

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

**Ciclo di audizioni informali nell'ambito dell'esame del disegno di legge  
n. 2636 sulla riforma della giustizia tributaria**

Testimonianza del prof. avv. Giuseppe Melis  
Professore Ordinario di diritto tributario  
nel Dipartimento di giurisprudenza della LUISS Guido Carli di Roma

Roma, 28 giugno 2022

## Sommario

1. Premessa: una riforma “ordinamentale” con talune innovazioni processuali. ....	2
2. I profili ordinamentali: un ddl che aggraverà notevolmente la situazione della giustizia tributaria, in danno dei contribuenti. ....	3
3. Problemi ordinamentali e giusto processo: il requisito dell’indipendenza ancora mancante. L’imprescindibile necessità di superare la collocazione dei giudici tributari nel MEF. ....	12
4. Le nuove regole processuali e le rilevanti criticità del 363- <i>bis</i> , della prova testimoniale scritta e delle limitazioni all’appello delle sentenze del giudice monocratico.....	15
4.1. La prova testimoniale scritta.....	17
4.2. Il giudice monocratico e le limitazioni all’appello.....	20
5. L’Ufficio del massimario nazionale.....	22
6. L’ipotesi di una definizione deflativa del contenzioso pendente.....	22

## 1. Premessa: una riforma “ordinamentale” con talune innovazioni processuali.

Dopo ampio travaglio, giunge finalmente all’attenzione del Parlamento il disegno di legge n. 2636 presentato dal Ministro dell’economia e delle finanze e dal Ministro della giustizia recante “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”.

È ben noto che tale ddl interviene in un contesto che vede numerosi disegni di legge da tempo giacenti in Parlamento sulla riforma del processo tributario, di cui ben sei presso il Senato <sup>(1)</sup>, sicché qualsiasi riflessione sul ddl di iniziativa governativa deve necessariamente confrontarsi con questi ultimi.

Chi scrive aveva rilevato, nel corso dell’audizione presso il Senato del 29 marzo u.s., che, occupandosi questi disegni, alternativamente, (i) solo di questioni ordinamentali (ddl Vitali, Romeo, Fenu – cui nel frattempo si è aggiunto il ddl Misiani); (ii) solo di questioni processuali (ddl Caliendo e Marino); (iii) sia di questioni ordinamentali, che processuali (ddl Nannicini), una prima scelta politica avrebbe dovuto riguardare la “latitudine” dell’intervento governativo. Si era al riguardo rilevato come un intervento “ordinamentale” fosse imprescindibile e che una meditata riforma dell’intero processo tributario, ordinamentale e processuale, sarebbe risultata incompatibile con i tempi di urgenza dell’intervento dettati dal PNRR, ciò che non avrebbe tuttavia precluso la

---

(<sup>1</sup>) A.S. n. 243, primo firmatario il sen. Vitali (“Ordinamento della giurisdizione tributaria”); A.S. n. 714, primo firmatario il sen. Caliendo (“Codice del processo tributario”); A.S. n. 759, primo firmatario il sen. Nannicini (“Codice della giurisdizione tributaria”); A.S. n. 1243, primo firmatario il sen. Romeo (“Riforma della giustizia tributaria”), con un progetto di legge di contenuto identico presso la Camera (proposta di legge n. 1526, primo firmatario On. Centemero); A.S. n. 1661, primo firmatario il sen. Fenu (“Ordinamento degli organi di giurisdizione e amministrativi della giustizia tributaria”), con un progetto di legge di contenuto identico presso la Camera (proposta di legge n. 1521, primo firmatario On. Martinciglio); A.S. n. 1687, primo firmatario il sen. Marino (“Codice del processo tributario”); A.S. 2476, primo firmatario il sen. Misiani (“Ordinamento della giurisdizione tributaria”).

possibilità di intervenire selettivamente almeno su taluni aspetti processuali ritenuti particolarmente critici dell'attuale impianto codicistico.

Ebbene, il ddl in esame si colloca esattamente nell'ipotizzata prospettiva, perché da un lato prevede un intervento "ordinamentale" finalizzato alla professionalizzazione del giudice di merito da assumere mediante concorso (nonché, in parte, mediante transito dalle attuali magistrature), ma dall'altro lato si occupa anche di taluni profili processuali, e in particolare: (i) introducendo il ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria (art. 363-bis, c.p.c.); (ii) introducendo il rinvio pregiudiziale in Cassazione (nuovo art. 62-ter, d.lgs. n. 546/1992); (iii) introducendo la "testimonianza scritta"; (iv) prevedendo un giudice monocratico per le controversie di valore non superiore a tremila euro, con limitazioni alla possibilità di impugnazione in appello delle sentenze da esso pronunciate; (v) prevedendo la proposta di conciliazione della lite da parte dei giudici tributari.

Scopo dichiarato della riforma, quale risulta dalla Relazione illustrativa, è la *«razionalizzazione del sistema della giustizia tributaria attraverso la professionalizzazione del giudice di merito»*, nonché di *«contribuire alla soluzione – durevole nel tempo – della crisi della funzione nomofilattica della Suprema corte di cassazione nella materia tributaria»* rendendo *«più tempestivo l'intervento nomofilattico»*.

Il PNRR parrebbe in realtà preoccuparsi esclusivamente dei "tempi" della giustizia tributaria, identificando il compito della Commissione interministeriale originariamente nominata in quello di *«elaborare proposte di interventi organizzativi e normativi per deflazionare e ridurre i tempi di definizione del contenzioso tributario»*.

Il disegno di legge all'esame del Senato, così come quasi tutti quelli di iniziativa parlamentare, hanno invece adottato una visione più ampia della questione che va ben oltre i "tempi" della giustizia tributaria, spingendosi in direzione di una vera e propria riforma ordinamentale; ma altrettanto è accaduto con la prima Commissione interministeriale (c.d. "Commissione Della Cananea"), pur senza giungere quest'ultima, come noto, ad una proposta unitaria circa gli interventi ordinamentali e processuali necessari.

## 2. I profili ordinamentali: un ddl che aggraverà notevolmente la situazione della giustizia tributaria, in danno dei contribuenti.

Il disegno "ordinamentale" del ddl in commento si articola sui seguenti punti:

- 1) **Possibilità di interpello per un massimo di cento magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari**, non collocati in quiescenza, presenti alla data di entrata in vigore della legge nel ruolo unico dei giudici tributari da almeno cinque anni e non aventi età superiore a 60 anni, di cui al massimo cinquanta unità provenienti dalla magistratura ordinaria (art. 1, co. 4-7, ddl). Si tratta dunque di magistrati attualmente "in ruolo" nel loro ordinamento di appartenenza, che svolgono già funzione di giudice tributario, che potranno optare per il transito (che nel ddl viene indicato come "definitivo") nella nuova magistratura tributaria *«previa individuazione e pubblicazione dell'elenco delle sedi giudiziarie con posti vacanti, prioritariamente presso le commissioni tributarie regionali e di secondo grado»*. Non è noto il numero dei magistrati di ruolo con età inferiore a 60 anni, vale a dire nati dal

1963 in poi. Secondo la Tavola n. 2 della Relazione tecnica, nel 2033 – vale a dire, l’anno dei primi “pensionamenti” per i nati dopo il 1963 – residuerebbero 877 magistrati sugli attuali 2.608, dunque circa un terzo. Se si considera che i togati sono poco più della metà dei giudici attualmente in servizio, si potrebbe stimare che i potenziali interessati da questa opzione corrispondono a circa 500 unità. La Relazione tecnica stima, invece, in 742 unità quelle che potrebbero esercitare l’opzione. Quali che siano i numeri esatti, da un quinto ad un settimo degli attuali togati *under 60*, dovrebbero decidere di “cambiare vita”, rinunciando (i) alla progressione di carriera nella propria magistratura di appartenenza, in cui sono presumibilmente ben avviati; (ii) al doppio emolumento attualmente percepito (sia come giudice di ruolo nella magistratura di appartenenza, sia come giudice tributario) – mediamente pari a 20.529 euro annui (pag. 3 Relazione tecnica); (iii) alla possibilità di diventare giudice di Cassazione, che viene preclusa ai nuovi giudici tributari, salva la possibilità di futura riammissione nella giustizia ordinaria per come prevista dall’art. 211 del R.D. n. 12 del 1941 (“Legge di ordinamento giudiziario”), ancorché in apparente contrasto con l’espressione “definitivo transito” utilizzata nel ddl in commento; (iv) agli incarichi “extra” eventualmente connessi alla magistratura di appartenenza; infine, (v) dovendo essere assegnato sul territorio nazionale secondo necessità.

Tra l’altro, ai giudici ordinari, che rappresentano ca. l’86% dei giudici togati in servizio, sarebbero destinati al massimo 50 posti su 100; mentre ai restanti giudici (amministrativi, contabili, militari), che rappresentano ca. il 14% dei giudici togati in servizio, sarebbero destinati i restanti 50 posti. Questi ultimi, tuttavia, anche volendo partire dal dato della Relazione tecnica di 742 giudici togati complessivamente interessati dal possibile transito, sarebbero poco più di 100, il che significa che la metà di essi dovrebbe esercitare l’opzione, ciò che è impensabile, trattandosi in buona parte di giudici del Tar, del Consiglio di Stato e della Corte dei conti. Sicché questi 50 posti andrebbero quasi interamente deserti.

Inoltre, questi giudici sarebbero indirizzati “prioritariamente” in CTR, mentre nell’ottica dell’obiettivo di deflazionare il giudizio in Cassazione, sarebbe auspicabile, come già rilevato da una delle due “anime” della Commissione Della Cananea, che essi venissero destinati “esclusivamente” alle CTR. È noto, infatti, agli addetti ai lavori, che tra i principali vizi delle sentenze di secondo grado vi sono le omesse pronunce su motivi di ricorso e le motivazioni omesse o apparenti, sicché una maggiore attenzione già a tali aspetti contribuirebbe indubbiamente a ridurre il contenzioso di legittimità.

Non sono infine previsti meccanismi che consentano di “reintegrare” tale “quota-100”.

