

STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI

RIFORMA DELLA SPECIALE
GIUSTIZIA TRIBUTARIA E
DEL PROCESSO TRIBUTARIO

di Maurizio Villani

RIFORMA DELLA SPECIALE GIUSTIZIA TRIBUTARIA E DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il Governo, per rispettare le tassative condizioni del PNRR, entro settembre 2021 deve presentare al Parlamento la legge delega di riforma strutturale della speciale giustizia tributaria, nell'ambito della generale riforma fiscale.

Oggi, la giustizia tributaria non garantisce pienamente la tutela dei diritti di difesa del contribuente né la qualità delle sentenze, che nel 47 % dei casi sono annullate dalla Corte di Cassazione, perché i giudici tributari, tutti onorari, oggi dipendono dal MEF, non devono superare un concorso pubblico e percepiscono euro 15 nette a sentenza depositata, zero euro per le sospensive ed euro 1,50 per il rimborso spese onnicomprensivo, anche se agiscono fuori sede, si pronunciano sentenze a cottimo e quasi mai viene fatta l'istruttoria.

Manca la parità processuale tra le parti, più volte sollecitata dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione.

Inoltre, molti degli attuali giudici tributari di merito sono anche giudici presso la Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, con un macroscopico conflitto di interessi.

Pertanto, è necessaria questa strutturale riforma della giustizia tributaria, che non deve più dipendere dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici professionali, competenti, vincitori di concorso pubblico, scritto ed orale, e ben retribuiti come gli attuali giudici ordinari.

In sostanza, si deve creare la **“QUINTA MAGISTRATURA”** rispetto a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare.

Infatti, come opportunamente delineato nel PNRR, occorre, anche per l'amministrazione della giustizia tributaria, *“...il potenziamento dello staff del magistrato con professionalità in grado di collaborare in tutte le attività collaterali al giudicare (ricerca, studio, monitoraggio, gestione del ruolo, preparazione di bozze di provvedimenti)”*.

Segnalo, inoltre, un problema che è stato spesso dimenticato nei dibattiti e negli articoli sul tema, cioè il fatto che da un atto del fisco possono derivare ben cinque processi autonomi, che durano anni, con il rischio di sentenze contraddittorie e con l'aggravio notevole delle spese di giudizio !!!.

Infatti, a seguito di un atto fiscale (avviso di accertamento, ruolo, avviso di sanzioni ed altri) possono derivare i seguenti cinque processi:

- **tributario (D.Lgs. n. 546/1992);**
- **penale (D.Lgs. n. 74/2000);**
- **del lavoro (artt. 409 e seguenti c.p.c.);**
- **di esecuzione (artt. 615 e 617 c.p.c. e art. 57 D.P.R. n. 602/1973);**
- **civile per il richiesto risarcimento danni (art. 2043 c.c.).**

Questa assurdità, secondo me, con una seria riforma strutturale della giustizia tributaria, speciale ed autonoma, si può risolvere con la pregiudiziale tributaria (per il processo penale e per il processo del lavoro) ed assegnando al nuovo giudice tributario, competente ed autonomo, anche la cognizione degli atti esecutivi e dei richiesti risarcimenti danni, per evitare lungaggini procedurali.

La concentrazione di tutte le controversie nella nuova giustizia tributaria, oltre che offrire maggiori tutele difensive al contribuente senza inutili aggravii di costi, realizzerebbe senz'altro il dettato costituzionale dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione:

“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata.”

Di conseguenza, anche tenendo conto dell'apprezzabile e condivisibile mozione di maggioranza della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia del 30/06/2021, istituita proprio in vista della riforma della giustizia tributaria, nonché dei principi esposti nelle proposte di legge n. 1526/2019 della Camera e n. 1243/2019 del Senato, secondo me, in sede di redazione della legge delega che il Governo si è impegnato a presentare a settembre 2021, si dovrebbe tener conto dei seguenti principi generali per una seria riforma strutturale della giustizia tributaria e del processo tributario.

