



Quale riforma per la giustizia tributaria?

Position Paper

22 giugno 2021



Abstract

Gli ultimi, marginali, interventi sul processo tributario risalgono al DLGS n. 156/2015, attuativo della Legge delega fiscale del 2014: si tratta di interventi che, seppur individualmente apprezzabili, hanno avuto ad oggetto le regole del processo e non il suo principale attore: il giudice. Le questioni centrali, che attengono alla professionalità, specializzazione e terzietà del giudice, ai tempi per giungere a sentenza definitiva, all'intasamento della Corte di Cassazione, a più efficaci strumenti deflattivi del contenzioso, sono rimaste irrisolte.

Si tratta di aspetti da affrontare con decisione, poiché l'efficienza del sistema della giustizia tributaria incide anche sulla capacità del Paese di attrarre investitori stranieri, oltre che di potenziare gli investimenti di quelli italiani. Un sistema di giustizia tributaria più efficiente soddisferebbe, inoltre, le esigenze sia del contribuente che dell'ente impositore e, in generale, degli enti destinatari del gettito tributario, tutti interessati alla sollecita e giusta definizione delle vertenze.

Confindustria ha, pertanto, accolto con favore l'istituzione, il 12 aprile 2021, di una specifica Commissione interministeriale con il compito di analizzare e formulare proposte di intervento volte ad una riforma del sistema.

Il presente documento, redatto con il fattivo contributo dei gruppi di lavoro, si propone di offrire alcuni spunti per la discussione.



SOMMARIO

1. I più recenti tentativi di riforma	4
2. Le criticità da affrontare	5
3. I possibili interventi	9

1. I più recenti tentativi di riforma

I più recenti interventi sul processo tributario si ascrivono nel contesto attuativo della **Legge delega 11 marzo 2014** “per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita”.

A mente dell’art. 10 della legge delega citata, la riforma era indirizzata verso il rafforzamento e la razionalizzazione dell’istituto della conciliazione nel processo tributario e l’incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, attraverso vari interventi riguardanti la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni di merito, la composizione monocratica dell’organo giudicante in relazione a controversie di modico valore, la revisione delle soglie entro le quali non è necessaria l’assistenza di un difensore, un più ampio ricorso all’utilizzo della posta elettronica certificata per le comunicazioni e notificazioni, una revisione dei criteri di determinazione del trattamento economico per i componenti delle commissioni tributarie e il rafforzamento della loro qualificazione professionale, la generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare, un maggior rigore nell’applicazione del principio della soccombenza ai fini delle spese del giudizio.

Ne è derivata, con il **DLGS 24 settembre 2015, n. 156**, una revisione parziale del processo tributario, che ne ha modernizzato e migliorato alcuni aspetti: hanno assunto particolare rilievo, nello specifico, la previsione di esecutività immediata delle sentenze favorevoli al contribuente, l’estensione dell’ambito di operatività dell’istituto della sospensione cautelare anche ai gradi di giudizio successivi al primo, la possibilità di accedere all’istituto deflattivo della conciliazione giudiziale fino all’udienza di trattazione dell’appello, l’ampliamento dell’ambito di operatività della mediazione tributaria alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro e con riferimento alla generalità dei tributi.

Alcune previsioni hanno, poi, riguardato gli organi della giustizia tributaria, con una revisione della disciplina dei ruoli direttivi in seno alle Commissioni tributarie, una più stringente regolamentazione delle ipotesi di incompatibilità e alcune indicazioni sulla qualificazione dei giudici non togati (laurea in materie giuridiche ed economiche).

Alcuni interventi, invero assai preliminari, hanno riguardato la “specializzazione” degli organi giudicanti, con la formalizzazione di sezioni specializzate per questioni controverse.

Sono, come è evidente, mancati interventi più incisivi sulla specializzazione e formazione dei giudici e sulla natura e i caratteri della giurisdizione tributaria.

Queste esigenze di intervento tuttavia permangono, poiché l’efficienza del sistema della giustizia tributaria incide sulla capacità del Paese di attrarre investitori stranieri, oltre che di potenziare gli investimenti di quelli italiani. Un sistema di giustizia tributaria più efficiente

soddisferebbe, inoltre, le esigenze sia del contribuente che dell'ente impositore e, in generale, degli enti destinatari del gettito tributario, tutti interessati alla sollecita e giusta definizione delle vertenze.

