



*Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro*

# *Commissione interministeriale per la giustizia tributaria*

*Audizione su*

Riforma della Giustizia Tributaria

**OSSERVAZIONI E PROPOSTE**

SPUNTI PER LA RIFORMA DELL'ORDINAMENTO DELLA  
GIUSTIZIA TRIBUTARIA / DEL PROCESSO TRIBUTARIO

INDICE

<u>1. PREMESSA</u> .....	2
<u>2. OBIETTIVI GENERALI DELLA RIFORMA</u> .....	3
<u>3. PRINCIPALI PROPOSTE DI RIFORMA</u> .....	4
<u>3.1 Mantenimento dell'attuale struttura del processo tributario</u> .....	4
<u>3.2 Ordinamento della Giustizia Tributaria e garanzie di indipendenza del giudice</u> .....	4
<u>3.3 La professionalizzazione del giudice</u> .....	5
<u>3.4 Lo svolgimento dell'attività a tempo pieno e la formazione professionale permanente</u> .....	6
<u>3.5 Il trattamento economico del giudice</u> .....	7
<u>3.6 La competenza del giudice per valore e per materia</u> .....	7
<u>3.7 L'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali</u> .....	8
<u>3.8 L'utilizzo degli strumenti tecnologici</u> .....	8
<u>3.9 Il rafforzamento degli strumenti di risoluzione extragiudiziali delle controversie</u> .....	9

**1. PREMESSA**

L'ordinamento della giustizia tributaria sebbene sia stato già oggetto di diversi interventi migliorativi nel corso degli ultimi anni, necessita di un'ulteriore ed importante revisione del proprio impianto generale. Infatti, lo stesso risulta ormai desueto e non più confacente alle esigenze di rendere realmente efficaci gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, nonché il rispetto del principio Giusto Processo, così come previsto dall'art. 111 della Carta Costituzionale.

L'esigenza riformatoria è talmente necessaria che la materia è stata inserita in un importante capitolo del Settore Giustizia del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), approvato dal Parlamento italiano il 27 aprile 2021.

La riforma del contenzioso tributario rappresenta uno strumento importante di reazione alla crisi economica innescata dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, riducendo i tempi del giudizio e soprattutto favorendo gli strumenti di risoluzione alternativi delle controversie, molto apprezzati da tutti gli operatori economici e fondamentali per incrementare la fiducia degli stessi e la propensione agli investimenti.

In quest'ottica, il Consiglio Nazionale dei Consulenti del Lavoro esprime con profonda convinzione il proprio apprezzamento per l'istituzione, da parte dei Ministeri dell'Economia e delle Finanze e della Giustizia, della Commissione interministeriale sulla giustizia tributaria - con il compito di analizzare e formulare proposte di intervento per far fronte al contenzioso arretrato e ridurre la durata dei processi - nell'ambito della quale è stato chiamato a formulare le proprie proposte di intervento.

Con il presente contributo, i Consulenti del Lavoro, senza alcuna pretesa di esaustività e tralasciando volutamente dei profili tecnico-processuali specifici della materia, intendono individuare le direttrici di fondo e i principi che dovrebbero guidare la riforma della giustizia tributaria dal punto di vista ordinamentale, tenendo conto della delicatezza della materia e degli equilibri istituzionali che comporta una riforma di così grande rilevanza.

## **2. OBIETTIVI GENERALI DELLA RIFORMA**

Per far fronte alle sopradette criticità, si dovrebbe prevedere il **potenziamento degli strumenti di risoluzione extragiudiziale delle controversie**, evitando quindi all'origine l'insorgere di contenziosi davanti alle Commissioni tributarie, che frequentemente non rispondono agli interessi di nessuna delle due parti in causa.

Un ulteriore obiettivo della Riforma dovrebbe essere rappresentato dal **miglioramento qualitativo della giurisprudenza tributaria**: le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie presentano un livello giuridico piuttosto basso, come dimostra l'alta percentuale di riforma delle decisioni di appello da parte della Corte di Cassazione, pari al 45 per cento.

L'innalzamento qualitativo delle sentenze passa, necessariamente, anche attraverso una maggiore professionalità e selezione degli organi della giustizia tributaria.