**Il raggiungimento dell’obiettivo del transito di ca. 100 magistrati dalle attuali magistrature alla magistratura tributaria è, pertanto, irraggiungibile, a meno che non si incentivino ulteriormente il passaggio e non si modifichino sensibilmente i parametri di età (attualmente, massimo 60 anni) e la quota di magistrati ordinari (attualmente, massimo 50 unità), che rappresentano una quota molto elevata dei magistrati tributari togati attualmente in servizio (oltre circa l’86%). La loro “destinazione” dovrebbe inoltre avvenire esclusivamente (e non “prioritariamente”) a favore delle CTR.**

**Infine, dovrebbe essere prevista l’integrazione periodica di tale “quota” ove il relativo numero scenda al di sotto delle cento unità.**

- 2) **Assunzione dei nuovi magistrati “tributari” da parte del Ministero dell’economia e delle finanze mediante concorso pubblico per soli esami**, basato su due prove scritte teoriche (diritto tributario e diritto civile/commerciale), una prova scritta pratica (redazione di una sentenza tributaria) e una prova orale su tredici materie (considerando come un’unica materia il diritto tributario e il diritto processuale tributario) (art. 1, co. 1, lett. c), ddl, che introduce un nuovo art. art. 4, co. 4, al d.lgs. n. 545/1992).

Si osserva che, rispetto al concorso in magistratura ordinaria, mancano:

- a) gli elementi di diritto romano, certamente di scarsa utilità, ma la cui massima espressione tributaria rimane pur sempre il noto responso di Modestino contenuto nel Digesto secondo cui «*non puto delinquere eum, qui in dubiis quaestionibus contra fiscum facile responderit*» (*alias*, “in dubio contra Fiscum”!);
- b) la procedura penale, che ha rilevanza tributaria almeno quanto il diritto penale, e sicuramente la ha più del “diritto internazionale privato” previsto quale materia obbligatoria, dal momento che il giudice tributario non applica mai ... il diritto tributario straniero;
- c) il diritto del lavoro e della previdenza sociale, assenza che pure non si giustifica facilmente, considerato il forte legame con la materia tributaria: solo ad esempio, si pensi al concetto di “alle dipendenze e sotto la direzione” di cui all’art. 49, TUIR; al “ramo di azienda” di cui all’art. 2112 c.c., fatto proprio dalla Cassazione in materia tributaria; al principio generale del (tendenziale) allineamento tra la determinazione della base imponibile tributaria e quella previdenziale di cui al d.lgs. n. 314/1997 attuativo della delega di riforma della fiscalità del lavoro dipendente; a nulla dunque rileva che la materia previdenziale, peraltro assai “vicina” al tributario (per taluni, si tratterebbe come noto di vere e proprie imposte), sia devoluta al giudice del lavoro;
- d) gli elementi di “ordinamento giudiziario”, eppure l’ordinamento è qui non meno importante, tant’è che gli si è dedicata la Riforma che commentiamo e che «*Ai magistrati tributari (...) si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel titolo I, capo II, dell’ordinamento giudiziario, di cui al regio decreto 30 gennaio 1041, n. 12*» (art. 1, co. 1, lett. i), ddl, che modifica l’art. 8, co. 1, d.lgs. n. 545/1992).

Sono invece stati previsti, in aggiunta alle materie del concorso in magistratura ordinaria, gli «*elementi di contabilità aziendale e bilancio*», materia che tuttavia rappresenta una parte troppo importante della formazione di un giudice tributario – si pensi, sempre a titolo di esempio, al principio di derivazione rafforzata di cui all’art. 83, TUIR, che richiede una solida conoscenza dei principi contabili nazionali ed internazionali, e più in generale a tutta la materia del reddito di impresa – per essere relegata alla conoscenza di meri “elementi”.

Del tutto corretta è invece la mancata previsione di “scienza delle finanze”, che è una materia ormai di tipo squisitamente economico che nulla ha a che vedere con il diritto tributario (anzi, con il diritto in generale).

La selezione degli argomenti di esame denota dunque una conoscenza non sufficientemente approfondita della materia tributaria da parte degli estensori del provvedimento, includendo materie inutili ed escludendo materie non meno importanti di quelle invece incluse.

**L'elenco delle materie richiede, pertanto, sicuramente una approfondita rimediazione.**

**3) Lo svolgimento del concorso per i nuovi magistrati tributari con cadenza annua, a partire dal 2024 e sino al 2030, con 68 posti annui, per complessive 476 unità.**

Per partecipare al concorso, non sono previsti requisiti "particolari", salvo la laurea in giurisprudenza (art. 1, co. 1, lett. d), ddl, che introduce l'art. 4-*bis* al d.lgs. n. 545/1992). Nel concorso in magistratura, invece, sono previsti specifici pre-requisiti per poter accedere al concorso (d.lgs. 5 aprile 2006, n. 160, come modificato dalla L. 30 luglio 2007, n. 111), anche se in prospettiva ne è prevista una revisione.

E' prevista una Commissione di dieci persone, nonché un supplente per ciascuno di essi (art. 1, co. 1, lett. d), ddl, che introduce l'art. 4-*quater*, co. 2, al d.lgs. n. 545/1992). Nell'ultimo concorso in magistratura bandito con d.m. 91 del 19 novembre 2019, è stata prevista una Commissione di 28 componenti, divisa in due sottocommissioni ciascuna di due collegi. Qui, invece, sono previste due sottocommissioni, ma solo per l'esame orale, ove gli ammessi superino il numero di 300. Diversamente dal concorso in magistratura, è prevista la possibilità da parte dei professori universitari di chiedere l'aspettativa, che rappresenta tuttavia un'ipotesi alquanto remota nella pratica.

Ora, vale la pena di svolgere qualche previsione concreta circa quello che presumibilmente sarà lo svolgimento di questi concorsi, prendendo quale esempio proprio l'ultimo concorso in magistratura bandito con d.m. 91 del 19 novembre 2019, di cui si sono da poco concluse le prove scritte.

Le prove scritte hanno visto la partecipazione di 5.827 candidati, di cui 3.797 hanno consegnato. Per questa tornata concorsuale, i compiti, in via eccezionale, sono stati due anziché tre, per un totale di 7.594 compiti. Le sottocommissioni istituite sono state due, ciascuna con due collegi, ciascuno dunque assegnatario di ca. 1.900 compiti. I componenti non hanno partecipato in modo stabile a ciascuna sottocommissione, ma "a rotazione". I compiti corretti per ciascuna seduta, mediamente quattro a settimana per ciascuna sottocommissione (3 giornate piene e due mezze giornate), sono stati tra i 20 e i 30. Ci sono voluti così ca. 10 mesi per la correzione degli scritti. Gli ammessi all'orale sono stati 220 su 3.797, a fronte di 310 posti disponibili.

Ebbene, considerato che le materie del concorso per la magistratura tributaria sono, come visto, sostanzialmente le medesime del concorso in magistratura, è da attendersi che i 5.827 candidati, cui nel frattempo si saranno aggiunti altri aspiranti in numero certamente superiore ai 220 ammessi all'orale (salve ulteriori sfrondature all'esito dell'orale), si presenteranno tutti al concorso per la magistratura tributaria. A questi (almeno) 6.000 candidati, andranno aggiunti tutti gli aspiranti al concorso in magistratura che non vi abbiano potuto partecipare in quanto privi dei relativi requisiti di ammissione, come detto non previsti per il concorso per la magistratura tributaria. E' inoltre da attendersi una partecipazione non indifferente tra dipendenti dell'Amministrazione finanziaria, militari della Guardia di finanza e liberi professionisti che si occupano di diritto tributario.

Anche a voler essere ottimisti, immaginando che a consegnare gli scritti siano ca. 4.000 candidati, si tratterebbe di correggere 12.000 compiti. Dividendo i 12.000 compiti per 25 compiti corretti a seduta dall'unica Commissione, occorrerebbero ca. 480 sedute. Anche immaginando una Commissione votata al sacrificio degna del premio istituito in onore di *Stakanov*, occorrerebbero pertanto tra i tre e i quattro anni

per la sola correzione degli scritti, e almeno un altro anno per gli esami orali, per un totale di almeno 5 anni per il primo concorso, che si chiuderebbe nel 2029.

Nel frattempo, cosa accadrebbe?

Ce lo spiega in modo impietoso la Tavola n. 2 della Relazione tecnica, dove in corrispondenza dell'anno 2029, i giudici in organico – con l'auspicio che nessuno di loro sia nel frattempo cessato dall'incarico per motivi diversi da quello meramente anagrafico – rimarrebbero 1.282, a fronte dei 2.608 attualmente in organico.

E ciò anche per effetto della riduzione da 75 a 70 anni dell'età massima per l'esercizio della funzione di giudice tributario (art. 1, co. 1, lett. l), ddl, che sostituisce all'art. 11, co. 2, d.lgs. n. 545/1992, la parola "settantacinquesimo" con "settantesimo").

In altri termini, l'attuale organico di giudici tributari – salvo i cento che abbiano esercitato l'opzione per il transito alla giustizia tributaria, che vedrebbero un impegno a tempo pieno – sarebbe **dimezzato** entro il 2029, comunque riducendosi già dal 1.1.2024 a 1.788 unità.

**In sintesi, dunque, l'attuale strutturazione delle modalità concorsuali, unitamente alla riduzione dell'età da 75 a 70 anni, determinerebbe dal 2024 una riduzione del 30% degli attuali organici e, dal 2029, il relativo dimezzamento. Ciò con effetti dirompenti sui tempi dell'attuale giudizio di merito, che dagli attuali tre anni medi potrebbe passare nel breve periodo a cinque-sei anni medi. Occorre pertanto ripensare completamente sia le modalità concorsuali, sia l'età di cessazione del servizio per i giudici attualmente in carica, ottenendosi altrimenti un effetto di allungamento dei tempi processuali che rappresenta l'opposto degli obiettivi di velocizzazione dei giudizi che si pone il PNRR.**

#### 4) L'assenza del tirocinio per i nuovi magistrati tributari.

I "nuovi" magistrati tributari entrerebbero direttamente nelle loro funzioni, senza alcun periodo di formazione adeguato e "vigilato".

In altri termini, la funzione decisoria sarebbe immediatamente assegnata a soggetti che, per il semplice superamento dell'esame scritto ed orale con la sufficienza, si troverebbero a decidere controversie spesso di grande rilevanza.

Ciò trova conferma nella Relazione tecnica, laddove si precisa che «*Rispetto alla tabella stipendiale dei magistrati ordinari, non è stato considerato l'onere di spesa relativa al giudice in tirocinio per i primi 18 mesi, dal momento che tale profilo non è stato previsto per i nuovi giudici tributari*».

