



SENATO DELLA REPUBBLICA

2a Commissione Giustizia – 6a Commissione Finanze e Tesoro

Relazione sul disegno di legge A.S. 2636

(“Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”)

L’Organismo Congressuale Forense ha già espresso in occasione di precedenti audizioni avanti gli On.li Senatori¹ sul tema del processo tributario la propria ferma consapevolezza che la riforma del sistema tributario vada ad integrare tassello importante della ripresa del paese: l’esercizio della giustizia anche nel comparto tributario – che è chiamato a realizzare la tutela di *diritti* fondamentali del cittadino in rapporto al servizio pubblico ed ai suoi *doveri* di solidarietà mediante il controllo sull’azione amministrativa di applicazione dei tributi – costituisce parametro essenziale per la valutazione dell’affidabilità del sistema-Italia da parte degli operatori economici, interni ed internazionali.

Massima è l’importanza che l’Avvocatura attribuisce al presente disegno di legge così come ritiene condivisibile la scelta di fondo operata dal progetto di riforma secondo il principio della **professionalità** del Giudice, con il superamento, più che dilatato nel tempo, dell’attuale assetto della giustizia tributaria, attualmente organizzata sulla dedizione, in sé meritoria, -in *part time*- di giudici di altre magistrature in attività o -in libero apporto- di professionisti o giudici in pensione.

Si tratta di una modifica largamente attesa ed auspicata da decenni da parte delle associazioni di categoria operanti nel settore tributario che l’Organismo, nelle sue funzioni di rappresentanza unitaria dell’Avvocatura, accoglie con soddisfazione.

Si è consapevoli che, se l’obiettivo ultimo è quello della **certezza** ed **efficienza** in relazione alla domanda di giustizia del *cittadino* e dell’*impresa* e parallelamente nella tutela dell’*interesse erariale*, oltre che della rapidità, la sola riforma processuale non è sufficiente, dovendo essere affiancata ad una effettiva **semplificazione** del sistema normativo, ove la stessa qualità tecnica del diritto tributario è notoriamente gravemente deficitaria più che in altri settori, ed alla **razionalizzazione** del prelievo. Tuttavia la presenza di una magistratura

¹ Occorrendo, saranno qui richiamati temi già affrontati.



preparata, altamente specializzata, professionale e conseguentemente autorevole non può che migliorare il panorama giurisprudenziale e con esso la certezza e comprensibilità della norma da parte dell'operatore pubblico e privato, facendo nel contempo aumentare anche il tasso di accettazione della pronuncia giurisprudenziale. D'altra parte, è noto che storicamente l'arretrato avanti la Corte di Cassazione si è andato creando dopo l'introduzione del d.lgs. 546/1992 e la cancellazione della Commissione Centrale per effetto di un processo di merito sufficientemente veloce ma che si "scarica" senza un adeguato filtro sulla fase di legittimità.

Si ritiene inoltre che l'assestamento del Giudice professionale comporterà come effetto naturale una diminuzione in primo luogo degli appelli², preso atto anche che l'andamento delle cause tributarie negli anni permette di per sé un'aspettativa di miglioramento delle sopravvenienze in Cassazione anche *ceteris paribus*³.

E' da apprezzare in quest'ottica l'istituto del rinvio pregiudiziale alla Suprema Corte – che nell'immediatezza però non risolve il problema del sovraccarico della stessa.

Tuttavia, la riforma non compie quell'ulteriore passo, parimenti decisivo, per la realizzazione del **giusto processo** a partire dall'autonomia ed indipendenza, *anche* come necessaria apparenza, del Giudice tributario dal Ministero dell'Economia – situazione che è un *unicum* nel panorama italiano – da operarsi mediante trasferimento dell'organizzazione della Magistratura Tributaria e del personale di segreteria dalla Direzione della Giustizia Tributaria – collocata ora in parallelo alla Direzione agenzie ed enti della fiscalità che coordina l'attività