Confindustria ha, pertanto, accolto con favore l'iniziativa della istituzione, il 12 aprile u.s., di una specifica **Commissione interministeriale** avente il compito di analizzare e formulare proposte di intervento volte ad una riforma del sistema.

2. Le criticità da affrontare

Il contenzioso tributario non soffre – nei gradi di merito - i cronici ritardi tipici dei giudizi civili: nel 2020, la **durata media** del processo tributario nel primo grado di giudizio è di 631 giorni (pari a 1 anno e 9 mesi), con un peggioramento di 23 giorni rispetto al 2019 e un miglioramento di 58 giorni rispetto al 2018; nel secondo grado di giudizio essa si attesta a 1.054 giorni (pari a 2 anni e 11 mesi), con un peggioramento di 147 giorni rispetto al 2019 e di 198 giorni rispetto al 2018.

L'anzianità media, vale a dire il rapporto tra la somma dei giorni che intercorrono tra la data in cui la controversia è stata presentata e la data in cui è stata definita ed il numero delle controversie definite nel corso dell'anno, nel 2020 è pari a circa 2 anni, come media complessiva nei due gradi di giudizio.

In dettaglio, l'anzianità media dei ricorsi definiti presso le Commissioni Tributarie Provinciali (CTP) ammonta a circa 1 anno e 8 mesi, mentre per le Commissioni Tributarie Regionali (CTR) è pari a circa 2 anni e 5 mesi. Negli ultimi anni si è registrato, peraltro, un significativo incremento del ricorso a strumenti di **digitalizzazione** del processo tributario¹.

Un numero assai elevato di ricorsi in Cassazione ha provocato un vero e proprio ingolfamento dinanzi al giudice di legittimità, ciò che – di per sé solo – ha determinato un intollerabile dilatazione dei tempi necessari per ottenere una sentenza definitiva.

Il comparto delle imprese rileva, in relazione al contenzioso tributario, significative criticità rispetto alla figura dei **giudici**.

¹ I dati descritti sono di fonte *MEF - Relazione annuale sul contenzioso tributario 2020*.

Anche dall'esame dei disegni di legge depositati negli ultimi anni² emerge che le principali proposte di intervento non incidono sulla struttura e sulle modalità di svolgimento del giudizio tributario che, in effetti, ha mostrato negli anni soddisfacenti livelli di efficienza in termini di tempi di trattazione. Il dato comune che emerge è invece la necessità di intervenire sui requisiti di **indipendenza** e **professionalità** dei giudici tributari.

L'attuale assetto prevede la presenza di:

- giudici togati, provenienti dalle magistrature di appartenenza, che si dedicano "part time" alle vertenze tributarie, pur in difetto di specifiche competenze in materia; e
- giudici non togati che provengono in misura prevalente da categorie professionali e che talvolta continuano a svolgere attività contigue a quelle esercitate da chi assiste i contribuenti nelle controversie fiscali.

I giudici togati rappresentano il 49,7% in CTP ed il 51,8% in CTR, con una media complessiva pari al 50%.

Ciò determina sicuramente una disomogeneità nei collegi giudicanti che si riflette anche nel modo di redigere le sentenze e nell'intasamento cronico della sezione V della Corte di Cassazione.

Appare difficile, oggi, riconoscere alle corti di merito - ma anche alla Corte di Cassazione in materia tributaria - una **prevedibilità** delle soluzioni adottate.

Per quanto riguarda la **Corte di Cassazione**, ciò discende in parte da una normativa che non sempre è coerente e di agevole interpretazione, ma anche in parte da una questione "numerica" perché con la riforma del 1992 si è "trasferita" alla Corte di Cassazione una gran mole di lavoro, senza aumentarne l'organico.

Ma, soprattutto, ciò deriva dal fatto che in questa materia arrivano alla corte di legittimità delle decisioni di merito qualitativamente inferiori rispetto a quelle di altri ambiti dell'ordinamento.

Per inquadrare meglio il tema, si ricorda che la **giurisdizione tributaria**, ad oggi, è suddivisa in due gradi di merito (rispettivamente, Commissione Tributaria Provinciale e Commissione

² DDL S. 714 (2020); DDL S. 759 (2020); DDL 1243 (2019); DDL 1661 (2020).

Tributaria Regionale) ed un grado di legittimità (Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione).