N.60 Principi generali

« Al fine di un ulteriore adeguamento all'art. 111 della Costituzione, il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante disposizioni per il riordino dell'organizzazione della giustizia tributaria e del processo tributario, per realizzare il **“giusto processo”** e **“la parità processuale tra le parti”**, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

A) RIFORMA STRUTTURALE DELLA SPECIALE GIUSTIZIA TRIBUTARIA

1. istituzione, in luogo delle attuali Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, dei Tribunali Tributari e delle Corti di Appello Tributarie, organi speciali giudiziari distinti ed autonomi dagli esistenti organi giudiziari ordinari, amministrativi, contabili e militari (QUINTA MAGISTRATURA);

2. articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi dai Tribunali Tributari in primo grado, siti nei capoluoghi di provincia, e dalle Corti di Appello Tributarie in secondo grado, site nei capoluoghi sede di Corte di Appello o di Tribunale Amministrativo Regionale;

3. possibile accorpamento dei Tribunali Tributari di province confinanti nella stessa regione, in presenza di documentate esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti e allo scopo di garantire la massima efficienza dello svolgimento della funzione giurisdizionale;

4. possibilità di istituire sezioni staccate delle Corti di Appello Tributarie, in presenza dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 1 – bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;

5. per garantire una maggiore qualità della giurisprudenza tributaria, si possono altresì istituire, in via generale, all'interno dei Tribunali Tributari, delle sezioni specializzate per materia (a titolo esemplificativo, e non esaustivo, sezione tributi locali, sezione controversie catastali, sezione IVA, sezione imposte dirette e sezione accise e tributi doganali);

6. affidamento alla Presidenza del Consiglio dei Ministri dell'organizzazione degli organi della speciale giurisdizione tributaria e dell'inquadramento e amministrazione dei giudici tributari, nel rispetto delle prerogative del

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria; i giudici tributari non possono esercitare fuori sede, neppure a titolo di sostituzioni;

7. formalizzazione legislativa della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (istituzione di una Sezione ordinaria specializzata tributaria); incompatibilità assoluta tra giudici di Cassazione e giudici di merito;

8. il giudice tributario può disporre con ordinanza il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione per la risoluzione di una questione di diritto, di particolare rilevanza e di difficile interpretazione, idonea alla definizione, anche parziale, della controversia;

9. il Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione può proporre ricorso per chiedere che la Corte enunci nell'interesse della legge un principio di diritto nella materia tributaria, in casi di particolari difficoltà interpretative e vi siano pronunce di merito contrastanti;

10. istituzione di un ruolo di giudici tributari togati, reclutati mediante concorso pubblico per titoli ed esami, scritti ed orali, riservato a candidati in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o economia, ai quali sia assicurato uno status giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari, anche sotto il profilo delle incompatibilità, nell'ambito di un rapporto esclusivo a tempo pieno;

11. previsione di una riserva di posti nel concorso, di cui al precedente numero 10, per i giudici tributari non ordinari, attualmente in servizio, laureati in materie giuridiche o economiche, che abbiano svolto per almeno 15 anni funzione di giudice tributario presso le Commissioni Tributarie, con assegnazione soltanto ai Tribunali Tributari;

12. in fase di prima applicazione della riforma, previsione in sede di appello di soli giudici ordinari, che optano per il passaggio alla magistratura tributaria in via definitiva ovvero in posizione di fuori ruolo per almeno cinque anni; ciò fino al passaggio in appello (circa otto anni) dei nuovi giudici tributari assunti per concorso pubblico, di cui al precedente numero 10;