Deve dunque essere ripreso, opportunamente adattandolo, quanto previsto dall'art. 6, co. 6, del ddl Fenu, laddove si dispone che «*6. Il magistrato tributario onorario vincitore del concorso, prima di essere immesso nelle funzioni nella sede di assegnazione e inserito nel ruolo dei magistrati tributari onorari, deve frequentare un corso di formazione della durata di dodici mesi, con esame finale, presso la Scuola superiore di formazione tributaria, nel corso del quale egli svolge un semestre di tirocinio presso un tribunale tributario. Le funzioni di magistrato tributario onorario sono conferite soltanto a condizione dell'esito positivo dell'esame finale e del conseguimento di valutazione positiva del presidente del tribunale tributario nel quale il candidato ha svolto il tirocinio; in caso di mancato superamento dell'esame finale o di valutazione non positiva, la nomina è revocata con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, previa deliberazione del Consiglio di presidenza, e si procede alla nomina del primo degli idonei nella graduatoria del concorso*».

5) **La permanenza dei magistrati, togati e non, attualmente presenti nel “ruolo unico” sino al raggiungimento del 70° anno di età.**

Su questo aspetto, quello della sorte degli attuali giudici tributari, togati e non, i ddl di iniziativa parlamentare si dividono tra chi vorrebbe fare *tabula rasa* e chi invece ritiene debbano salvaguardarsi le professionalità esistenti, con modalità più o meno inclusive, sia pure inquadrandoli nella nuova “cornice”.

Per esempio, i ddl Vitali e Romeo escludono ogni partecipazione dei togati mentre per i non togati attribuiscono alla precedente partecipazione alle commissioni tributarie solo natura di titolo preferenziale in caso di parità di votazione nel concorso pubblico uguale per tutti (rispettivamente, art. 4, co. 6 e art. 5, co. 6); il ddl Nannicini prevede per i togati l’opzione per il transito alla nuova magistratura, mentre per i non togati prevede il loro inserimento nell’ambito dei magistrati onorari attivabili nel caso di mancata copertura dell’organico, purché in servizio per almeno dieci anni presso le commissioni tributarie (art. 112); il ddl Fenu prevede invece l’esatto contrario del ddl Nannicini, disponendo che in sede di prima costituzione dei ruoli dei magistrati tributari ed onorari, il Consiglio di presidenza procede al riassorbimento dei giudici in servizio presso le commissioni tributarie mediante selezione sulla base di una serie di titoli e che solo nel caso di vacanza dei posti si procede a concorso (art. 35); il ddl Misiani prevede l’opzione per i giudici togati per il transito alla magistratura tributaria, mentre per i non togati prevede da lato che in sede di prima applicazione un numero non superiore al 25 per cento dei posti a concorso sia riservato ai giudici delle commissioni tributarie provinciali e regionali in servizio da almeno venti anni e che siano iscritti negli albi dei dottori commercialisti o degli avvocati, con una selezione per soli titoli (art. 6) e, dall’altro, che tutti i non togati in servizio possano scegliere di essere inseriti nel ruolo di magistrati tributari onorari (art. 7).

Chi scrive ritiene che il mantenimento delle attuali professionalità sia imprescindibile, sicché la scelta del ddl governativo appare sotto questo profilo condivisibile. Del resto, i numeri impressionanti delle bocciature nel concorso in magistratura del 2019 rappresentano la prova più evidente dell’impossibilità di reclutare, da un giorno all’altro, un “plotone” di giudici di ruolo super-qualificato che possano garantire con certezza un esito qualitativo superiore a quello attuale.

6) **Una riserva del 15% di posti per i primi tre bandi di concorso, a favore dei giudici tributari presenti nel Ruolo unico** diversi dai giudici ordinari, amministrativi, contabili o militari, purché nel ruolo unico da almeno sei anni e con laurea in giurisprudenza o in economia e commercio (art. 1, co. 3, ddl).

I giudici non togati vengono dunque “ripescati” nel loro attuale ruolo, ma per essi viene prevista la possibilità di disporre di posti “riservati” nel concorso.

Ora, dalla già richiamata Tavola 2 della Relazione tecnica si evince come i giudici tributari attualmente in servizio di età inferiore a 50 anni (nati dal 1972 in avanti) siano appena 182 su 2.608. Il più giovane ha 39 anni, l’età media è di 62 anni.

Ora, si può mai ritenere verosimile che persone di questa età, di regola già con un altro lavoro – vi sono, va detto, anche giudici non togati che si dedicano esclusivamente all’attività di giudice tributario – si rimettano sui libri universitari a studiare tredici materie alla stregua di un ventenne che studia per il concorso in magistratura?



È evidente che si tratta di una ipotesi che definire “fantascientifica” è un lieve eufemismo.

Soprattutto, poi, se l’obiettivo è di avere intanto *subito* un “nocciolo duro” di giudici tributari “a tempo pieno”, questo obiettivo **deve essere raggiunto non solo con il transito dei magistrati appartenenti ad altre giurisdizioni, bensì valorizzando quelle professionalità non togate di lungo corso che abbiano interesse a diventare giudici tributari a tempo pieno (non svolgendo, magari, già adesso altre attività professionali).**

Tale scelta è condivisa da autorevole dottrina, la quale ha rilevato che «*sul reclutamento, è da notare che per i giudici tributari ora in servizio, che non abbiano qualifica di magistrati civili, amministrativi e contabili, si è scelta la strada della riserva di posti (15%) anziché quella del concorso riservato o del transito su opzione (consentito invece ai magistrati). La scelta lascia perplessi, perché sottoporre al concorso previsto per i nuovi ingressi chi ha prestato per anni servizio nelle attuali commissioni suona come una paradossale ammissione di non adeguatezza da parte di quello Stato che pure si è giovato del loro servizio per anni*» <sup>(2)</sup>.

**Sotto questo profilo, deve essere seriamente presa in considerazione l’ipotesi contenuta nel ddl Misiani laddove, per i giudici onorari di lungo servizio (nel ddl Misiani, ipotizzati in 20 anni di servizio), prevede una valutazione “per soli titoli”.**

**Poiché, infatti, nessuno dei giudici – togati e non – attualmente in servizio “nasce” come giudice tributario e tutti hanno semplicemente una esperienza della materia acquisita “sul campo”, l’esercizio di tale funzione per un tempo assai significativo costituisce un *proxy* estremamente significativo della loro professionalità e conoscenza della materia.**

**7) Un numero di magistrati tributari “a regime” di 576 unità (100 che abbiano “optato” + 476 vincitori di concorso), che appare insufficiente.**

I numeri di organico non convincono, come si spiegherà di seguito.

I dati numerici si ricavano dalla pagina 5 della Relazione tecnica.

Si ipotizzano 215.000 definizioni annue, basate sulla media 2017-2018-2019.

Si ricorda che nel 2019 sono stati presentati 189.537 ricorsi tributari, di cui 142.522 in CTP e 47.015 in CTR, mentre ne sono stati decisi 228.147 (227.884 secondo quanto indicato nella Tavola 2). Nelle CTP sono stati decisi ca. 170.000 ricorsi (a fronte di ca. 190.000 pendenze), mentre nelle CTR ca. 60.000 ricorsi (a fronte di ca. 137.000 pendenze). Ciò significa che i tempi di decisione in primo grado sono nell’ordine di un anno; quanto alle CTR, i tempi medi di decisione sono di un paio di anni. In tutto, tre anni. Sussistono, tuttavia, differenze anche importanti tra i tempi effettivi delle diverse commissioni.

Ebbene, secondo le stime ministeriali, per decidere queste 215.000 controversie sarebbero sufficienti 576 giudici, di cui 450 presso le CTP e 126 presso le CTR.

---

<sup>(2)</sup> M. BASILAVECCHIA, *Riforma della giustizia tributaria. Una “storica” prima pietra, tra luci e ombre*, in *Quotidiano IPSOA*, 21 maggio 2022.

Quindi, ciascun giudice deciderebbe annualmente in CTP 304 sentenze (137.000/450) e in CTR 476 sentenze (60.000/126). La relazione tecnica indica una media di 374 sentenze l'anno.

Si tratta di numeri irrealistici, e ciò anche a voler considerare il blocco all'appello delle controversie di valore a 3.000 euro – su cui ci si soffermerà oltre per evidenziarne i profili di incostituzionalità – che rappresentano in CTR (dati IV trimestre 2019), il 29% delle controversie, che farebbe scendere da 60.000 a 42.000 le controversie annue, con un carico medio per giudice (126) comunque pari a n. 333 sentenze.

Ma soprattutto, se si “riproporziona” la “produttività” in relazione al tempo medio attualmente dedicato da ciascun magistrato “onorario”, al tempo che dovrebbe dedicare alla funzione un magistrato a tempo pieno – utilizzando un coefficiente pari a 4,5 (pag. 5 Relazione tecnica) – si sta partendo dal presupposto che il tempo per “singola sentenza” dei nuovi giudici dovrebbe essere lo stesso dei “vecchi” giudici, in piena antitesi con l'esigenza di qualità propria della scelta del “tempo pieno”, vale a dire la possibilità di dedicare un tempo maggiore ad ogni singola sentenza.

**Il numero di cause che ciascun magistrato tributario dovrebbe decidere annualmente è dunque abnorme e comunque muove dal presupposto che a ciascuna controversia dovrebbe essere dedicato lo stesso tempo che vi è attualmente dedicato dai magistrati onorari attualmente in servizio, ciò che rappresenta la negazione logica dell'incremento qualitativo che si vorrebbe perseguire.**

- 8) Il precedente punto va peraltro ulteriormente approfondito, perché non solo il numero delle cause che ciascun magistrato tributario dovrebbe decidere è “in sé” abnorme, ma i calcoli ministeriali appaiono discutibili sotto due ulteriori profili.

Il primo profilo riguarda la circostanza che il ddl “complica” il processo tributario, perché introduce la **prova testimoniale scritta**, la quale implica una ulteriore attività processuale oggi non prevista, con conseguente aumento del tempo da dedicare ai processi che ne saranno interessati.

Il secondo profilo, che è quello più grave, è che le “stime” non considerano le istanze di sospensiva attualmente non discusse, come se fosse normale che nel processo “riformato” esse possano continuare a ... non essere discusse!

A pagina 140 delle “Appendici statistiche e guida alla Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie”, emerge infatti come a fronte dei 189.000 ricorsi tributari pervenuti nel 2019, **ca. 70.000 contenevano una istanza di sospensiva (di cui ca. 63.000 in CTP – 44,2% - e ca. 7.000 in CTR – 14,2%)**.