² Dalla Relazione Mef 2019 si traggono i seguenti dati: innanzitutto una diminuzione progressiva del numero dei ricorsi dal 2010 al 2019 (stando ai ricorsi *presentati*, si passa in 9 anni da 360.000 a 189.000; per le *pendenze* si passa da 692.000 a 335.000), il che fa comprendere che negli anni si andrà a generare comunque un **effetto positivo** sugli afflussi in Cassazione; in secondo luogo, una proporzione fra ricorsi ed appello pari ad 1/3 (ricorsi pervenuti nel 2019 142.000; appelli pervenuti 46.000: gli appelli sono dunque il 32%). Dal momento che il dato è inciso anche dai provvedimenti di tipo condonistico, si voglia valutare la proporzione fra appelli e ricorsi sopravvenuti anche negli anni anteriori: nel 2018, 37%; nel 2017 45%; nel 2015 36%; nel 2010 24% (fonte: sempre Mef 2019). Nella sua variabilità la percentuale degli appelli rispetto ai ricorsi si assesta sempre come estremamente più alta rispetto alla percentuale degli appelli rispetto alle cause di primo grado nel processo civile: 7% (113.119 cause pervenute in Corte d'Appello; 1.547.918 nei Tribunali ordinari - dati desunti da sito del Ministero della Giustizia: Monitoraggio nazionale della giustizia civile e penale). Evidente quindi che non solo il numero delle sentenze oggetto di ricorso per cassazione è più alto nel processo tributario, ma **estremamente più alta è la proporzione dei procedimenti di appello rispetto al civile.**

³ Non ultimo, nel tempo, sarà di aiuto anche il fatto che nel periodo della pandemia si è avuto un eccezionale stallo quanto all'afflusso dei nuovi ricorsi di primo grado.



dell' Agenzia delle Entrate – preferibilmente alla Presidenza della Repubblica, in analogia a quanto accade per la Magistratura amministrativa. Consapevoli che una innovazione di tal fatta abbia forte effetto impattante, forse incompatibile con la rapida tempistica impressa alla presente riforma, si suggerisce la possibilità di una previsione normativa che fissi un termine entro cui operare il necessario ed in realtà non più evitabile trasferimento del plesso all'amministrazione di destinazione, eventualmente per il tramite della previsione di una norma di legge delega al Governo per l'attuazione.

La creazione di quella che sarà la Quinta Magistratura⁴ è affidata al reclutamento tramite **concorso apposito**, che OCF ritiene debba rimanere destinato ai soli laureati in giurisprudenza, nonostante alcune opinioni contrarie, in quanto il concorso appare adeguatamente articolato in relazione alla realizzazione della professionalità richiesta, per un verso, e, per altro verso, deve essere mantenuto quanto più possibile omogeneo a quello previsto per la magistratura ordinaria.

E' utile invece prevedere che i magistrati tributari siano destinati nella progressione della carriera ad accedere anche alla Corte di Cassazione entrando a far parte *della sezione tributaria*, quantomeno in quota parte⁵, ai fini di sostanziale equiparazione del magistrato tributario al magistrato ordinario. Tale meccanismo di progressione di carriera può essere previsto, in analogia con quanto accade per la magistratura ordinaria, con adeguata anzianità e titoli (oltre che per appositi esami). La prospettiva di avanzamento di tale carriera appare essere non solo giusta, profittevole per lo sviluppo della giurisprudenza tributaria, ma utile ad attrarre magistrati già in ruolo di giudice tributario e futuri magistrati capaci di esprimere alta professionalità ed eccellenza nel settore, ai quali è giusto garantire opportunità e piene soddisfazioni lavorative. Diversamente si teme che l'appetibilità del trasferimento per i magistrati di carriera ora in funzione possa risultare scarsa, essendo loro garantita l'anzianità ma non un regime equipollente sotto il profilo di cui si va discorrendo. D'altro canto nella previsione qui suggerita non si riscontra alcun elemento di incostituzionalità, come autorevoli opinioni dottrinarie hanno spiegato, se non altro in quanto è già ammessa e prevista la partecipazione di cittadini *estranei alla magistratura* nelle sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari (art. 102 comma II Carta Costituzione) o nella stessa Suprema Corte (art. 106 comma III).

