

Commissioni riunite
2° Commissione (Giustizia) del Senato della Repubblica
6° Commissione (Finanze e Tesoro) del Senato della Repubblica

Ciclo di audizioni informali nell'ambito della discussione dei disegni di legge congiunti nn. 243,
714, 759, 1243, 1661 e 1687 sulla riforma della giustizia tributaria

Audizione della prof.ssa avv. Livia Salvini

Ordinario di diritto tributario presso la LUISS – Guido Carli di Roma

Componente della Commissione interministeriale per la giustizia tributaria
istituita con Decreto MEF e Giustizia del 12 aprile 2021

Componente del Gruppo tecnico operativo avente il compito di predisporre uno schema normativo
per la riforma della giustizia tributaria
istituito con Decreto MEF e Giustizia del 23 febbraio 2022

@@@@@@@@@@@@

1. Premessa.

Dato il brevissimo preavviso per l'audizione, mi limito in queste note ad indicare alcuni aspetti salienti dei disegni di legge all'esame di codeste Commissioni, principalmente sotto l'aspetto ordinamentale, facendo peraltro riferimento ai ben noti lavori finali della "Commissione Della Cananea" (Commissione interministeriale per la giustizia tributaria istituita con Decreto MEF e Giustizia del 12 aprile 2021), ed in particolare alle proposte da me sottoscritte insieme ad altri Colleghi.

2. La fonte.

Un aspetto del tutto preliminare, che potrebbe apparire scontato ma che forse non lo è – anche in relazione a posizioni da taluno espresse nella indicata Commissione – è se la riforma ordinamentale del processo tributario possa essere fatta senza modificare la Costituzione vigente. La questione si porrebbe con particolare riferimento all'istituzione di una magistratura tributaria a tempo pieno, reclutata per concorso, in relazione al disposto dell'art. 102 Cost. e dell'ivi previsto divieto di istituzione di giudici speciali.

La risposta a mio avviso deve essere affermativa. Come insegna la Corte Costituzionale, il miglioramento del sistema di selezione dei giudici tributari e più in generale la modifica dei profili relativi all'organizzazione ed al funzionamento delle Commissioni tributarie non viola il suddetto principio costituzionale, ferma restando la competenza per materia delle Commissioni stesse. Per le giurisdizioni speciali preesistenti alla Costituzione, quali sono le Commissioni, “*non si crea una sorta di immutabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario ...*” (C. Cost., ord. n. 144/1998).

I DDL in esame che intervengono sulla parte ordinamentale del processo tributario (AS 243, 759, 1243, 1661) non prevedono modifiche costituzionali, e tre di essi (AS 243, 1243, 1661) prevedono *tout court* l'abrogazione del d. lgs. n. 545/1992 e la sua sostituzione con altro testo normativo. Per quanto detto, ciò deve ritenersi consentito dall'art. 102 Cost.

3. L'istituzione di una magistratura tributaria.

Tutti i DDL in esame che si occupano della parte ordinamentale (AS 243, 759, 1243, 1661) prevedono la istituzione di una magistratura tributaria, autonoma rispetto alle altre. In ciò si distinguono da altri DDL presentati e attualmente non oggetto di esame da parte di codeste Commissioni (AS 2438; AC 2283 e 3734), che prevedono l'affidamento della giustizia tributaria alla Corte dei Conti o al Giudice ordinario civile (con sezioni specializzate).

Non si può che condividere la scelta della creazione di una magistratura tributaria, fortemente auspicata da tutti gli “utenti” del processo tributario, contribuenti e professionisti, nonché dagli studiosi della materia. Come si sa, che l'elevatissimo numero di pendenze della sezione tributaria della Cassazione, nonostante il grande impegno dei giudici, sia frutto di un elevato tasso di impugnazione delle sentenze delle Commissioni tributarie regionali, e che ciò dipenda dalla scarsa qualità di tali sentenze, è conclusione non da tutti condivisa: come spesso accade, i numeri possono essere “tirati per la giacchetta” da una parte o dall'altra.