Sempre dai dati indicati, emerge come in CTP sia stato deciso ca. 1/3 delle sospensive, mentre in CTR sia stato deciso ca. 1/5 delle sospensive presentate.

Ora, che le sospensive **debbano sempre essere discusse è fuor di dubbio**, perché i poteri della riscossione “privilegiati” di cui gode il Fisco, unitamente all'ampliamento degli atti “impoesattivi” che non richiedono neanche più la formazione del ruolo e la notifica della cartella di pagamento per procedere ad esecuzione, rischiano spesso di determinare conseguenze esiziali per le imprese e per i cittadini in generale.

Pertanto, i carichi – ferma restando l’abnormità “di per sé” rilevata al punto precedente – andrebbero così rideterminati per tenere conto della discussione di tutte le sospensive presentate:

CTP  $160.000 * (1 + 44,2/100*0,67)$  (2/3 sospensive non decise) = **207.382**

CTR  $55.000 * (1 + 14,2/100*0,8)$  (4/5 sospensive non decise) = **61.248**.

Da qui la riparametrazione degli organici:

CTP:  $450 \text{ unità}/160.000*207.382 =$  **583 giudici**

CTR:  $126 \text{ unità}/55.000*61.248 =$  **140 giudici**

Per un totale di 723 giudizi anziché i 576 previsti.

**In sintesi, i numeri dell’organico previsti non tengono conto dell’aumento di complessità del processo, ma soprattutto non tengono conto della necessità di dover discutere tutte le sospensive presentate, ciò che da solo determinerebbe un incremento dell’organico da 576 a 723 giudici.**

#### 9) Il mancato accesso dei nuovi giudici tributari alla Corte di cassazione.

Non ha trovato accoglimento la proposta di una delle due diverse “anime” della Commissione Delle Cananea, volta ad istituire una sezione specializzata in Cassazione cui assegnare giudici tributari provenienti dal grado di appello, previa valutazione di idoneità del CSM, essendo prevalsa la tesi secondo cui dall’art. 106 Cost. emerga come l’unica ipotesi di integrazione dei collegi di Cassazione con dei giudici che non facciano parte della giurisdizione ordinaria sia quella della nomina per “meriti insigni”.

Non si intende qui addentrarsi nei complessi e controversi profili di costituzionalità di una simile opzione <sup>(3)</sup>.

E’ chiaro, tuttavia, che “a regime”, una volta cioè che saranno cessati dal servizio gli attuali giudici togati “ordinari” delle Commissioni tributarie, avremo una magistratura di legittimità che mai si sarà occupata, nella propria carriera professionale, della materia tributaria.

Si tratta in ogni caso di un problema che non richiede una soluzione urgente, considerati i tempi che saranno necessari per formare la nuova magistratura tributaria “per concorso” e gli anni di carriera che i nuovi magistrati tributari dovranno maturare per un futuro ipotetico accesso al giudizio di legittimità.

### **CONCLUSIONI**

Volendo concludere sulla parte “ordinamentale”, il ddl intende attuare una “sintesi” tra le due opposte posizioni emerse in seno alla Commissione Della Cananea, la prima basata sul rafforzamento della giurisdizione così come è, ma con l’innesto di magistrati togati, già adesso giudici tributari, “a tempo pieno” (che si intendeva tuttavia in tale sede esclusivamente destinare alle sole CTR, per “rafforzare” le sentenze e così limitare le

---

<sup>(3)</sup> Sul punto, si rinvia alle autorevolissime audizioni, sul punto non concordanti, effettuate dalla Commissione “Della Cananea”. Da ultimo, ritiene che «nessuno ostacolo di ordine costituzionale dovrebbe porti acché della Sezione tributaria della Suprema Corte entrino a far parte i “nuovi” giudici tributari», essendo sufficiente «una legge ordinaria perché i giudici speciali tributari possano essere chiamati a far parte della Sezione tributaria specializzata della Suprema Corte», E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte “senatoriale”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 1° aprile 2022, p. 5.

impugnazioni in Cassazione); la seconda basata sull'assunzione di un giudice a tempo pieno assunto per concorso pubblico.

La “sintesi”, tuttavia, nei termini proposti **condurrebbe al sostanziale annientamento già nel breve periodo dell'attuale giurisdizione tributaria, con danni gravi ed irreparabili al suo funzionamento e, soprattutto, ai suoi fruitori, che sono – lo ricordiamo – in primo luogo i CONTRIBUENTI, che vedrebbero raddoppiati i tempi processuali di merito.**

A fronte dell'uscita di migliaia di giudici tributari, entrerebbe infatti una “manciata” di giudici professionali “di primo pelo” in un arco temporale reso lunghissimo da concorsi destinati a concludersi in tempi “biblici”, in un numero peraltro ampiamente sottostimato rispetto alle reali esigenze di un processo reso più complesso dall'introduzione della prova testimoniale scritta e che richiede di discutere tutte le istanze di sospensiva presentate.

**Il giudizio sulla parte ordinamentale è pertanto FORTEMENTE NEGATIVO, soprattutto perché rischia di compromettere già nel breve termine il regolare funzionamento dei processi tributari.**

### 3. Problemi ordinamentali e giusto processo: il requisito dell'indipendenza ancora mancante. L'imprescindibile necessità di superare la collocazione dei giudici tributari nel MEF.

Tra le questioni di carattere ordinamentale di maggior importanza, merita una riflessione approfondita quella relativa al requisito dell'indipendenza, posto che tutti i disegni di legge (solo o anche) ordinamentali in discussione propongono di porre i nuovi giudici tributari sotto la Presidenza del Consiglio dei ministri.

In particolare, il ddl Vitali afferma che *«la gestione e l'organizzazione non devono essere più affidate al Ministero dell'economia e delle finanze, ma alla Presidenza del Consiglio dei ministri. Per attuare l'effettiva terzietà dei giudici tributari ai sensi dell'articolo 111, secondo comma, della Costituzione è urgente sottrarre al Ministero dell'economia e delle finanze la gestione e l'organizzazione delle commissioni tributarie, in quanto parte interessata del contenzioso, e affidarla a un organismo terzo, come per esempio la Presidenza del Consiglio dei ministri, perché la giustizia tributaria, oltre che «essere», deve necessariamente «apparire» neutrale»*; il ddl Nannicini precisa che *«Il punto fondamentale (articolo 14) è costituito dall'esclusione del Ministero dell'economia e delle finanze dalle competenze in materia di organizzazione e vigilanza della giurisdizione tributaria, che vengono accentrare in capo alla Presidenza del Consiglio dei ministri. Si vuole così evitare che le commissioni tributarie e i relativi uffici dipendano in qualsivoglia modo dallo stesso ramo della pubblica amministrazione che è per lo più parte nei processi tributari. Alla stessa Presidenza è trasferito il compito di redigere e presentare la relazione annuale al Parlamento»*; il ddl Fenu afferma che *«Tale previsione completa il percorso di adeguamento della giurisdizione tributaria ai principi costituzionali del giusto processo, assicurando la terzietà e l'indipendenza dell'organo giudicante»*; il ddl Romeo afferma che *«È necessario, quindi, svincolare dal Ministero dell'economia e delle finanze la gestione e l'organizzazione delle commissioni tributarie,*

*in quanto esso stesso parte interessata nel contenzioso, affidandole ad un « organismo » terzo, quale per eccellenza la Presidenza del Consiglio dei ministri, affinché la giustizia tributaria sia anche nella sostanza – e non solo nella forma – indipendente e autonoma»; il ddl Misiani precisa, infine, che «Al fine di garantire l'indipendenza del giudice tributario, non soltanto sostanziale ma anche nella sua accezione, parimenti rilevante sul piano costituzionale, della sua «apparenza», vale a dire nella percezione diffusa, si ritiene irrinunciabile distaccare l'organizzazione e la gestione dell'apparato giurisdizionale tributario dal Ministero dell'economia e delle finanze, che è organicamente legato anche all'Amministrazione finanziaria, la quale però è una delle parti in causa nei contenziosi fiscali. A tal fine si è ritenuto di trasferire le relative attribuzioni alla Presidenza del Consiglio dei ministri».*

La Commissione interministeriale presieduta dal prof. Della Cananea aveva ritenuto che «le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della giustizia o la Presidenza del Consiglio dei Ministri (...) non appaiono conclusive», ma non ne ha illustrato il motivo.

Nell'ottica del “giusto processo” di fonte CEDU, la posizione dei ddl di iniziativa parlamentare trova pieno conforto nella c.d. “apparenza di indipendenza”, con la quale si ha riguardo al generale inquadramento di una giurisdizione nel contesto di un dato ordinamento.

Tale profilo, è in particolare declinabile nelle seguenti quattro sub-componenti: (i) l'inquadramento della giurisdizione tributaria all'interno di uno specifico ministero; (ii) l'inquadramento del personale di segreteria; (iii) l'autonomia della gestione finanziaria; (iv) il trattamento economico.

**Ebbene, in questo contesto il ddl di iniziativa governativa non solo ignora la questione, come se non esistesse, ma persino la aggrava.**

**I nuovi giudici tributari diventano, infatti, direttamente dipendenti del MEF**, il quale è autorizzato ad assumere i 100 magistrati “per transito” e gli altri 476 (68 x 7) giudici tributari per concorso (art. 1, co. 9, ddl).

Tale e quale permarrà l'attuale **inquadramento del personale di segreteria**, il quale, ai sensi dell'art. 32, D. Lgs. n. 545/1992 è costituito dai **dipendenti del ministero dell'Economia**, anomalia assoluta se paragonata al personale della giustizia ordinaria o amministrativa.

La qual cosa, peraltro, ha un automatico impatto anche sul successivo profilo relativo all'**autonomia della gestione finanziaria**, in quanto è agli stessi uffici che, come detto, sono organicamente alle dipendenze del MEF, che **spettano i compiti di gestione amministrativo-contabile delle attuali Commissioni Tributarie, con ciò minandosi in radice quella “apparenza di indipendenza” richiesta dalla Corte EDU.**

Anche sotto tale profilo, la pressoché totalità dei progetti di legge analizzati si mostra attenta nel garantire l'esigenza dell'apparenza di indipendenza. Ed infatti, viene espressamente previsto nel ddl Romeo, così come nel ddl Vitali <sup>(4)</sup> e nel ddl Nannicini <sup>(5)</sup>, che il personale degli uffici delle cancellerie sia individuato fra i dipendenti

---

<sup>(4)</sup> Art. 30, co. 2, DDL 243/2018 ai sensi del quale «Gli uffici di cancelleria dipendono dalla Presidenza del Consiglio dei ministri».