⁴ La modifica della denominazione da "Commissioni tributarie" a "Tribunali" e "Corti d'appello tributarie" non è essenziale, ovviamente, ma auspicabile e concettualmente adeguata.

⁵ Che conseguentemente dovrà essere regolata per legge.



La scelta di introdurre progressivamente i Giudici tributari di nuova nomina, con precedenza data ai giudici tributari già in carica che provengono dalle altre magistrature ovvia al problema della dispersione delle professionalità acquisite, conservate per lungo tempo ed in realtà fino alla naturale quiescenza; anche se plausibilmente richiederà un'organizzazione assai articolata nella formazione dei collegi⁶, la compresenza di Giudici tributari reclutati per concorso e Giudici tributari inseriti nel ruolo unico nazionale di cui all'art. 4 comma 39 L. 182/2011, cioè dei Giudici oggi sedenti, garantisce anche la formazione del magistrato di prima nomina: ma nulla impedisce che sia previsto anche per la magistratura tributaria un periodo di uditorato da svolgersi parzialmente presso la magistratura ordinaria.

E' da apprezzare la previsione del Giudice unico per le controversie bagatellari, che avrebbe potuto essere anche di carattere onorario. Non si è contrari neppure ad un ampliamento della competenza del Giudice unico (*non* onorario) fino ad un più elevato determinato limite e per alcune tipologie di cause (es. giudizi di ottemperanza, controversie in materia catastale); purchè sia collegiale per le rimanenti e sempre per il grado d'appello. Ciò però purchè sia risolta la **rilevante criticità** relativa al regime dell'appello.

La previsione del limite all'impugnabilità delle sentenze rese in cause di valore entro i 3.000 euro è invero mutuata *senza effettiva coerenza* dalla norma afferente le sentenze del Giudice di Pace pronunciate secondo equità, per le quali è ammesso l'appello solo per violazione delle norme sul procedimento, delle norme costituzionali e dell'Unione Europea oltre che dei principi regolatori della materia. Prendendo atto che l'obiettivo, in sé condivisibile, è quello di deflazionare il contenzioso, si osserva che tale norma non ha linearità in quanto non qui è applicato – cosa non possibile trattandosi di materia indisponibile – un giudizio di *equità* che rende plausibile un “controllo” secondo il parametro di norme fondamentali come, appunto, i soli principi regolatori della materia o i parametri di costituzionalità. D'altro canto, anche per la difficoltà interpretativa ed applicativa del concetto di “principi regolatori della materia” nella materia del tributo indisponibile, peraltro retto dalla norma cardine del principio di capacità contributiva di natura costituzionale, si ritiene che la norma possa generare ulteriore rilevante contenzioso, destinato comunque a protrarsi fino alla fase di legittimità. Per altro verso, si rischia di consegnare a questo regime quasi del tutto il contenzioso afferente i tributi locali per i privati e le famiglie, solitamente di valore limitato ma di rilevante impatto sociale. Anche recentemente sono intervenute pronunce di costituzionalità che involgono norme agevolative di dettaglio da valutarsi però in relazione a

⁶ Ed il rischio di una sottoutilizzazione dell'una o dell'altra “quota”, l'una a tempo pieno e l'altra in libero apporto ma destinata ad operare in compresenza – in assenza dell'indicazione di un criterio di ripartizione dei carichi.



parametri essenziali (si veda ad es. l'ordinanza della Corte Costituzionale 12.4.2022 nr. 94 che ha sollevato avanti a sé una questione di costituzionalità afferente l'agevolazione prima casa ai fini IMU anche ai sensi dell'art. 31 C. Cost.).