13. individuazione, avendo a riferimento principi e regole previsti per i giudici ordinari, in quanto compatibili, delle modalità di nomina a giudice tributario delle regole disciplinanti il tirocinio dei nuovi giudici nei Tribunali Tributari, del tempo minimo di servizio presso i Tribunali Tributari e le Corti di Appello Tributarie ai fini degli avanzamenti di carriera, dell'accesso alle funzioni ed ai ruoli direttivi, delle cause di incompatibilità, della vigilanza, delle tassative sanzioni disciplinari e del relativo

procedimento;

14. previsione dell'obbligo di formazione continua di tutti i giudici tributari, togati ed onorari, attraverso la partecipazione ai corsi organizzati dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che devono essere come minimo due all'anno;

15. età pensionabile a settanta anni per tutti i giudici tributari, togati ed onorari;

16. istituzione del giudice onorario tributario che esercita le funzioni, nei casi tassativamente previsti dalla legge;

17. reclutamento del giudice onorario tributario mediante procedura che ne assicuri una adeguata qualificazione professionale e preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche; fissazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'incarico, dei criteri obiettivi per la nomina e di rigorose condizioni di incompatibilità;

18. il giudice onorario tributario si deve cancellare dall'Albo Professionale di appartenenza e deve svolgere l'attività giudiziaria a tempo pieno;

19. determinazione in base alla legge di congrue indennità fisse mensili spettanti ai giudici tributari onorari in funzione dell'esercizio dell'attività come giudice monocratico o componente del collegio; si deve abbandonare l'attuale sistema di retribuzione ancorato al numero di udienze e di sentenze depositate; si deve prevedere un congruo ed effettivo rimborso spese;

20. previsione che i giudici tributari onorari siano tenuti alla formazione obbligatoria valida per tutti i giudici tributari e debbano conseguire i crediti formativi necessari, a pena di decadenza dalla funzione di giudice tributario;

21. previsione di un numero iniziale di giudici di ruolo tale da assicurare la invarianza di spesa, nonché previsione degli organici dei giudici tributari vincitori di apposito concorso e dei giudici tributari onorari, per ciascun Tribunale Tributario e Corte di Appello Tributaria, secondo una ragionevole distribuzione territoriale (tra 500 e 800 giudici tributari nazionali);

22. riduzione sensibile dell'attuale organico dei giudici tributari, oggi tutti onorari;

23. previsione che i nuovi giudici siano inizialmente impiegati in collegi a composizione mista con i giudici tributari onorari, dopo la fase transitoria stabilita dalla legge;

24. la mediazione tributaria, obbligatoriamente prevista per legge, si deve svolgere dinanzi al giudice tributario, monocratico o collegiale, secondo le rispettive competenze, e non più presso l'Agenzia delle Entrate, al fine di assicurare l'imparzialità nella decisione preliminare della controversia ed attuare il filtro deflattivo cui tale strumento è tendente;

25. determinazione da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, del numero delle sezioni e dei giudici che compongono i Tribunali Tributari e le Corti di Appello Tributarie, sulla base del flusso medio dei procedimenti e della composizione dei collegi giudicanti in tre membri, con l'eccezione delle competenze per valore dei giudici monocratici e del giudice onorario; in appello decide sempre il collegio, con tre membri;

26. nei giudizi tributari è obbligatorio stabilire un'udienza per la fase istruttoria;

27. su istanza del ricorrente, il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta, sul modello dell'art. 257 bis del codice di procedura civile, su tutte le circostanze oggetto di contestazioni;

28. deve essere consentito al contribuente di contraddire e addurre ogni mezzo di prova, senza limitazione di mezzi e contenuto, per contrastare la pretesa erariale ed attuare la parità processuale tra le parti;

29. suddivisione dei Tribunali Tributari e Corti di Appello Tributarie in sezioni, composte da un Presidente, un Vice Presidente e quattro giudici, che decidono con la presenza del Presidente o del Vice Presidente e due giudici, quando non è prevista la composizione monocratica;