Il punto di approdo della Riforma, auspicato da tutti gli operatori, dovrebbe essere il raggiungimento **dell'indipendenza del giudice tributario**, un giudice finora trascurato e considerato di second'ordine, ma che dovrebbe, invece, acquistare piena ed elevata dignità, data la sua importanza per la corretta interpretazione della normativa fiscale nonché per il ruolo di presidio dei diritti del contribuente e di mediazione tra quest'ultimo e l'amministrazione finanziaria.

### **3. PRINCIPALI PROPOSTE DI RIFORMA**

La Riforma della Giustizia tributaria, secondo i Consulenti del Lavoro, dovrebbe essere ispirata ai seguenti principi e indirizzi.

#### **3.1 Mantenimento dell'attuale struttura del processo tributario**

In primo luogo, si ritiene opportuno mantenere l'attuale struttura del processo tributario preservando il doppio grado di giudizio di merito, nonché l'articolazione della competenza delle Commissioni tributarie provinciali e regionali secondo il criterio territoriale.

#### **3.2 Ordinamento della Giustizia Tributaria e garanzie di indipendenza del giudice**

Pur esprimendo un giudizio complessivamente positivo sull'attività del Dipartimento della Giustizia Tributaria, si ritiene opportuno riformare il ruolo del Ministero dell'Economia e delle Finanze nella complessiva gestione ed organizzazione del processo. A tal proposito, è evidente che uno dei principali punti di criticità dell'attuale ordinamento tributario è rappresentato dalla dipendenza delle Commissioni Tributarie dal MEF, vale a dire dallo stesso Ministero da cui dipendono convenzionalmente le Agenzie fiscali. Ciò rappresenta una forte stortura del sistema, poiché l'organo giudicante dipende dal medesimo Ente al quale risponde una delle parti del processo.

Per conseguire l'estraneità dei magistrati da qualsiasi ingerenza esterna, occorre che il Ministero dell'Economia non abbia alcun potere nella fase di reclutamento e della dipendenza funzionale dei

giudici tributari; un intervento riformatore che andasse in questa direzione rappresenterebbe una novità assolutamente garantista nei confronti dei diversi interessi coinvolti nelle controversie tributarie.

In particolare, è auspicabile che la Riforma intervenga rimettendo queste materie alle competenze di un plesso amministrativo realmente “terzo” (quale potrebbe essere la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia). Ciò, al fine di fugare ogni dubbio sulla netta separazione tra l'organo giudicante ed i principali attori “pubblici” del processo (il riferimento è in particolare alle Agenzie Fiscali). Infatti, i principi di terzietà ed imparzialità dell'organo giudicante, sanciti dall'articolo 111, secondo comma, della Costituzione, verrebbero, così, ad essere assicurati, non solo nella sostanza, ma anche nelle apparenze (elemento quest'ultimo di non trascurabile rilevanza per l'instaurazione di un sereno rapporto Fisco-Contribuenti).

È altrettanto auspicabile che la Riforma garantisca la ferrea applicazione del principio del concorso, attraverso criteri che valorizzino le competenze, i titoli e l'esperienza professionale acquisita sul campo.

### 3.3 La professionalizzazione del giudice

La riforma dovrebbe condurre alla professionalizzazione dei giudici tributari, i quali dovrebbero essere selezionati mediante **concorso pubblico**, ai sensi dell'articolo 106, primo comma, della Costituzione. Il concorso dovrebbe essere riservato a candidati in possesso di **laurea magistrale in giurisprudenza o economia** e dovrebbe svolgersi **per titoli ed esami**.

Ai predetti giudici, così reclutati, dovrebbe essere riconosciuto il medesimo *status* giuridico ed economico dei giudici appartenenti alla magistratura ordinaria.

La presidenza delle Commissioni tributarie provinciali e regionali dovrebbe, inoltre, essere assegnata in base al superamento di un ulteriore concorso interno per titoli ed esami.