Le CTP hanno sede nei capoluoghi di ogni provincia e le CTR nei capoluoghi di ogni Regione (più alcune sezioni distaccate). Ogni CT è suddivisa in più sezioni ed ogni sezione è composta da un presidente, un vicepresidente e da non meno di quattro giudici. Il collegio giudicante all'interno della sezione è composto da tre giudici, salvo il caso del giudice monocratico nel giudizio di ottemperanza per cause di valore inferiore a 20.000 euro e per le spese del giudizio.

Per quanto riguarda il giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione, questo è attribuito alla Sezione V, istituita per via "amministrativa" con un decreto del Primo Presidente della Corte Zucconi Galli Fonseca nel 1999.

Nel 2019 sono stati iscritti 9351 ricorsi presso la Corte di Cassazione; nel 2020: 9.841 ricorsi. La materia tributaria rappresenta, nel 2020, il 30,2% dei ricorsi iscritti con un aumento rispetto alla percentuale del 24,6% del 2019.

Il numero maggiore di iscrizioni registrato nel 2020 riguarda sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali del Lazio, della Campania, della Lombardia e della Sicilia (insieme rappresentano il 54,9% del totale dei ricorsi iscritti). In termini economici, il valore maggiore dei ruoli iscritti riguarda sentenze emesse dalle Commissioni tributarie regionali del Lazio (31,3%), della Lombardia (25,3%), della Campania (10,8%) e della Sicilia (5,5%).

Analizzando gli esiti, nel 2020 si registra che il 45,9% dei ricorsi è stato accolto mentre il 37% è stato rigettato. Inoltre, 7,7% degli esiti è stato dichiarato inammissibile ed il 9,3% del contenzioso è stato dichiarato estinto.

Nell'ultima relazione della Corte di Cassazione³ si precisa che un contingente di 100 magistrati onorari ausiliari supporterà la sezione tributaria della Corte di Cassazione, che è gravata da un **numero di pendenze** superiore al dato globale di tutte le altre sezioni civili della Corte di legittimità.

In particolare, nella relazione del Presidente Curzio relativa al 2020 si precisa che l'esame dei dati statistici della Corte pone ancora una volta in evidenza come la maggior parte delle cause pendenti del settore civile sia riferibile alla materia tributaria: a fine 2020, le pendenze

³ Primo Pres. Corte di Cassazione - Discorso di inaugurazione anno giudiziario 2021

complessive dei giudizi civili in cassazione erano 120.473, di queste ben 53.482 in materia tributaria.

L'enorme mole di ricorsi dinanzi al giudice di legittimità spesso incide sulla funzione nomofilattica che lo stesso è chiamato a svolgere nell'ordinamento. Il vaglio della Suprema Corte, infatti, dovrebbe essere volto a garantire un'interpretazione uniforme del diritto, esigenza particolarmente diffusa nel campo del diritto tributario. Tuttavia, non è raro leggere interpretazioni difformi su questioni analoghe da parte della Cassazione, sia per la natura complessa del diritto tributario che per la difficoltà a garantire uno standard qualitativo adeguato delle pronunce in presenza di quasi 10.000 ricorsi all'anno.

Le cause del fenomeno sono state più volte analizzate e sottoposte al dibattito politico istituzionale, in particolare con la relazione sullo stato della giustizia del 2017.

Le misure adottate di conseguenza dal legislatore hanno dato risultati circoscritti. L'assunzione come ausiliari di 50 magistrati in pensione non ha avuto il successo sperato, probabilmente a causa dell'insufficienza dell'incentivo economico rispetto alla gravosità dell'impegno. Infatti, il numero dei posti è stato sin dall'inizio coperto solo per metà e progressivamente nel corso del tempo l'onerosità del ruolo ha dato luogo ad una serie di rinunce all'incarico, con la conseguenza che nel 2020 il numero dei giudici tributari ausiliari si è ridotto a 13⁴.

La citata relazione del Presidente Curzio ha evidenziato che il settore è critico e richiede interventi di forte razionalizzazione non solo e non tanto a livello di Cassazione, quanto a livello complessivo di sistema della giustizia tributaria.