30. previsione che le cause dinanzi al Tribunale Tributario di valore non superiore a € 3.000, al netto di sanzioni ed interessi e che non siano collegate a liti di valore maggiore, alle quali devono essere riunite per connessione, siano di competenza del giudice onorario tributario in composizione monocratica;

31. previsione che le cause di valore non superiore ad € 50.000, al netto di sanzioni ed interessi, dinanzi al Tribunale Tributario siano di competenza

del giudice tributario togato monocratico, oltre alle cause tassativamente previste dalla legge;

32. determinazione del valore della controversia sulla base dell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per le controversie relative esclusivamente alla irrogazione di sanzioni, dall'ammontare di queste;

33. previsione che le cause di valore indeterminabile siano di competenza del giudice onorario tributario in primo grado, in composizione monocratica;

34. istituzione, sia presso i Tribunali Tributari sia presso le Corti di Appello Tributarie, di un Ufficio per il processo, la cui composizione ed il cui funzionamento devono essere disciplinati applicando le norme previste per i Tribunali e le Corti di Appello civili, in quanto compatibili;

35. presso ogni Corte di Appello Tributaria è istituito il **Consiglio Giudiziario Tributario**, formato da giudici tributari togati, da professori universitari in materie giuridiche e tributarie e da avvocati, dottori commercialisti e consulenti del lavoro, iscritti ai rispettivi Albi Professionali da oltre venti anni, in base alla composizione ed alla competenza stabilite dalla legge;

36. presso ogni Corte di Appello Tributaria è istituito il Massimario delle sentenze tributarie;

37. si devono implementate metodologie di archiviazione della giurisprudenza tributaria di merito, con la creazione di banche dati ufficiali, che consentano il reperimento e l'accesso alle sentenze a tutti gli operatori (magistrati, uffici e difensori tributari);
creazione del Massimario Tributario Nazionale;

38. modificazione della disciplina del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, la cui composizione e le cui funzioni devono essere disciplinate in modo analogo a quelle del Consiglio Superiore della Magistratura, sulla base delle previsioni seguenti:

- è nominato con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, e ha autonoma sede in Roma;
- è formato da undici componenti togati eletti da tutti i giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei Deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, scelti

per metà tra i professori di università in materie giuridiche e per metà tra gli avvocati, i dottori commercialisti ed i consulenti del lavoro, iscritti ai rispettivi Albi Professionali da oltre venti anni;

- i componenti eletti da tutti i giudici sono scelti soltanto tra i giudici tributari togati, con voto personale, diretto e segreto e non sono rieleggibili;
- la durata della carica dei suoi componenti non è superiore a 4 anni;
- il Consiglio di Presidenza elegge il Presidente nel suo interno;
- il Consiglio di Presidenza indica le cause di incompatibilità e di ineleggibilità ed i criteri per la relativa verifica, le regole relative alle elezioni dei giudici, quelle per la valutazione di candidati e delle liste elettorali, la sede delle operazioni elettorali, il periodo entro il quale deve avere termine la valutazione dei candidati e la promulgazione dell'elenco definitivo dei candidati alle elezioni, le regole per la proclamazione degli eletti, per la valutazione di eventuali reclami sull'eleggibilità e per l'assunzione delle funzioni; stabilisce i corsi di formazione ed aggiornamento dei giudici tributari sia togati che onorari;

39. permanenza provvisoria delle attuali Commissioni Tributarie e delle attuali funzioni dei giudici tributari in organico, limitatamente alle controversie instaurate prima dell'entrata in vigore della legge di attuazione, alle quali continuano ad applicarsi le attuali norme relative alla competenza e composizione degli organi giudicanti fino alla conclusione del grado di giudizio in cui le controversie stesse siano pendenti;

40. previsione del termine perentorio di tre mesi entro il quale gli attuali giudici tributari in organico devono optare per la magistratura tributaria o per quella onoraria; se, non essendo magistrati, optano per la magistratura tributaria, sono tenuti a sostenere gli esami di ammissione nel ruolo, di cui ai precedenti numeri 10 e 11, se laureati in materie giuridiche o economiche; se optano per la magistratura onoraria, proseguono la propria attività senza necessità di superamento di esami di ammissione e devono in ogni caso cancellarsi dagli Albi Professionali;