<sup>(5)</sup> Art. 29, DDL 759/2018

appartenenti al ruolo unico del personale degli uffici delle cancellerie e del Segretariato generale posto alle dipendenze della Presidenza del Consiglio dei Ministri <sup>(6)</sup>; e una previsione analoga è contenuta nel ddl Fenu, laddove si prevede che presso ciascun tribunale tributario e Corte di appello tributaria vengano istituiti gli uffici di cancelleria il cui personale faccia parte del ruolo del personale della Presidenza del Consiglio dei ministri <sup>(7)</sup>.

Per quanto concerne il profilo del **trattamento economico**, anche tale elemento ha destato serie perplessità con riferimento al sistema attuale nell’ottica di “apparenza dell’indipendenza”. Ed infatti, ai sensi dell’art. 13, D. Lgs. n. 545/1992: «*la liquidazione dei compensi è disposta dalla **direzione regionale delle entrate**...*» ossia dal medesimo soggetto il cui operato il giudice dovrebbe normalmente vagliare, il quale peraltro sarà adesso direttamente dipendente del MEF.

Ebbene, già attenta dottrina aveva rilevato, con riferimento alla situazione attuale, che «*tale impressione di apparente dipendenza, che costituisce violazione della CEDU, esce rafforzata dalla **previsione di relazioni e competenza della Direzione della Giustizia tributaria che appaiono ancora più anomale o allarmanti**, quali ad esempio: (a) il fatto che tra i compiti della Direzione vi sia l’osservazione della giurisprudenza dei giudici tributari, con potere di segnalazione di essa al Consiglio di Presidenza; (b) che la Direzione curi i provvedimenti sullo status dei giudici, sia pure determinati da organi indipendenti; (c) che essa segua il contenzioso eventualmente instaurato con i giudici; (d) che essa supporti la formazione professionale dei giudici. Ciascuno di tali profili **appare in evidente frizione con la necessaria apparenza di indipendenza del giudice tributario**.*» <sup>(8)</sup>.

E adesso, addirittura, il ddl di iniziativa governativa prevede l’istituzione di **due uffici dirigenziali di livello non generale**, «*aventi funzioni rispettivamente, in materia di status giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei magistrati tributari*» (art. 1, co. 10, ddl).

Il ddl di fonte governativa va dunque nella direzione diametralmente opposta ai progetti di riforma dell’ordinamento della giustizia tributaria di iniziativa parlamentare, tutti segnati dalla volontà di **garantire l’indipendenza anche apparente di siffatta giurisdizione**, ivi procedendo ad una riallocazione delle funzioni dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, in uno con l’introduzione di una magistratura tributaria professionale, selezionata mediante concorso.

Non va dimenticato che le Agenzie sono agenzie pubbliche strumentali del MEF, rappresentandone il “braccio operativo” per lo svolgimento di attività tecnico-operative. Esse sono da esso vigilate e controllate, che inoltre ne nomina i vertici. Esse godono di piena autonomia operativa e di bilancio, ma tale autonomia si deve muovere nell’ambito degli obiettivi e degli indirizzi politici generali impartiti dal ministero attraverso specifiche convenzioni. La ragione che ha infatti portato a separare queste strutture dall’organizzazione ministeriale non è legata a una necessità di autonomia – come nel caso, ad esempio, delle autorità amministrative indipendenti – bensì alla **natura strettamente tecnica delle funzioni che svolgono**: al MEF spettano le funzioni di

---

<sup>(6)</sup> Artt. 30; 31 e 32 DDL 1243/2019.

<sup>(7)</sup> Art. 30, commi 1 e 2, DDL S 1661/2020.

<sup>(8)</sup> A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p. 212 ss.

indirizzo politico-amministrativo e alle Agenzie il compito di curare l'attuazione tecnica e operativa.

Inutile dire che il mantenimento della giustizia del MEF prospettato dal ddl in commento ha sollevato critiche corali.

Già con riferimento agli esiti della prima Commissione interministeriale si era infatti rilevato che «(...) il Ministero dell'Economia e delle Finanze controlla e indirizza l'attività delle Agenzie fiscali, che sono parti del nostro giudizio. È indubbio che detto Ministero non eserciti alcuna forma di condizionamento dei giudici, ma **il solo fatto che da esso ne dipenda la retribuzione getta un'ombra sugli organi del contenzioso tributario. Ombra che si potrebbe agevolmente dissipare prevedendo appunto che l'organizzazione delle Commissioni Tributarie e la retribuzione dei relativi membri compete alla Presidenza del Consiglio di Ministri o al Ministero della Giustizia**»<sup>(9)</sup>.

Ma anche a seguito della presentazione del ddl, due riconosciuti Maestri della materia tributaria hanno “rincarato” la dose. Così E. DE MITA ha rilevato che «*occorre superare una modalità governativa, condizionata dall'impronta amministrativa che continuerà a non conoscere “cancellerie” ma segreterie e neppure recluterà i propri giudici togati del futuro in autonomia dal Mef*» e che «*la selezione dei giudici tributari deve essere disancorata da un controllo autoritativo del Mef sia in fase di selezione che eventualmente di ispezione dell'operato. L'autonomia del giudice togato è la vera sfida della riforma della giustizia tributaria*»<sup>(10)</sup>; mentre C. GLENDI ha osservato che «*la progettata ingerenza del MEF (che, nonostante l'intermediazione delle Agenzie, costituisce, pur sempre, nella sostanza, la parte processuale quasi sempre necessaria del contenzioso tributario e del relativo processo) nell'apparato organizzativo figura financo maggiore rispetto a quella che ha oggi, non solo riguardo ai concreti pagamenti retributivi (notevolmente incrementati), ma già financo per il reclutamento dei nuovi giudici attraverso i concorsi, fondamentalmente gestiti da questo solo Ministero, e addirittura nel controllo ispettivo degli stessi giudici nell'esercizio delle loro funzioni giudicatrici, oltre che del personale ausiliario, essendo stata prevista la costituzione di un ufficio ispettivo presso l'organo di autogoverno con estensioni operative assieme al competente ufficio Audit della Direzione della giustizia tributaria del dipartimento delle Finanze. L'autonomia dei nuovi magistrati tributari rispetto a quella di cui fruiscono gli attuali giudici tributari di provenienza togata risulta indubbiamente indebolita*»<sup>(11)</sup>.

**Pertanto, tutta la parte “ordinamentale” è completamente da riscrivere anche nella parte in cui mantiene la collocazione della giustizia tributaria sotto il MEF, di cui i 576 giudici diventeranno persino dipendenti.**

#### 4. Le nuove regole processuali e le rilevanti criticità del 363-bis, della prova testimoniale scritta e delle limitazioni all'appello delle sentenze del giudice monocratico.

Venendo alla parte processuale della Riforma, anche qui i problemi non mancano.

<sup>(9)</sup> F. PISTOLESI, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, in *Giustizia Insieme*, par. 6.

<sup>(10)</sup> E. DE MITA, *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 giugno 2022.

<sup>(11)</sup> C. GLENDI, *Riforma della giustizia tributaria. PNNR a rischio?*, in *Quotidiano IPSOA*, 4 giugno 2022.

Non esaminerò, per motivi di spazio, né il nuovo istituto del ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria (art. 363-*bis*, c.p.c.), né il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale in Cassazione (nuovo art. 62-*ter*, d.lgs. n. 546/1992), limitandomi solo a rilevare come essi siano stati valutati in modo tendenzialmente negativo da tutta la dottrina tributaria sin qui intervenuta.

Si è rilevata, in particolare, la continua mutevolezza della legislazione (con rapida obsolescenza dei principi di diritto), la notevole rilevanza del fatto (provata dalla giurisprudenza di legittimità di segno, tante volte, contrario pur se riferibile a casi analoghi), la normale "oscurità" dei testi normativi (che potrebbe determinare un sistematico ricorso al rinvio pregiudiziale) e il fatto che, nelle more della sospensione del giudizio, la riscossione prosegue, dovendosi dunque prevedere meccanismi processuali *ad hoc* <sup>(12)</sup>; che la particolarità e il tecnicismo della materia spesso impone un confronto serrato e lunghe riflessioni (e decisioni iniziali non necessariamente conformi) <sup>(13)</sup>; che il conseguimento dell'obiettivo della preventiva unificazione della giurisprudenza tramite il meccanismo della "*saisine pour avis*" costituisce «profilo controverso della dottrina francese», rilevandosi altresì l'impatto affatto modesto sulla riduzione del contenzioso e sulla (sperata) nomofilachia <sup>(14)</sup>; che la stessa "novità" della questione oggetto del rinvio costituisce profilo di non semplice appuramento e che il rinvio dovrebbe essere riservato a questioni di alto tecnicismo meno incise dalla specificità del fatto <sup>(15)</sup>; che il 363-*bis* costituisce un duplicato inutile del 363 c.p.c., pacificamente applicabile in materia tributaria, introducendo anzi una differenziazione in relazione alla materia e ai presupposti che potrebbe soltanto pregiudicarne la congruità rispetto alla finalità cui è preordinato <sup>(16)</sup>; che il 363-*bis* persegue il meritorio obiettivo di garantire la certezza del diritto al prezzo di una non trascurabile alterazione del ruolo proprio della Corte di cassazione, trattandosi di una funzione esercitata in modo avulso dalle peculiarità del singolo caso prossima alla funzione legislativa, tanto più riguardando una disposizione che, in quanto "nuova", non sarebbe assistita da una casistica sufficientemente ricca, da un'elaborazione dottrinale sufficientemente matura e da argomenti non ancora adeguatamente sedimentati <sup>(17)</sup>; che nessuno avverte la necessità di limitare la piena funzione dei giudici di merito con ricorsi *ad hoc* del Procuratore generale presso la Corte di cassazione volti a soccorrere o a precorrere le difficoltà interpretative delle Commissioni tributarie su questioni di diritto nuove e che, non avendo effetto diretto sui provvedimenti, il principio di diritto, come esercizio della funzione nomofilattica *per saltum*, si presenta come uno strumento inidoneo allo scopo <sup>(18)</sup>; che anche l'indicazione

---

<sup>(12)</sup> P. COPPOLA, *La proposta della Commissione interministeriale per la Riforma della giustizia tributaria; il rinvio pregiudiziale in Cassazione ed il ricorso nell'interesse della legge*, in *Modulo24 Contenzioso*, 13 ottobre 2021, n. 10, p. 18.

