dovranno essere la realizzazione del **giusto processo** a partire dall'autonomia ed indipendenza, *anche* come necessaria apparenza, del Giudice tributario dal Ministero dell'Economia e dal reclutamento tramite **concorso apposito** destinato ai soli laureati in giurisprudenza e dunque dalla **professionalizzazione del Giudice**, con il corrispondente adeguato **riconoscimento economico** e la correlata formazione con **aggiornamento professionale**, specialistico e continuo.

Va mantenuta l'articolazione territoriale attuale per i futuri Tribunali e Corti d'appello Tributarie, con possibilità di accorpamento di taluni Tribunali provinciali ed altresì, indefettibilmente, la previsione di due gradi di giudizio di merito ed un grado di legittimità.

Può essere meglio regolamentata la già istituita sezione specializzata della Corte di Cassazione ma si ritiene che il giudizio tributario nella fase di legittimità non debba differenziarsi dal giudizio civile. Auspicabile prevedere che i magistrati tributari siano destinati nella progressione della carriera ad accedere anche alla Corte di Cassazione facendo parte *della sezione tributaria*, nella sostanziale equiparazione del magistrato tributario al magistrato ordinario. Il magistrato ordinario già esercente le funzioni di Giudice tributario potrà richiedere il trasferimento nel ruolo della magistratura tributaria, conservando i diritti acquisiti.

Si ritiene che il numero dei Giudici tributari specializzati a tempo pieno necessari per un funzionale esercizio della giurisdizione tributaria sia abbastanza basso<sup>1</sup>, soprattutto con l'introduzione di correttivi per le controversie di minore importo quali il Giudice unico; si può prevedere il Giudice onorario per importi limitati (fino a 3.000 o 5.000 €, limite che comprende come noto una percentuale altissima di controversie rispetto al totale, con prevedibili effetti di concreto smaltimento delle pendenze)<sup>2</sup>. Analogamente il Giudice potrà

---

<sup>1</sup> Quanto al costo *a regime* dell'intero comparto della giurisdizione tributaria, ad es il progetto di legge A. 1661 (Fenu ed altri) espone un conteggio che attesterebbe addirittura una economia di spesa. Deve comunque era ribadito con forza che non si ritiene accettabile che le riforme strutturali nel sistema giustizia siano influenzate da criteri troppo marcatamente mercatili, tale per cui l'eventuale incremento del costo del processo non può essere impedimento alla domanda di giustizia del cittadino ed all'efficientamento del settore a favore dell'intero paese.

<sup>2</sup> Limite che non è dissimile da quello attuale per la competenza del Giudice di Pace (attualmente € 5.000 fino al 2025); ponendosi un parallelismo anche con il limite entro il quale è consentita la difesa senza assistenza tecnica (nel processo



essere unico per alcune tipologie di cause (ottemperanza, catastali e di valore fino ad un certo limite, € 50.000); collegiale per le rimanenti e sempre per il grado d'appello.

Le professionalità acquisite non dovranno essere dissipate, con opportuni provvedimenti relativi al periodo transitorio ma anche mediante la valorizzazione della **mediazione obbligatoria**, per le controversie di importo minore, per la quale può ipotizzarsi un organo terzo, nel quale potrebbe confluire il ceto giudiziario oggi sedente.

Il concetto di mediazione si applica per vero in modo peculiare all'obbligazione tributaria che è **indisponibile**, da taluni studiosi ritenuto ontologicamente inconciliabile. Ciò conduce ad una certa cautela nell'assegnare a tale rimedio un ruolo che potrebbe rivelarsi meno fruttuoso di quel che si crede: la figura del mediatore nell'ambito tributario si rivela anomala – non potendo la parte pubblica *disporre* dell'obbligazione tributaria neppure su invito del mediatore – e piuttosto prossima alla figura del Giudice stesso, la' ove risulti in grado di identificare e sottoporre alle parti materia transigibile nel *quantum*, o discutibile in punto di sussistenza della prova oppure incerta quanto all'interpretazione delle norme. E' vero anche che gran parte di queste obiezioni non si pone per le questioni *estimative*. Incentivare con un meccanismo simile a quello dell'art. 185 *bis* c.p.c. tale funzione del Giudicante risulterà senz'altro utile e permetterà l'abbattimento delle giacenze (ma non dei ricorsi).

E' preferibile – a fini deflattivi – conservare anche la possibilità del reclamo-mediazione – così come ora previsto – avanti Agenzia delle Entrate, che sia pur con molti evidenti limiti ha avuto comunque effetti di diminuzione del contenzioso pendente e va a eliminare gli effetti della personalizzazione della verifica con cui si scontra talvolta la fase dell'accertamento con adesione. In ogni caso è opportuno che l'istituto del reclamo – mediazione sia modificato e potenziato al fine di aumentarne le potenzialità deflattive.