Non mi pare questo il punto centrale, anche se la riduzione a fisiologia delle pendenze dinanzi la sezione tributaria della Cassazione è una delle priorità della legislatura, in base agli impegni presi con il PNRR. Come professore di diritto tributario e come avvocato posso attestare la grande complessità della materia tributaria, che comporta la conoscenza non solo del diritto tributario, ma di molte altre discipline, quali il diritto costituzionale, amministrativo, privato, commerciale, comunitario, internazionale, la contabilità ed il bilancio e, per la disciplina del processo, naturalmente il diritto processuale civile. D'altra parte, l'impronta solidaristica, da un lato, e coattiva, dall'altro, del prelievo tributario comportano che l'accertamento dell'obbligazione, anche e soprattutto in sede processuale, sia un asse portante del rapporto tra Stato e cittadini. Questo delicato rapporto non può e non deve essere

ulteriormente turbato dal considerare la giustizia tributaria come una giustizia di serie B, affidata a giudici onorari, molte volte assolutamente esperti, ed altre volte autori di sentenze tecnicamente sconcertanti. La materia tributaria, per il perseguimento della giustizia sostanziale e – non da ultimo – per l'ingente ammontare complessivo delle somme oggetto delle controversie instaurate, semplicemente merita un giudice professionale, ed una disciplina processuale che non devii dai principi del giusto processo.

Con ciò non si devono naturalmente addossare ai giudici tributari le “colpe” proprie di un sistema tributario sostanziale farraginoso e complesso, in cui anche la funzione nomofilattica della Cassazione è pregiudicata – oltre che dal gran numero di controversie pendenti che rende talvolta arduo l'approfondimento delle questioni devolute – dalla rapida evoluzione (o involuzione) delle norme fiscali, con la conseguenza che spesso esse non sono più vigenti nel momento in cui interviene l'interpretazione della Corte.

Nella mai sopita e mai soddisfatta attesa di un miglioramento della qualità della normazione tributaria, l'incremento della qualità della giustizia tributaria che ragionevolmente si attende dalla sua riforma può in ogni caso costituire un decisivo passo.

4. La denominazione delle Commissioni tributarie.

Tutti i DDL in esame prevedono che le attuali Commissioni tributarie cambino la loro denominazione in “Tribunali tributari” e “Corti d'appello tributarie”. Si noti che queste unanimi proposte prescindono dal fatto che, nel relativo DDL, si proponga oppure no la costituzione di una magistratura tributaria oppure l'affidamento dell'organizzazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri in luogo del MEF.

Sebbene si tratti appunto di una mera questione nominalistica, va apprezzato l'intento di queste proposte, che è quello di sottolineare il definitivo superamento della originaria natura di organo amministrativo delle commissioni.

5. L'organizzazione della giustizia tributaria.

Tre DDL (AS 243, 759, 1661) prevedono che le funzioni organizzative della giustizia tributaria siano trasferite dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri. Si tratta di una scelta (non sembra che esistano preclusioni di ordine costituzionale o di altro tipo a che una magistratura sia assistita, sotto il profilo organizzativo, da un soggetto diverso dalla PCM o dal Ministero della Giustizia) senz'altro da condividere, nell'ottica di assicurare l'equidistanza degli organi giudicanti da tutte le parti del processo. E' noto, al riguardo, che molti sottolineano come attualmente tale equidistanza possa essere ritenuta non pienamente realizzata (il giudice non solo deve essere imparziale, ma deve anche apparire come tale) con violazione dei principi del giusto processo.

Ad esempio una questione da lungo tempo oggetto di discussioni ed anche di misure richieste (dal Garante del contribuente della Regione Lombardia) è quella dell'accesso libero anche ai contribuenti della banca dati delle sentenze tributarie, attualmente accessibile – oltretutto ovviamente ai giudici - solo per l'A.F. in quanto parte di tutti i processi, con evidente *vulnus* del principio di parità delle parti, nonché dei cardini della “giustizia predittiva”. Si tratta di una questione talmente fondamentale da essere giustamente oggetto di una delle azioni previste dal PNRR; tuttavia, nonostante gli ingenti finanziamenti erogati, risulta (cfr. Cimmarusti, *Contenzioso tributario, la banca dati delle sentenze resta in uso a giudici e Agenzia*, Sole24Ore 30 marzo 2022) che il MEF non abbia ancora reso la banca dati accessibile al pubblico.

Va peraltro rilevato che – nella prospettiva dell'istituzione di una magistratura tributaria – una delle funzioni più delicate attualmente svolte dal MEF, e cioè il calcolo dei compensi dei giudici, verrebbe meno essendo la retribuzione definita in base a parametri previsti per legge.

6. Il reclutamento dei giudici.

6.1. Quattro DDL (AS 243, 759, 1243, 1661), nel prevedere l'istituzione di una magistratura tributaria, dispongono naturalmente che il reclutamento dei magistrati avvenga per concorso pubblico, per titoli ed esami. È richiesta la laurea magistrale in giurisprudenza o in economia. Si può osservare al riguardo come l'equipollenza delle due lauree sia opportuna, alla luce della vastità delle competenze richieste dalla materia tributaria e dalla complementarietà delle due specializzazioni nell'ambito dei collegi giudicanti.