<sup>(13)</sup> A. IORIO, *Cassazione chiamata a dettare la linea sui casi più importanti*, in *Il Sole 24 ore*, 18 maggio 2022, p. 5.

<sup>(14)</sup> L. SALVATO, *Verso la riforma del processo tributario: il "rinvio pregiudiziale" ed il ricorso del P.G. nell'interesse della legge*, in *Giustizia Insieme*.

<sup>(15)</sup> L. SALVATO, *Verso la riforma del processo tributario: il "rinvio pregiudiziale" ed il ricorso del P.G. nell'interesse della legge*, in *Giustizia Insieme*.

<sup>(16)</sup> L. SALVATO, *Verso la riforma del processo tributario: il "rinvio pregiudiziale" ed il ricorso del P.G. nell'interesse della legge*, in *Giustizia Insieme*.

<sup>(17)</sup> G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l. "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari: A) il "Principio di diritto in materia tributaria"*, in *Fransoni.it*.

<sup>(18)</sup> E. DE MITA, *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, cit.



di un rinvio pregiudiziale alla Cassazione ne aggraverebbe il carico, confessando al tempo stesso l'inadeguatezza presente della struttura delle Commissioni tributarie, ma pure la negazione della possibilità di cambiamento per il futuro <sup>(19)</sup>; che il ricorso nell'interesse della legge lascia assai perplessi nella parte in cui appare svincolato dai contenuti di una sentenza e di uno specifico giudizio, creando peraltro una sovrapposizione di ruoli con l'attività interpretativa dell'Amministrazione finanziaria che potrebbe essere fonte di ulteriori complicazioni <sup>(20)</sup>.

Tanto premesso su questi due istituti, come visto certamente meritevoli di una riflessione più meditata (soprattutto l'art. 363-*bis*, che meriterebbe direttamente l'espunzione), ci si soffermerà nel prosieguo sulle due disposizioni evidentemente più critiche del ddl governativo: la prima è la previsione della prova testimoniale scritta, la quale necessita come vedremo quanto meno di una radicale riformulazione; la seconda riguarda la limitazione all'appello delle sentenze rese dal giudice monocratico, che poiché incostituzionale deve essere direttamente espunta dal testo normativo.

#### 4.1. La prova testimoniale scritta.

Iniziando l'esame degli istituti processuali dalla prova testimoniale scritta, si tratta di un passo in avanti importante perché fa finalmente venir meno il dogma inaccettabile del divieto di prova testimoniale nel processo tributario.

È noto, infatti, come attraverso le verifiche fiscali entrino nel processo tributario una serie di dichiarazioni, soprattutto in vicende relative alla inesistenza oggettiva e/o soggettiva delle operazioni economiche, le quali possiedono una rilevante idoneità ad influenzare la decisione del giudice, e che spesso non possono essere adeguatamente contrastate attraverso prove meramente documentali, con grave nocimento del diritto di difesa.

Proprio per colmare questo *deficit* difensivo, la giurisprudenza di legittimità ha ormai da tempo riconosciuto la possibilità per il contribuente di opporsi alle pretese degli uffici presentando dichiarazioni di terzi raccolte nelle forme della dichiarazione sostitutiva di atto notorio (Cass., n. 3161/2012), anche poiché funzionale al dispiegarsi del giusto processo *ex art. 6* della CEDU (Cass., n. 6616/2018).

Ciò è stato anche di recente ribadito dalla Suprema Corte con sentenza n. 24294/2020, secondo cui: «è necessario riconoscere che, al pari dell'Amministrazione finanziaria, anche il contribuente possa introdurre nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale per far valere le proprie ragioni. Tali dichiarazioni possono essere introdotte nel giudizio tributario avendo la stessa valenza indiziaria in proprio favore, in conformità ai principi del giusto processo *ex art. 6* CEDU (vedi da ultimo Cass., Sez. 6-5, n. 6616/2018; Cass. Sez. 6- 5, n. 21153/2015)»; da Cass., n. 30000/2021, che ha riconosciuto valide le dichiarazioni raccolte (ovviamente) *ex post* dai terzi manutentori di camion al fine di dimostrare l'avvenuto sostenimento delle spese, secondo cui: «in tema di processo tributario, al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta – in attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU, a garanzia della parità delle armi e dell'attuazione del diritto di difesa – la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale aventi, anche per il

---

<sup>(19)</sup> E. DE MITA, *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, cit.

<sup>(20)</sup> M. BASILAVECCHIA, *Riforma della giustizia tributaria. Una "storica" prima pietra, tra luci e ombre*, cit.

*contribuente, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari (Cass. sez. I – Sentenza n. 9903 del 27/05/2020; Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 6616 del 16/03/2018, ex plurimis», e ancora da Cass., n. 30209/2021, che ha riconosciuto valide le dichiarazioni raccolte dai terzi manutentori di camion al fine di dimostrare l'avvenuto sostenimento delle spese, secondo cui: «in tema di processo tributario, al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, è riconosciuta – in attuazione del principio del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU, a garanzia della parità delle armi e dell'attuazione del diritto di difesa – la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale aventi, anche per il contribuente, il valore probatorio proprio degli elementi indiziari (Cass. sez. I – Sentenza n. 9903 del 27/05/2020; Cass. Sez. 6-5, Ordinanza n. 6616 del 16/03/2018, ex plurimis».*

Ora, la Commissione Della Cananea aveva proposto l'introduzione della "testimonianza scritta" prevedendo il seguente nuovo comma 4 all'art. 7: «Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale scritta ai sensi del codice procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori».

Va detto che il "valore aggiunto" rispetto alla indicata possibilità già riconosciuta dalla giurisprudenza di legittimità, di introdurre dichiarazioni extraprocessuali dovrebbe risiedere nella circostanza che siamo qui in presenza di una "prova", non di un "elemento indiziario".

Le dichiarazioni raccolte dagli organi di controllo hanno infatti natura di "elementi indiziari", che possono semmai dare luogo a presunzioni ove rivestano i caratteri della gravità, precisione e concordanza; e rispetto ad esse, le dichiarazioni di terzi che il contribuente può introdurre nel giudizio hanno la funzione di "neutralizzare" sia il valore indiziario, sia lo stesso valore probatorio presuntivo, mettendo in crisi i requisiti di gravità, precisione e concordanza degli elementi indiziari adottati dall'Amministrazione finanziaria.

Questa giurisprudenza di legittimità realizza dunque sicuramente già un discreto "equilibrio" tra le posizioni di Fisco e contribuente, traendo la sua forza e legittimazione dall'art. 6 della CEDU; tuttavia, esso comporta comunque una "valutazione", una "ponderazione" da parte del giudice tra i vari elementi indiziari, non essendo inoltre rari i casi in cui i giudici tributari di merito attribuiscono *a priori* scarsa attendibilità a tali dichiarazioni.

Con riferimento alla indicata proposta della Commissione Della Cananea, si era peraltro già rilevato un limite nella possibilità ivi riconosciuta di testimoniare solo sulle «*circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi*» <sup>(21)</sup>, constatandosi come possano esservi anche circostanze *ulteriori* utili da addurre per confutare la tesi erariale.

Senonché, il ddl di iniziativa governativa peggiora pesantemente la situazione, perché si avventura in una formulazione, risultata sin qui "oscura" a tutti i commentatori che se ne sono occupati, secondo cui «*La commissione tributaria, ove lo ritenga assolutamente necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo tra le parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile, quando la pretesa sia fondata su verbali o atti facenti fede sino a*

---

<sup>(21)</sup> F. PISTOLESI, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria nella relazione della Commissione interministeriale del 30 giugno 2021*, cit., p. 13.

*querela di falso. In tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale»* (22).

Ora, è evidente che la formulazione della disposizione è a dir poco infelice.

In primo luogo, essa prevede che la testimonianza scritta possa essere disposta solo ove ciò sia “*assolutamente necessario*” – quasi si trattasse di un “fatto decisivo per la soluzione della controversia” – con il rischio di ricevere applicazione soltanto in casi eccezionali. Emerge, come è stato rilevato, un «*rigurgito della sempre latente ostilità del “sistema” (e dell’amministrazione finanziaria) nei confronti della prova testimoniale*»; ma si tratta altresì anche di una condizione alquanto singolare, non essendo “a rigori” nessun mezzo di prova in sé indispensabile, essendo il giudizio sul fatto non provato comunque risolto in base alla regola dell’onere della prova (23).

In secondo luogo, essa non richiede l’accordo tra le parti – come è logico che sia, posto che l’Amministrazione finanziaria avrebbe tutto l’interesse ad opporsi ad acquisizioni probatorie in ipotesi a sé sfavorevoli – ma va tenuto conto che dovrebbe prevedersi almeno un “subprocedimento” di valutazione dell’ammissibilità e del contenuto (ulteriori capitoli di prova, ulteriori testi, ecc.) della prova testimoniale onde “calibrare” al meglio il contenuto delle domande che si andranno a formulare ai testi.

In terzo luogo, essa richiede che la pretesa «*sia fondata su verbali o atti facenti fede sino a querela di falso*» e che la prova possa riguardare soltanto «*circostante di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale*», così introducendo almeno tre ulteriori problemi interpretativi di non lieve momento, segnatamente:

- a) cosa si debba intendere con “pretesa”, dal momento che non tutti gli atti consistono in atti di accertamento o di riscossione;
- b) cosa si debba intendere con «*atti facenti fede sino a querela di falso*» diversi dai verbali;
- c) cosa si debba intendere con «*circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale*».

Ora, è noto che secondo la giurisprudenza di legittimità, «*l'intero processo verbale di constatazione, essendo redatto da pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro funzioni, rientra nella categoria degli atti pubblici che, ai sensi dell'art. 2700 cod. civ. fanno piena prova sino a querela di falso delle dichiarazioni rese dalle parti e dei fatti che il pubblico ufficiale attesta da lui compiuti*» (Cass., n. 2949/2006 e n. 24856/2006); ancora, che «*In tema di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione, redatto dalla Guardia di finanza o dagli altri organi di controllo fiscale, è assistito da fede privilegiata ai sensi dell'art. 2700 cod. civ., quanto ai fatti in esso descritti: per contestare tali fatti è pertanto necessaria la proposizione della querela di falso*» (Cass. n. 15191 del 2014;

---

(22) Va rilevato, peraltro, che anche i ddl di iniziativa parlamentare si dimostrano piuttosto tiepidi nei confronti della prova testimoniale. Il ddl Nannicini conferma infatti il divieto di prova testimoniale, mentre il ddl Caliendo prevede che «*Il giudice tributario, se lo ritiene indispensabile per la decisione, anche d’ufficio, può richiedere informazioni scritte sui fatti di causa alle parti e ai terzi, comunicando ad essi, tramite la segreteria, apposito modulo di richiesta di informazioni, a cui il destinatario è tenuto a rispondere, restituendo, anche a mezzo posta, all’ufficio che l’ha inviato, il modulo stesso, con firma autenticata da notaio, da segretario o cancelliere di qualsiasi ufficio giudiziario o da segretario comunale. Le risultanze acquisite sono liberamente valutate dal giudice tributario*».