Quanto alla costruzione di una mediazione in senso proprio è ipotizzabile prevedere un mediatore (unico)<sup>3</sup>, anche come fase obbligatoria, soprattutto per le controversie bagatellari o comunque di importo non elevato. D'altronde, è evidente un rapporto fra controversie di importo fino ad € 3.000, e quindi francamente bagatellari, le sopravvenienze di ricorsi di merito e l'eccesso di giacenze avanti la Suprema Corte: dunque soprattutto per queste si pone il problema di agevolare la risoluzione senza prosecuzione del giudizio con i conseguenti costi di sistema. La mediazione pone però un problema di costi (che graverebbero sul cittadino). Sul punto possono essere ipotizzati meccanismi di recupero del costo di attivazione della mediazione simili a quelli ipotizzati per il processo civile (cfr proposte della Commissione

---

tributario € 3.000). Si ricorda che calcolandosi il suddetto limite come riferito alla sola imposta, al netto degli interessi e delle sanzioni, sia con riferimento alla difesa tecnica obbligatoria sia al valore di causa, una controversia per valore di € 3.000 ha un valore effettivo pari a circa € 6.000.

<sup>3</sup> A giudizio di chi scrive non calzante prevedere una composizione collegiale e rappresentativa di interessi contrapposti della parte privata e pubblica, per i motivi indicati.



Luiso) oltre ad incentivi fiscali (credito di imposta) nel caso di esito positivo ed una riduzione del contributo unificato processuale nel caso di prosecuzione<sup>4</sup>.

Si possono mettere in campo altri strumenti di carattere deflattivo – fermo il fatto che l’asestamento di un Giudice professionale comporterà come effetto naturale una diminuzione degli appelli<sup>5</sup> e che l’andamento delle cause tributarie negli anni permette di per sè un’aspettativa di miglioramento delle sopravvenienze in Cassazione anche *ceteris paribus*.

Interessante l’istituto ipotizzato del rinvio pregiudiziale alla Suprema Corte<sup>6</sup> – che nell’immediatezza però non risolve il problema del sovraccarico della Suprema Corte.

Si ritengono utili gli strumenti di *compliance* fra cui una ponderata riduzione delle sanzioni nel caso di rinuncia al ricorso così come una opportuna graduazione fra sanzioni colpose e dolose<sup>7</sup> che al momento attuale non trova alcuna una regolamentazione precipua capace di incidere nella prassi amministrativa né nella giurisprudenza, fermi gli interessi erariali di ottenere un corretto adempimento degli obblighi fiscali. Anche sotto questo profilo l’osservatore non negherà che vi sia stato un atteggiamento del legislatore piuttosto ondivago e che, da ultimo, sia prevalso un irrigidimento. La riduzione per rinuncia al ricorso è poi esclusa per talune tipologie di sanzioni (tipicamente, gli omessi versamenti: art. 13 d.lgs 471/1997); il ravvedimento operoso, solo di recente reso applicabile senza limiti di tempo ai

---

<sup>4</sup> Per la mediazione civile sono stati proposti alcuni istituti: - credito di imposta articolato in modo da rendere le spese del primo incontro effettivo totalmente rimborsabili (le parti non sopporteranno alcuna duplicazione di costi per l’avvio di una procedura giudiziale nel caso di esito negativo del primo incontro di mediazione);

- estensione del credito di imposta alle spese di assistenza dell’avvocato in mediazione e alle stesse spese di mediazione.
- rimborso parziale o totale del contributo unificato già corrisposto dalle parti, a seguito di una mediazione conclusa con successo relativa alla causa in corso

<sup>5</sup> Per questi dati statistici si è tributari di G. Melis (intervento in La Giustizia tributaria in Cassazione: problemi e prospettive, a cura di E. Manzon, Giustizia Insieme. giugno 2020).

Dalla Relazione Mef 2019 si traggono i seguenti dati: innanzitutto una diminuzione progressiva del numero dei ricorsi dal 2010 al 2019 (stando ai ricorsi *presentati*, si passa in 9 anni da 360.000 a 189.000; per le *pendenze* si passa da 692.000 a 335.000), il che fa comprendere che negli anni si andrà a generare comunque un **effetto positivo** sugli afflussi in Cassazione; in secondo luogo, una proporzione fra ricorsi ed appello pari ad 1/3 (ricorsi pervenuti nel 2019 142.000; appelli pervenuti 46.000: gli appelli sono dunque il 32%). Dal momento che il dato è inciso anche dai provvedimenti di tipo condonistico, si voglia valutare la proporzione fra appelli e ricorsi sopravvenuti anche negli anni anteriori: nel 2018, 37%; nel 2017 45%; nel 2015 36%; nel 2010 24% (fonte: sempre Mef 2019). Nella sua variabilità la percentuale degli appelli rispetto ai ricorsi si assesta sempre come estremamente più alta rispetto alla percentuale degli appelli rispetto alle causa di primo grado nel processo civile: 7% (113.119 cause pervenute in Corte d’Appello; 1.547.918 nei Tribunali ordinari - dati desunti da sito del Ministero della Giustizia: Monitoraggio nazionale della giustizia civile e penale). Evidente quindi che non solo il numero delle sentenze oggetto di ricorso per cassazione è più alto nel processo tributario, ma **estremamente più alta è la proporzione dei procedimenti di appello rispetto al civile**.