Nei ranghi della magistratura tributaria dovrebbero, comunque, essere inseriti dei **magistrati tributari onorari**, ai quali potrebbero essere affidate le controversie di minor valore e quelle relative a **materie di non particolare complessità**. Per tali giudici onorari potrebbe non essere necessario il reclutamento per concorso pubblico, potendosi ricorrere al sistema delle nomine con decreto del Presidente del

Consiglio dei Ministri o del Ministro della Giustizia, su proposta del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Anche per i magistrati onorari dovrà essere fissata una procedura di selezione chiara e verificabile, al fine di assicurare una adeguata qualificazione professionale degli appartenenti a questa magistratura, nonché la loro preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche, con particolare attenzione alla materia tributaria.

Si propone, pertanto, che i giudici onorari vengano scelti tra:

- professori ordinari di università in diritto civile, tributario o processuale tributario;
- giudici di legittimità a riposo;
- magistrati ordinari, amministrativi o contabili a riposo;
- avvocati, consulenti del lavoro e dottori commercialisti iscritti ai rispettivi albi da almeno dieci anni.

Andrebbero, inoltre, adeguatamente fissati i requisiti soggettivi per ricoprire l'incarico, soprattutto con riguardo alla previsione di **rigorose cause di incompatibilità**.

### **3.4 Lo svolgimento dell'attività a tempo pieno e la formazione professionale permanente**

Per tutte le categorie di magistrati tributari dovrebbe essere previsto lo **svolgimento dell'attività a tempo pieno**. Tale esclusività del rapporto di impiego dei membri degli organi giudicanti risponde alla necessità di acquisizione da parte dei giudici di una sempre maggiore professionalità ed esperienza, potendosi così dedicare con costanza e con la necessaria serenità, anche economica, allo studio di una materia complessa, mutevole e con riflessi europei ed internazionali come quella tributaria.

A tal fine, dovrebbe essere, altresì, obbligatoriamente prevista una formazione professionale permanente, mediante corsi di formazione annuali, con lo scopo di assicurare un costante aggiornamento in materia.

### 3.5 Il trattamento economico del giudice

Come anticipato, di cruciale importanza, nell'ottica del conseguimento della predetta indipendenza, è il riconoscimento di un trattamento economico congruo e dignitoso.

I giudici tributari dovrebbero essere adeguatamente retribuiti e gratificati, abbandonando l'attuale sistema di retribuzione ancorato al numero di udienze e di sentenze e parificando il trattamento economico a quello dei giudici appartenenti alle altre magistrature; ciò comporta la corresponsione di un equo compenso fisso mensile, rispetto al quale siano corrisposti anche i relativi oneri contributivi ed assistenziali.

### 3.6 La competenza del giudice per valore e per materia

Si ritiene opportuno la ripartizione delle competenze tra diverse composizioni degli organismi giudicanti, attraverso i criteri concorrenti del valore delle controversie e della materia.

Il **giudice tributario onorario** dovrebbe giudicare, in composizione monocratica, cause di valore non superiore a 5.000 euro, ma esclusivamente in materia catastale, tributi locali o altri tributi minori.

Il **giudice tributario ordinario** dovrebbe giudicare, in **composizione monocratica**, limitatamente al primo grado di giudizio, tutte le cause aventi valore superiore a 5.000 euro e fino a 50.000 euro, nonché quelle di valore inferiore a 5.000 euro ma riguardanti materie non espressamente attribuite ai giudici onorari.

In **composizione collegiale** (tre membri), il **giudice tributario ordinario** dovrà giudicare cause aventi valore superiore a 50.000 euro, relative a qualsiasi materia.

Il valore della controversia dovrebbe essere determinato in base all'importo del tributo al netto di eventuali sanzioni ed interessi; per le controversie relative esclusivamente all'irrogazione di sanzioni, invece, in base al loro ammontare.

Nell'ottica della più efficiente deflazione del contenzioso, sarebbe opportuno affidare ai giudici onorari anche il procedimento di reclamo/mediazione, a presidio della terzietà del nuovo organo non giurisdizionale che dovrebbe essere istituito per trattare tali istanze.

Per garantire una maggiore qualità della giurisprudenza tributaria, si potrebbero altresì istituire, in via generale, all'interno delle Commissioni tributarie provinciali e regionali delle **sezioni specializzate per materia**: a titolo esemplificativo, e non esaustivo, sezione tributi locali, sezione controversie catastali, sezione IVA, sezione accise e tributi doganali, ecc.