(23) G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l. “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari: B) la prova testimoniale*, p. 1.

Cass. n. 2949 del 2006)», *querela che nel caso di specie non è stata proposta*» (Cass., n. 11881/2017); o ancora, che «*in materia di accertamenti tributari, il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, o da altri organi di controllo fiscale, è assistito da fede privilegiata, ai sensi dell'art. 2700 c.c., quanto ai fatti in esso descritti. Ne discende che - contrariamente a quanto assume la ricorrente - per contestare tali fatti è necessaria la proposizione della querela di falso, non essendo sufficiente la mera allegazione di circostanze di fatto, o di generici elementi di prova, di segno contrario alle risultanze del predetto documento avente efficacia probatoria privilegiata (cfr. Cass. 7208/03, 2949/06, 15311/08)*» (Cass., n. 7671/2012).

Pertanto, i “limiti” alla possibilità di provare il contrario con mezzi diversi dalla querela di falso già sono stati elaborati da tempo dalla giurisprudenza di legittimità, sicché occorre eliminare improbabili formulazioni normative (quali «*circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale*») e semplicemente riformulare la disposizione lasciando fermi i casi in cui si rende necessario proporre querela di falso ai sensi dell'art. 2702 c.c.

Se, peraltro, il processo verbale è sempre stato considerato privo di efficacia probatoria privilegiata, quanto al *merito* delle contestazioni, la formulazione della norma si presenta errata e addirittura pericolosa e incostituzionale, se sottintende che i rilievi di un processo verbale abbiano valore probatorio privilegiato non solo sulle attività compiute e sui documenti esaminati, ma anche sulle circostanze di fatto a base dei singoli rilievi contestati <sup>(24)</sup>.

Deve inoltre essere chiarito che, proprio in considerazione della diversa natura della prova testimoniale scritta, restano ferme le dichiarazioni di terzi già ammesse dalla giurisprudenza indicata con valore meramente indiziario, pertanto liberamente producibili in giudizio, evidenziandosi il rischio che tale disposizione possa «*riverberarsi in un restringimento interpretativo della libera valutazione delle informazioni dei terzi, dispositivamente fornita dalle parti (contribuenti e/o uffici), con forti ricadute verso intonazioni spiccatamente inquisitorie, in aperto contrasto con l'attuale compagine dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992*» <sup>(25)</sup>.

Così stando le cose, sarebbe pertanto meglio direttamente eliminare la disposizione così come è e tenersi “stretta” la giurisprudenza sopra richiamata, trattandosi di giurisprudenza ormai consolidata, ed essendo in ogni caso le prove non legali liberamente valutabili dal giudice.

#### 4.2. Il giudice monocratico e le limitazioni all'appello.

Nel dibattito che ha accompagnato la Riforma si è molto discusso sulla **composizione delle Commissioni**, insistendo tutte le proposte su una valorizzazione di quella monocratica per controversie di modesto ammontare, la quale ha trovato accoglimento nel ddl di iniziativa governativa.

Si tratta di una proposta indubbiamente condivisibile, così come il valore inferiore a € 3.000,00 che ne definisce il perimetro, dovendosi infatti tenere conto che, in materia tributaria, sanzioni ed interessi possono persino più che raddoppiare quanto richiesto a titolo di tributo.

---

<sup>(24)</sup> M. BASILAVECCHIA, *Riforma della giustizia tributaria. Una “storica” prima pietra, tra luci e ombre*, cit.

<sup>(25)</sup> C. GLENDI, *Riforma della giustizia tributaria. PNNR a rischio?*, cit.

Condivisibile è altresì l'avvenuta esclusione **delle controversie catastali**, che, per la funzione che esse rivestono ai fini della determinazione della base imponibile di numerosi tributi, anche periodici e dunque implicanti riflessi patrimoniali prolungati nel tempo, hanno una rilevanza economica che va ben oltre la semplice "rendita".

Ben più problematico è il problema della limitazione all'appello delle indicate sentenze prevista dal ddl di iniziativa governativa.

Va detto che la discussione sulla riforma del processo tributario ha spesso toccato le limitazioni all'accesso, ipotizzandosi diverse soluzioni.

La prima è consistita nella diretta **eliminazione di un grado di giudizio**, trattandosi però di una restrizione che comprime oltre ogni tollerabile limite l'accesso alla giustizia. Il processo tributario ha ad oggetto questioni spesso molto complesse, che richiedono un doppio grado di giudizio di merito. Certo, non due gradi di giudizio sostanzialmente fungibili, come accade attualmente, ma un secondo grado che sia ontologicamente più autorevole del primo grado.

La seconda ha riguardato la possibile introduzione di **filtri in appello**, emergendo dai ddl di iniziativa parlamentare tesi assai diverse, ora ritenendosi che *«l'appello ha un ruolo di essenziale rilievo per l'attuazione del giusto processo, consentendo, attraverso un moderato allentamento delle preclusioni processualcivilistiche, pur nel mantenuto rigore delle forme, di rimediare a lacune verificatesi nel giudizio di primo grado, molte anche attribuibili ai giudici o ai difensori»* (Relazione al d.d.l. n. 714 Caliendo); ora proponendosi di inserire in un processo riformato, sia pure con talune eccezioni (abuso del diritto, ecc.), un filtro in appello sul modello dell'art. 348-bis c.p.c., in cui il giudice deve valutare se vi sia una ragionevole probabilità di accoglimento dell'appello medesimo (d.d.l. n. 759 Nannicini, art. 95). Considerato, tuttavia, che le sentenze appellate costituiscono circa un quinto di quelle emanate in primo grado e l'innalzamento qualitativo strutturale che il nuovo assetto dovrebbe realizzare, un tale filtro appare al momento poco opportuno, anche se potrebbe immaginarsi in un futuro assetto ormai divenuto stabile.

Il ddl di iniziativa governativa si spinge tuttavia oltre ogni immaginazione, prevedendo che le sentenze del giudice monocratico possano essere appellate *«esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, nonché per violazione di norme costituzionali o di diritto dell'Unione Europea, ovvero dei principi regolatori della materia»*, con esclusione delle *«controversie riguardanti le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione»* (art. 2, co. 2, lett. f) ddl, che aggiunge tale periodo all'art. 52, co. 1, d.lgs. n. 545/1992).

Si tratta di una trasposizione completamente "fuori tema" dell'art. 339, co. 3, c.p.c., il quale riguarda, come noto, decisioni rese secondo "equità", dunque estraneo alla decisione secondo "stretta legalità" che deve riguardare anche le decisioni delle controversie tributarie di valore inferiore a € 3.000,00. La Consulta ha invero rilevato l'assoluta peculiarità della "giurisdizione di equità", osservando che la relativa funzione *«in un sistema caratterizzato dal principio di legalità a sua volta ancorato al principio di costituzionalità, nel quale la legge è dunque strumento principale di attuazione dei principi costituzionali, è quella di individuare l'eventuale regola di giudizio non scritta che, con riferimento al caso concreto, consenta una soluzione della controversia più*

*adeguata alle caratteristiche specifiche della fattispecie concreta, alla stregua tuttavia dei medesimi principi cui si ispira la disciplina positiva»* (Corte cost., n. 206/2004).

Sicché, non essendosi alcuna differenza *qualitativa* – ma solo *quantitativa* – tra le questioni da decidere in composizione monocratica e in composizione collegiale, rifuggendo entrambe da regole di giudizio “non scritte” e riguardando entrambe questioni non certo “ontologicamente” diverse per complessità delle questioni di fatto e di diritto da affrontare, si attua per tale via una irragionevole discriminazione in danno dei contribuenti destinatari di pretese di valore inferiore a € 3.000, in violazione degli artt. 3 e 24 Cost., venendo loro negato il doppio “pieno” grado di giudizio riconosciuto per le controversie di ammontare superiore a € 3.000,00.

Ma la stessa esclusione delle risorse proprie da questa “tagliola” è priva di un fondamento ragionevole, trattandosi di scelta arbitraria – manifestandosi l’esigenza di riduzione dei tempi in modo eguale quale che sia la “natura” del tributo – né trovandosi nella disciplina unionale alcuna indicazione di tipo processuale, essendo il contenzioso demandato alle discipline nazionali e non ricavandosi pertanto alcuna imposizione del doppio grado di giurisdizione <sup>(26)</sup>.

Senza contare che, pur eliminando l’appello, deve comunque essere garantito il ricorso di Cassazione, perché così imposto dall’art. 111, co. 7, Cost., sicché a fronte dell’eliminazione di un grado di giudizio che, in materia tributaria, procede speditamente, si avrebbe un aggravio del contenzioso in Cassazione, mancando l’obiettivo di deflazionare il contenzioso <sup>(27)</sup>.

## 5. L’Ufficio del massimario nazionale.

Venendo adesso alle regole organizzative, chi scrive aveva già rilevato, nel corso dell’Audizione presso il Senato del 29 marzo u.s., la necessità di insistere sulla **rilevazione degli indirizzi interpretativi mediante i Massimari**.

Questo auspicio ha trovato concreta attuazione nel ddl di iniziativa governativa, che istituisce l’Ufficio del massimario nazionale, cui viene assegnato un direttore e quindici magistrati o giudici tributari.

Chi scrive ha una discreta esperienza dei massimari regionali, facendo tuttora parte dell’Ufficio del Massimario della Commissione tributaria regionale del Lazio, e quel che sicuramente può rilevarsi è che impensabile che una produzione “torrenziale” di oltre 200.000 sentenze tributarie su tutto il territorio nazionale, possa essere efficacemente gestita da quindici persone che, tra l’altro, svolgono contemporaneamente la funzione di giudici tributari.

## 6. L’ipotesi di una definizione deflativa del contenzioso pendente.

L’ultima questione da esaminare riguarda l’ipotesi di definizione del contenzioso pendente.