Si condivide la norma che, mutuando lo schema dell'art. 185-bis c.p.c., prevede la facoltà per il giudice tributario di proporre alle parti la conciliazione, nelle controversie soggette a reclamo ex art. 17-bis del d.lgs n. 546 del 1992, con specifiche ed opportune previsioni in materia di spese di lite nei casi di rifiuto ingiustificato della proposta conciliativa. L'ampliamento dei poteri del Giudice tiene conto del fatto che il concetto di mediazione si applica solo in modo peculiare all'obbligazione tributaria che è **indisponibile**, ragione per cui da taluni studiosi il concetto di mediazione o transazione sarebbe ontologicamente inconciliabile. Non potendo la parte pubblica *disporre* dell'obbligazione tributaria neppure su invito del mediatore appare utile affidare tale tentativo alla figura del Giudice stesso, la' ove risulti in grado di identificare e sottoporre alle parti materia transigibile nel *quantum*, o discutibile in punto di sussistenza della prova oppure incerta quanto all'interpretazione delle norme. Tale intervento del Giudicante risulterà senz'altro proficuo e permetterà l'abbattimento se non dei ricorsi -come avviene per la mediazione avanti la stessa Agenzia con tutti i limiti dell'istituto- quantomeno delle giacenze, tema essenziale che è sotteso a numerosi disposti del presente disegno di legge.

Si osserva sul punto che la stessa relazione richiama in premessa la necessità di ulteriori e specifiche norme concernenti una vera e propria definizione agevolata delle controversie nella fase di legittimità gravata, come noto, da un arretrato *monstre* e costituito in realtà in misura preponderante da controversie bagatellari. Impregiudicato il ricorso a provvedimenti di carattere condonistico, si può osservare che potrebbero essere introdotti ulteriori strumenti di *compliance* fra cui una ponderata riduzione delle sanzioni nel caso di rinuncia al ricorso così come una opportuna graduazione fra sanzioni colpose e dolose⁷ che al momento attuale non trova alcuna una regolamentazione precipua, capace di incidere nella prassi amministrativa o nella giurisprudenza, fermi gli interessi erariali di ottenere un corretto adempimento degli obblighi fiscali. Il potere del Giudice di cui all'art. 8 d.lgs 546/1992 – corrispondente al principio esposto nell'art. 10 L. 212/2000 – è stato oggetto di precise limitazioni giurisprudenziali, così come il principio della non sanzionabilità della violazione meramente

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



formale di cui sempre all'art. 10; potrebbe essere questa l'occasione per ridefinire con maggior ampiezza il potere del Giudice nella graduazione d'ufficio della sanzione.

L'introduzione della testimonianza scritta appare del tutto condivisibile e segno del superamento di una concezione, erronea o comunque insufficiente del processo tributario come processo "scritto" in quanto di natura solo contabile; si ritiene anzi che ne vadano eliminati i limiti purtuttavia previsti per la piena realizzazione del **giusto processo** con parità di poteri *processuali* delle parti. Si ritiene che la professionalità del Giudice (in punto di valutazione dell'ammissibilità, pertinenza, rilevanza della prova) impedirà un appesantimento del processo di per sé assai snello e non incompatibile con l'approfondimento probatorio. Il riferimento contenuto nella norma del disegno di legge alla "assoluta necessità" appare limitativo, per un verso, e poco significativo per altro, essendo sufficiente il rinvio alla facoltà del Giudice. Per altro verso, la prova testimoniale risulta ammessa solo quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso e non vi è spazio per la prova testimoniale allorquando essa si basi su circostanze di fatto attestate dal pubblico ufficiale (precisazione che può essere cassata in quanto in effetti pleonastica). In tal senso l'ammissibilità della prova risulta vincolata *senza particolare razionalità* ai casi in cui sia stato redatto un processo verbale, escludendo ogni altra **forma** di verifica ("a tavolino"), quando è piuttosto il **contenuto** della verifica fiscale, cioè la natura dei fatti accertati – esclusi ovviamente i fatti accertati fino a querela di falso - , e l'atteggiarsi della prova a carico che può rendere utile o del tutto necessaria l'introduzione di una prova di carattere testimoniale. E' utile il riferimento alla proposta espressa dalla Commissione della Cananea, nella relazione dei componenti di estrazione accademica quanto al testo dell'art. 7, co. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992: «*Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori*».

Connessa logicamente e strutturalmente alla figura del Giudice togato ed alla sua gestione della procedura in un processo che si fa complesso è la qualificazione professionale della difesa tecnica, che va assegnata, quantomeno al di sopra della competenza del Giudice onorario, solamente agli avvocati.

Il Coordinatore
Sergio Paparo

Roma, 6 luglio 2022