### 3.7 L'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali

L'assistenza tecnica davanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali dovrebbe continuare ad essere consentita ai soggetti appartenenti alle medesime categorie professionali ai quali è attribuita dalla legislazione attualmente vigente (articolo 12, D.Lgs. n. 546/1992):

- avvocati, consulenti del lavoro e dottori commercialisti iscritti alla sezione A del relativo albo a prescindere dalla materia del contenzioso attivato;
- ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici, periti agrari, spedizionieri doganali, limitatamente ai contenziosi che vertono su specifiche materie.

### 3.8 L'utilizzo degli strumenti tecnologici

L'entrata in vigore a pieno regime della riforma del Processo Tributario Telematico ha prodotto effetti sicuramente positivi sul complessivo andamento della gestione del giudizio.

Ferma restando la facoltà delle parti di chiedere la discussione della causa in presenza, per adeguare il processo tributario alle esigenze della società attuale, nonché in considerazione dell'accelerazione dell'utilizzo degli strumenti tecnologici determinata dalla pandemia, andrebbe confermata la disciplina dell'udienza tributaria a distanza, attualmente potenziata in occasione della situazione emergenziale da Covid-19.

Lo **svolgimento delle udienze da remoto**, con conseguente equiparazione del luogo in cui avviene il collegamento all'aula di udienza, determina uno snellimento delle procedure e, secondo i Consulenti del Lavoro, è assolutamente preferibile rispetto all'alternativa della trattazione scritta e della decisione assunta "allo stato degli atti"; quest'ultima modalità comporterebbe un'inevitabile compressione del principio del contraddittorio, che invece la trattazione "da remoto" è in grado di preservare, sia pur a livelli minimi.

Dovrebbero, inoltre, essere 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.

### **3.9 Il rafforzamento degli strumenti di risoluzione extragiudiziali delle controversie**

Al fine di ridurre il numero di controversie tributarie che devono essere trattate davanti al giudice, occorrerebbe confermare e potenziare gli strumenti attualmente esistenti di deflazione del contenzioso tributario.

Si otterrebbero, così, molteplici effetti:

- evitare la creazione di contenzioso;
- evitare il sostenimento delle spese del giudizio;
- velocizzare, eventualmente, la riscossione delle imposte;
- contribuire ad instaurare un clima maggiormente collaborativo e meno intimidatorio tra cittadini e Fisco.

Per quanto riguarda le **istanze di reclamo e mediazione**, di cui all’articolo 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, si dovrebbe prevedere che le stesse siano esaminate da un organo realmente terzo ed imparziale rispetto alle parti in causa, con facoltà di quest’ultimo di sensibilizzare le parti formulando una proposta di mediazione. Potrebbe trattarsi di un organo non giurisdizionale, operante in composizione collegiale di tre membri: un magistrato tributario onorario in funzione di presidente, un funzionario delle agenzie fiscali e un “membro laico” (professore ordinario di università in materia tributaria o processuale tributaria o un avvocato o dottore commercialista o consulente del lavoro iscritto ai rispettivi albi da almeno dieci anni).

In ogni caso, le istanze di reclamo e mediazione dovrebbero essere sottratte al giudizio dell’Agenzia delle Entrate.

Si potrebbe prevedere, altresì, di innalzare la soglia di valore delle controversie ammesse a reclamo/mediazione, attualmente fissata in 50.000 euro.

Dovrebbero essere rese obbligatorie, non solo come avviene ora per le controversie inferiori a 50 mila euro, e prevedere delle sanzioni a carico di entrambe le parti, in caso di rifiuto.

## **CONCLUSIONI**

In conclusione del presente contributo, il Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro desidera esprimere il proprio ringraziamento per aver avuto l'opportunità di fornire, in qualità di professionisti esperti della materia tributaria, le proprie proposte nell'ambito della predisposizione della riforma della giustizia tributaria, manifestando, sin da ora, la disponibilità a fornire il proprio contributo anche nelle fasi successive del percorso della Riforma, nonché in sede di apertura dei tavoli tecnici.