---

<sup>(26)</sup> Sul punto, C. CORRADO OLIVA, *Limitazioni all’appellabilità delle sentenze del giudice tributario monocratico: un “innesto” mal calibrato*, in *Modulo24 Contenzioso*.

<sup>(27)</sup> C. CORRADO OLIVA, *Limitazioni all’appellabilità delle sentenze del giudice tributario monocratico: un “innesto” mal calibrato*, cit..

Di questo aspetto il ddl di iniziativa governativa non si occupa, ma la Relazione illustrativa ne è invece ben consapevole.

Viene ivi infatti rilevato che le nuove misure “deflative” non sono da sole sufficienti, risultando *«evidente che i prospettati interventi normativi debbano essere accompagnati e integrati con incisive disposizioni legislative per la definizione agevolata delle controversie pendenti avanti la sezione specializzata, pur limitandole allo stretto necessario per raggiungere una «soglia critica» di deflazione immediata che consenta, de residuo, l'impostazione di un programma triennale di smaltimento dell'arretrato e di stabilizzazione operativa con ragionevole probabilità di successo»*.

Ora, vanno qui fatte alcune osservazioni.

La prima è che non si tratta, in senso proprio, di un “condono”, perché la Corte di giustizia con la sentenza 17 luglio 2008, C-132/06, *Commissione c. Italia*, ha considerato non compatibili con il diritto UE solo quelle disposizioni della L. n. 289/2002 che prevedevano, a seguito del pagamento di una somma forfetaria, la rinuncia dello Stato italiano all'accertamento delle operazioni imponibili a fini IVA effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, perché *«rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento dell'IVA»*.

Per le disposizioni della L. n. 289/2002 riguardanti la chiusura delle liti pendenti non si sono invece posti problemi di compatibilità con il diritto UE, perché riguardanti controversie in corso in cui perdura l'incertezza su chi abbia ragione e chi torto.

Fatta questa necessaria premessa per sgomberare il campo da pregiudizi ideologici, il passaggio successivo è cosa si può definire e a quali condizioni economiche.

Sul tema di cosa si possa definire, ho onestamente il dubbio circa la legittimità di una definizione limitata alle liti pendenti in Cassazione come proposto nel ddl di iniziativa governativa, perché discriminerebbe quei contribuenti che hanno dovuto incardinare ricorsi presso Commissioni tributarie più lente anche tenuto conto della notevole variabilità dei tempi medi tra le varie commissioni.

Ma ho anche il dubbio circa la legittimità di una definizione che coinvolga solo le liti sino ad un determinato importo in valore assoluto come il riferimento allo *«stretto necessario»* di cui alla citata Relazione illustrativa evidentemente presuppone, perché il giudizio circa la meritevolezza di una definizione delle liti dovrebbe essere semmai *relativo*: per quale motivo, ad esempio, una contestazione di 100.000 euro in capo ad un evasore totale dovrebbe essere trattata più favorevolmente di una contestazione di 1.000.000 di euro in capo ad una grande società per la quale essa rappresenti una frazione insignificante del proprio fatturato e magari coinvolga, come sovente accade, questioni meramente interpretative tutte compatibili con il testo normativo? Non è certamente un caso che dal 2002 in avanti il legislatore tributario abbia abbandonato il riferimento al valore delle liti quale criterio per la relativa definibilità sino ad allora adottato.

È certamente vero che queste considerazioni di carattere “sostanziale” devono confrontarsi con la finalità “processuale” di sfortimento che la misura si propone, ma questo sfortimento implica anche una estensione quanto più ampia del provvedimento per raggiungere efficacemente questo obiettivo.

Sul tema delle “condizioni” per la chiusura delle liti, è noto che le definizioni sono state tendenzialmente piuttosto onerose per essere dovuto l'intero tributo, con l'eccezione delle

controversie che avevano visto soccombere l’Agenzia delle Entrate, dovendone in tal caso essere corrisposta una “frazione” (nell’ultima edizione di chiusura delle liti, il 40% se soccombente in CTP, il 15% se soccombente in CTR e il 5% se soccombente in entrambi i giudizi di merito).

Se si considera, tuttavia, che in CTP i giudizi favorevoli al contribuente si attestano intorno al 30%, cui si aggiunge l’11% di giudizi intermedi, e che tali percentuali sono pari, in CTR, rispettivamente al 31% e all’8%, ne deriva che la platea di soggetti potenzialmente interessati da un tale sconto anche sul tributo non è molto vasta.

Una parte di questi contenziosi non è poi neanche definibile: ad esempio, nel 2019 sono stati iscritti in Cassazione 746 ricorsi in materia catastale e ca. 500 ricorsi in materia di rimborso, complessivamente pari al 13% dei ricorsi iscritti.

Sicché, se si vuole un vero sfortimento, andrebbe prevista una riduzione del tributo anche per i ricorsi non accolti e in tal senso la riforma in sede di legittimità di circa la metà delle sentenze emesse dalla CTR offre un argomento particolarmente incisivo, coinvolgendo lo stesso presupposto logico della distinzione in base all’esito delle liti.

Si condivide dunque la proposta della Commissione interministeriale Della Cananea di prevedere uno sconto sul tributo anche qualora il contribuente sia risultato soccombente nel giudizio dinanzi alla CTR, mentre di dubbia legittimità appare, come detto, la proposta ivi contenuta di limitarla alle cause non eccedenti un determinato valore considerata l’evidenziata irragionevolezza di una distinzione meramente quantitativa, e comunque, anche ragionando in un’ottica meramente deflativa, contraria all’esigenza di perseguire efficacemente questo obiettivo.



## L'analisi

# LITI TRIBUTARIE, UNA RIFORMA A DANNO DEI CONTRIBUENTI

di **Giuseppe Melis**

**D**opo ampio travaglio, il Ddl di iniziativa governativa recante «Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari» giunge finalmente in Parlamento.

Pur avviando l'auspicato percorso di professionalizzazione dei giudici tributari, le sue virtù si arrestano qui, rappresentando per il resto, sotto il profilo ordinamentale, una malriuscita sintesi delle posizioni emerse in seno alla Commissione della Cananea e, sotto il profilo processuale, un autentico pastrocchio.

Nell'ordine e in estrema sintesi:

**a)** è previsto un transito ("definitivo", in contrasto con l'articolo 211 legge Ordinamento giudiziario) di cento giudici togati, da indirizzare "prioritariamente" in Ctr (e non "esclusivamente" come sarebbe necessario in vista del giudizio di legittimità), i quali avrebbero di regola più da perderci che da guadagnare, senza meccanismi per reintegrare tale quota e con un massimo di 50 giudici ordinari (che rappresentano invece oltre l'80% dei togati in servizio);

**b)** si prevede una stravagante lista di materie concorsuali, che comprende il diritto

sul campo (si veda, per esempio, il Ddl Misiani, che prevede una anzianità almeno ventennale); **g)** si sottostima l'organico, prevedendo che i nuovi magistrati a tempo pieno dovrebbero decidere 374 controversie annue, senza considerare nel calcolo le sospensive attualmente non decise (oltre 2/3) e, comunque, partendo dal presupposto che essi dovrebbero dedicare a ciascuna sentenza la stessa quantità di tempo attualmente dedicatavi da quelli in servizio; **h)** si lascia inalterata la collocazione dei giudici nel Mef, che ne diventerebbero adesso persino dipendenti, in contrasto con tutti i Ddl di fonte parlamentare tesi a garantire l'indipendenza dei magistrati.

Quanto alle regole processuali, in disparte la stravaganza del 363-bis del Codice di procedura civile, duplicato inutile del 363 del Codice di procedura civile e che anzi introduce una differenziazione per materia e presupposti che potrebbe soltanto pregiudicarne la congruità rispetto alla finalità cui è preordinato, spiccano tra tutte: **a)** l'incomprensibile formulazione della disposizione sulla prova testimoniale scritta,

internazionale privato nonostante i giudici tributari non applichino il diritto straniero, e riduce a meri “elementi” la pur centrale materia della contabilità aziendale e del bilancio;

**c)** si prevede una commissione di dieci persone per un concorso con tre prove scritte che, considerata la sostanziale identità delle materie con il concorso in magistratura e l’assenza di pre-requisiti, vedrà una partecipazione ancora maggiore dei 6mila candidati presentatisi al concorso di cui al Dm 19 novembre 2019, e tempi di correzione dei soli scritti non inferiori ai tre-quattro anni;

**d)** nel frattempo, anche per effetto della riduzione da 75 a 70 anni dell’età massima di servizio, sarà svanita circa la metà degli attuali giudici, con tempi medi del giudizio di merito raddoppiati rispetto agli attuali tre anni;

**e)** i nuovi magistrati entreranno in ruolo senza tirocinio;

**f)** si prevede una riserva di posti nel concorso per i non togati, che hanno un’età media di 60 anni e che dovrebbero pertanto rimettersi a studiare sui libri come ventenni, quando l’obiettivo di raggiungere uno “zoccolo duro” di magistrati a tempo pieno avrebbe potuto realizzarsi mediante un concorso per soli titoli per coloro che, non diversamente dai togati, hanno pur sempre conseguito l’esperienza del diritto e del processo tributario

che può essere disposta solo ove «assolutamente necessario» (quindi, praticamente mai) e su non meglio identificate «circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale», rischiando persino di compromettere la consolidata giurisprudenza di legittimità “equilibratrice” sulla ammissibilità delle dichiarazioni dei terzi;

**b)** le limitazioni all’appello delle sentenze del giudice monocratico, trasposizione “fuori tema” dell’articolo 339, comma 3, del Codice di procedura civile che riguarda decisioni rese secondo “equità”, risolvendosi in una palese violazione degli articoli 3 e 24 della Costituzione e in un aggravamento del carico del giudizio di legittimità, stante il diritto al ricorso garantito dall’articolo 111, comma 7, della Costituzione.

I primi a fare le spese di questo articolato saranno i contribuenti, che si troveranno dinanzi a Commissioni tributarie sguarnite già nel breve periodo e con un processo più confuso sui mezzi istruttori e financo con limitazioni alle impugnazioni.

L’auspicio è che il Parlamento sappia più saggiamente realizzare questo graduale percorso di professionalizzazione rispetto all’assai deludente risultato ministeriale.

*Professore ordinario di diritto tributario  
Dipartimento di Giurisprudenza  
della Luiss Guido Carli di Roma*