La proposta della Commissione Della Cananea richiede come requisito dei candidati esclusivamente la laurea in giurisprudenza: ciò va posto in relazione con un'altra proposta formulata dalla Commissione (o meglio, da una parte di essa), e cioè quella dell'istituzione per legge di una sezione speciale tributaria della Corte di Cassazione, ai sensi dell'art. 102 Cost., alla quale accederebbero magistrati tributari e ordinari. Una tale ipotesi non è presente in nessuno dei DDL in esame, nei quali si prevede invece la “semplice” istituzione per legge della sezione tributaria, attualmente disciplinata solo con provvedimento interno della Corte, anche ai fini della regolamentazione dell'organico. I giudici della magistratura tributaria, dunque, secondo i DDL in esame non avrebbero accesso alla Cassazione. In conseguenza di ciò, come si è detto, appare possibile ed opportuno prevedere l'equipollenza della laurea in economia con quella in giurisprudenza.

Il DDL AS 759 richiede anche una comprovata esperienza in materia tributaria per almeno cinque anni. Si può ritenere, al riguardo, che un'adeguata selezione mediante le prove di esame, insieme al successivo tirocinio (MOT), possano supplire a tale requisito; specie laddove – come è in questo DDL – le prove

di esame siano particolarmente e giustamente rigorose. Ciò anche per ampliare la platea dei candidati dei primi concorsi, al fine di limitare al massimo il (non breve) periodo transitorio.

Del tutto condivisibili, a mio avviso, sono l'articolazione e l'oggetto delle prove di esame previste dal DDL AS 759. Le prove si articolano in: preselettiva, scritta, orale e le materie spaziano dal diritto tributario nazionale, internazionale e dell'UE, alla procedura civile, ragioneria ed economia d'azienda, elementi di diritto costituzionale, amministrativo, ecc. (cfr. art. 7 DDL). Condivisibile, sotto questo profilo, mi sembra anche l'impostazione del DDL AS 1661, per l'ampiezza delle materie di esame, seppure senza una precisa articolazione delle prove, scritte ed orali, da disciplinare con successivo provvedimento. Non dovrebbero invece essere ritenute sufficienti prove nelle sole materie del diritto tributario e della procedura civile, tanto più se esclusivamente orali (AS 243 e 1243).

6.2. I DDL AS 243 e 1243 prevedono un accesso diretto per concorso alla magistratura delle Corti d'appello tributarie. I requisiti sono quelli previsti per l'accesso al ruolo dei giudici dei tribunali tributari, a cui si aggiunge quello del possesso almeno decennale della laurea. Il tema del popolamento dei magistrati tributari delle Corti d'appello va attentamente considerato, dal momento che la ordinaria progressione di carriera dei giudici neoassunti porterebbe un'entrata a regime della nuova magistratura in secondo grado dopo diversi anni dall'espletamento dei primi concorsi. L'espletamento di concorsi per l'accesso diretto può dunque essere positivamente valutato. Tuttavia, va qui ribadito che a mio avviso l'insufficiente selezione che si ottiene attraverso sole prove orali nelle materie di diritto tributario e procedura civile previste dai DDL in esame tanto più vale se si tratta del reclutamento dei giudici di appello. Il concorso dovrebbe essere strutturato come un concorso di secondo livello, prevedendo che possa essere sostenuto solo da candidati che hanno già superato un concorso pubblico o che sono iscritti in albi professionali.

Si può osservare che la Commissione Della Cananea ha previsto a tal fine (in una delle proposte) la facoltà per i magistrati ordinari di Corte d'Appello, aventi requisiti di esperienza come giudici tributari, di optare per la magistratura tributaria.

7. Il ruolo degli attuali giudici onorari e il giudice monocratico.

Strettamente correlato al tema dell'organico dei magistrati tributari e alla tempistica di insediamento delle "nuove" Commissioni tributarie è il tema dei giudici onorari, già in servizio o da reclutare. Tutti i DDL in esame (tranne AS243) prevedono di affidare loro un ruolo nel nuovo ordinamento. Il DDL AS 759 prevede la possibilità di nuovi reclutamenti solo laddove vi siano carenze di organico (da coprire prioritariamente con magistrati tributari); i DDL 714, 1243 e 1661 prevedono nuovi reclutamenti in funzione dell'assegnazione ai giudici onorari di specifiche funzioni (AS 714, sezione di magistrati

onorari in primo grado; AS 1243, ufficio del giudice onorario in primo grado per le controversie minori; AS 1661, giudice monocratico in primo grado).