<sup>6</sup> Commissione Luiso.

<sup>7</sup> Risponde, **ma solo in parte**, a questa esigenza la previsione (amministrativamente assai poco applicata) dell’art. 7 d.lgs 472/1997 che permette una riduzione al di sotto del minimo della sanzione, per circostanze non più – a seguito di modifica – “eccezionali”, se sproporzionata rispetto **alla misura dell’imposta**.



tributi locali – più frequentemente causa di liti bagatellari – non permette l'applicazione della continuazione alle sanzioni. Il potere del Giudice di cui all'art. 8 d.lgs 546/1992 – corrispondente al principio esposto nell'art. 10 L. 212/2000 – è stato oggetto di precise limitazioni giurisprudenziali, così come il principio della non sanzionabilità della violazione meramente formale di cui sempre all'art. 10; potrebbe essere ridefinito con maggior ampiezza il potere del Giudice nella graduazione d'ufficio della sanzione.

Si coglie l'occasione della presenza di alcuni progetti di legge (A. 714 Caliendo; A. 1687 Marino) che riguardano anche il rito e non solo l'organo giudicante per allargare le osservazioni anche ad alcuni temi, strettamente connessi con la presenza di un giudice professionale.

Si osserva innanzitutto che tali meritevoli iniziative scontano la velocità con cui il nostro sistema si è trasformato a cagione della pandemia e risultano quindi bisognose di una rivisitazione alla luce dei progressi del processo digitale delle cui regole e categorie tecniche dovrà tenere conto.

Per esemplificare, la richiesta della conformità dell'atto di ricorso depositato rispetto all'atto notificato non ha ragione d'essere allorché vi sia la notifica tramite p.e.c., alla quale viene allegato un atto digitale.

La realizzazione del **giusto processo** con parità di poteri *processuali* delle parti comporta anche un aggiornamento del rito: piuttosto va superata la reticenza ad allontanarsi dalla concezione di processo “solo” scritto in quanto (asseritamente) di natura contabile. Tale innegabile caratteristica della controversia tributaria non ne è l'unica declinazione possibile: il processo tributario – e spesso per controversia di rilevante valore – ha in grande misura derivazione dalle indagini penali o comunque involge la prova di fatti storici e non solo della loro rappresentazione contabile ed in tal senso la difesa della parte privata deve potersi avvalere finalmente della **prova testimoniale**. Si ritiene che la professionalità del Giudice (in punto di valutazione dell'ammissibilità, pertinenza, rilevanza della prova) impedirà un appesantimento del processo di per sé assai snello e non incompatibile con l'approfondimento probatorio.

Plausibile l'utilizzo della prova testimoniale scritta sul modello del processo civile (rif. progetto Caliendo).

Va per contro assolutamente respinta l'aspirazione alla trasformazione – in via di prassi – del processo tributario in rito scritto con eliminazione dell'unica udienza, permessa dall'eccessiva discrezionalità e dalla farraginosità dell'art. 27 dl 34/2020, in contrasto gli elementari principi del giusto processo.

Connessa logicamente e strutturalmente alla figura del Giudice togato ed alla sua gestione della procedura in un processo che si fa complesso è la qualificazione professionale della



difesa tecnica, che va assegnata, quantomeno al di sopra della competenza del Giudice onorario, solamente agli avvocati.

### *Sintesi*

Tribunali tributari provinciali

Corti d'appello tributarie distrettuali

Concorso pubblico specializzante, cui si accede sulla base della laurea in giurisprudenza; tendenziale equiparazione allo *status* del Magistrato ordinario

Passaggio dal Mef alla Presidenza della Repubblica dell'organizzazione della giurisdizione tributaria

Disciplina transitoria che consenta l'opzione per i magistrati Giudici tributari di migrare nei ruoli della magistratura tributaria

Giudice onorario in primo grado per cause di valore fino ad € 3.000 / 5.000

Giudice collegiale per le cause di valore più rilevante in primo grado e sempre in secondo grado

Ammissibilità della magistratura onoraria solo per le cause bagatellari (fino ad € 5.000)

Introduzione della prova testimoniale

Ampliamento del potere del Giudice quanto alla graduazione delle sanzioni (art. 8 d.lgs 546/1992)

Riallineamento del processo tributario alla tecnicità del processo telematico

Salvaguardia dell'oralità del processo quantomeno a richiesta di parte

Difesa tecnica specializzata affidata all'Avvocato

Roma, 7 marzo 2022

Il Coordinatore

Avv. Giovanni Malinconico