41. definizione da parte del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dei criteri di produttività del giudice tributario che tengano conto anche del rispetto dei termini per il deposito dei provvedimenti, dei comportamenti tenuti in udienza nei confronti dei difensori tributari, della partecipazione all'attività formativa e della percentuale di impugnazioni delle sentenze emesse rispetto alla media dell'ufficio giudiziario di competenza;

42. per azzerare l'attuale contenzioso tributario si deve prevedere la definizione agevolata di tutte le controversie pendenti, anche in Cassazione,

nei termini ed alle condizioni stabilite dalla legge (c.d. “pace fiscale”);

43. redigere un **Codice processual – tributario**, che disciplini la materia, nel rispetto ed in attuazione delle norme generali contenute nello Statuto del Contribuente;

44. realizzare una Piattaforma Unica del Processo Telematico;

45. è abrogato il decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992;

B) RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

46. nei rapporti tra processo tributario e processo penale, stabilire che il processo penale può essere instaurato solo quando l’atto fiscale è definitivo o quando passa in giudicato la sentenza del giudice tributario;

47. nei rapporti tra processo tributario e processo del lavoro, stabilire che il processo del lavoro può essere instaurato solo quando l’atto fiscale è definitivo o quando passa in giudicato la sentenza del giudice tributario;

48. il contribuente ha sempre diritto di partecipare al procedimento amministrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione dei tributi. L’atto emesso in violazione del contraddittorio obbligatorio è nullo;

49. il giudice tributario, sia in primo grado che in appello, può sempre formulare alle parti processuali costituite una proposta conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di riconsuazione o astensione del giudice;

50. per le controversie di importo non superiore ad € 50.000, al netto di sanzioni ed interessi, prevedere, solo per il primo grado, la sospensione automatica dell’esecuzione degli atti di rettifica e/o di accertamento, fino al deposito della sentenza;

51. i giudici tributari non devono porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione di leggi;

52. il rifiuto, espresso o tacito, dell’istanza di autotutela è sempre impugnabile, alle condizioni e nei termini previsti dalla legge;

53. le udienze di sospensione devono essere fissate entro sessanta giorni dal deposito degli atti introduttivi o degli atti di appello; in tutte le udienze, di merito e di sospensiva, in primo grado, parla per primo l'ufficio; sono sempre ammesse le repliche;

54. stabilire che rientrano nella speciale ed autonoma giurisdizione tributaria anche le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o delle intimazioni di pagamento;

55. limitare al massimo le presunzioni legali con inversione dell'onere della prova;

56. prevedere un giudizio secondo equità;

57. prevedere la competenza dei giudici tributari anche per il richiesto risarcimento dei danni, a seguito delle sentenze che hanno deciso l'annullamento degli atti impugnati, limitatamente alle cause da loro decise;

58. prevedere la possibilità dei giudici tributari di disporre l'accertamento tecnico preventivo, seguendo la procedura dell'articolo 696 – bis del codice di procedura civile;

59. la norma transitoria deve durare al massimo due anni;

60. fissazione con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri della data di insediamento dei Tribunali Tributari e delle Corti di Appello Tributarie che decideranno le controversie originate da ricorsi e da atti di impugnazione di sentenze notificati successivamente a quella data. »

Speriamo che i suddetti principi, o almeno la maggior parte degli stessi, siano recepiti dal Governo nella stesura della legge delega di riforma strutturale della speciale giustizia tributaria, che sarà presentata al Parlamento entro settembre 2021.

Lecce, 05 settembre 2021

Avv. *Maurizio Villani*
Avvocato tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione



**STUDIO LEGALE
TRIBUTARIO VILLANI**