Certamente condivisibile è la scelta di valorizzare le competenze presenti tra i giudici onorari. A questo proposito potrebbe essere disposta una riserva di posti nei concorsi per magistrato (nessuno dei DDL però lo prevede). Il mantenimento nella propria funzione dei giudici onorari è anche naturalmente necessario per consentire il regolare proseguimento dell'attività delle Commissioni tributarie nelle more dell'entrata nel ruolo dei nuovi magistrati tributari.

Come si è accennato, il tema dei giudici onorari si intreccia con quello della previsione di un giudice tributario monocratico, dal momento che spesso le due figure coincidono. Senza entrare nel dettaglio delle variegate soluzioni proposte dai DDL in esame, si può osservare che l'istituzione di un giudice monocratico (onorario) appare opportuna, nel primo grado del giudizio, per le controversie c.d. "minori", che rappresentano la metà di quelle instaurate. Dovrebbe esservi una corrispondenza tra il valore di tali cause e quello fissato per la facoltà del contribuente di stare in giudizio senza assistenza del difensore. Dovrebbero essere previste, in tal caso, semplificazioni del rito, per non rendere tale facoltà un vuoto proclama, ovvero (come proposto dalla Commissione Della Cananea) la possibilità per i Centri autorizzati di assistenza fiscale (CAF) di assistere i contribuenti, anche al fine della gestione degli adempimenti informatici.

La soluzione del giudice monocratico consente di diminuire in modo sensibile il numero di magistrati tributari necessari per gestire il processo, con accelerazione dei tempi necessari per l'entrata in funzione delle "nuove" commissioni ed evidente risparmio di spesa. Né, qualora le controversie "minori" dovessero essere affidati agli attuali giudici onorari, questi dovrebbero dolersi di un "demansionamento", se e nella misura in cui essi, mediante una riserva di posti, possono accedere alla magistratura tributaria, sostenendo il relativo concorso.

A mio avviso, non appare invece opportuna la previsione di un giudice monocratico in primo grado per tutte le controversie (indipendentemente dal valore, AS 759), che si pone in un certo senso in contraddizione con la creazione di una magistratura tributaria, dotata dei necessari requisiti di professionalità.

Potrebbe invece essere valutato positivamente, sempre in termini di semplificazione, l'affidamento delle controversie "minori" al giudice monocratico nel secondo grado del giudizio (AS 243, 1243, 1661).

8. La mediazione tributaria.

Tra le disposizioni in materia processuale previste dai DDL in esame mi soffermerò esclusivamente, per ragioni di tempo e di attinenza con i profili ordinamentali fin qui esaminati, sulle proposte di integrare o di modificare la attuale mediazione tributaria.

Benché l'attuale istituto del reclamo/mediazione sembri dare delle buone *performances* in termini deflattivi per quanto attiene gli atti impositivi emanati dall'Agenzia delle Entrate, altrettanto non si verifica per quelli emanati da soggetti diversi, quali gli Enti locali; alcuni, d'altra parte, fanno rilevare che nella struttura attuale la mediazione è pur sempre gestita dallo stesso soggetto che ha emesso l'atto impugnato, anche se da una struttura diversa da quella che ha curato l'istruttoria e l'emissione dell'atto, con compromissione della terzietà e con sovrapposizione con altri istituti, quali l'adesione e la conciliazione.

La soluzione prevista da due dei DDL in esame è quella di affidare la mediazione ad un apposito organismo (AS 759 - sezione mediazione in primo grado, composta da un giudice tributario, un funzionario delle Agenzie fiscali, un professionista; AS 1661 - magistrato onorario tributario con funzione di arbitro). Questa soluzione sembra avere dei *pro* e dei *contro*: va certamente valutato in modo positivo il fatto di assicurare la terzietà della decisione; può essere valutato negativamente il fatto di appesantire l'*iter* processuale con quello che appare come un ulteriore grado del giudizio, nel caso in cui la mediazione non andasse a buon fine. Inoltre, non sembra agevole inserire un giudizio di tipo arbitrale nell'ambito della natura dell'obbligazione tributaria e della struttura del relativo processo.

Di qui la proposta, formulata dalla Commissione Della Cananea, di prevedere invece – in armonia con i principi che governano la materia - l'introduzione di una conciliazione giudiziale su proposta del giudice, sullo schema dell'art. 185 *bis* cpc. In tal modo il tentativo di conciliazione verrà esperito anche per le controversie per le quali l'Ente impositore è rimasto inerte nella fase di reclamo/mediazione, ovvero ha opposto dinieghi in qualche misura non giustificati, con il decisivo ausilio del giudice chiamato a formulare una equilibrata proposta.