L'analisi scomposta per materie delle decisioni della Cassazione mostra che il numero degli annullamenti di decisioni delle Commissioni tributarie regionali è pari al 45,6%. Si tratta di un dato nettamente superiore a quello degli annullamenti delle decisioni dei giudici civili di secondo grado. Un dato che dovrebbe indurre a concentrare l'attenzione sul problema a monte dei giudizi di legittimità e a pensare a riforme dell'appello tributario che consentano ai giudici del merito di svolgere il loro lavoro a tempo pieno e in via esclusiva al pari di altri giudici specializzati, perché il diritto tributario è ormai uno dei settori più complessi e

⁴ L'altra forma di sostegno, costituita dall'applicazione alla Sezione tributaria di 22 magistrati dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo, se ha fornito un contributo di una certa consistenza al lavoro della Sezione, ha tuttavia sottratto energie preziose all'attività del Massimario, incidendo negativamente sulla situazione complessiva della Corte.

impegnativi dell'esperienza giuridica e il relativo contenzioso pone problemi di rilevante peso economico e di particolare delicatezza per cittadini, imprese ed erario.

3. I possibili interventi

Dai dati sopra riportati emerge, dunque, un tema di **“qualità”** – intesa come “prevedibilità - delle sentenze tanto di merito quanto di legittimità.

L'enorme mole di sentenze delle CTR cassate nel terzo grado di giudizio dà evidenza della ridotta qualità dell'output del giudizio di merito; difatti, laddove le sentenze impugnate fossero coerenti con il dettato normativo, in gran parte dei casi si dovrebbe assistere ad una conferma delle stesse da parte del giudice di legittimità. Il deficit qualitativo delle sentenze di merito, inoltre, si traduce in un'imprevedibilità dell'esito del giudizio, molto più accentuata rispetto ad altre branche del diritto.

Sebbene, come anticipato, l'imprevedibilità del giudicato sia dovuta anche alla natura estremamente complessa ed in continua evoluzione del diritto tributario, appare evidente il ruolo fondamentale che in tal senso riveste la natura “part-time” dei giudici tributari di merito e la conseguente qualità scadente delle sentenze di merito.

A ciò – come detto – va aggiunto che spesso l'imprevedibilità dell'esito del contenzioso si riflette anche sul giudizio di legittimità, proprio a causa della grande mole di ricorsi che la Sezione Tributaria della Cassazione deve gestire.

In una prospettiva di riforma della giustizia tributaria, occorre, pertanto, che il giudice tributario sia **“togato”**, impiegato a **tempo pieno** e che abbia le stesse prospettive di **carriera e remunerative** di qualsiasi altro magistrato ordinario.

Imparzialità e terzietà dei giudici – principi che connotano il giusto processo - possono essere assicurate solo da una magistratura togata selezionata da un concorso pubblico che accerti la competenza e la idoneità tecnica del candidato, così come avviene per gli altri giudici ordinari. In tal modo si garantirebbe alla magistratura tributaria pari dignità e competenza di quella ordinaria. In considerazione dell'elevato tecnicismo della materia, è, inoltre, evidente che la professionalità dei giudici andrebbe assicurata anche con un costante aggiornamento.

Il quadro così delineato pone inevitabilmente una questione sulla eventuale **disciplina transitoria**.

Occorre, infatti, valutare come gestire gli attuali giudici tributari delle CTP e delle CTR, anche considerando che la completa transizione verso un assetto di giudici “togati” richiederebbe tempo. Da una parte c'è chi sostiene che dopo un periodo intermedio dall'entrata in vigore

della riforma (es. 2 anni), lasciando inalterato tutto così com'è, si dovrebbe azzerare il sistema ed arruolare *ex novo* i nuovi magistrati; altri, invece, ritengono che si potrebbe far tesoro dell'esperienza maturata dagli attuali giudici tributari, mediante diverse soluzioni.

Tra le ipotesi circolate in questo senso, c'è chi suggerisce di avviare un modello "misto" transitorio di CT composte in parte da giudici togati ed in parte da giudici onorari reclutati tra quelli attualmente in carica (similmente a quanto avvenuto in Germania).

Un'altra possibile soluzione sarebbe quella di mantenere le CTP così come sono e di arruolare giudici togati per il solo grado di appello. In tal modo si garantirebbe anche quella crescita professionale fisiologica dei magistrati tributari dei secondi gradi di giudizio, i quali potrebbero aspirare a diventare giudici della Sezione Tributaria di Cassazione (con conseguente esperienza maturata "sul campo").

Sebbene qualsiasi soluzione transitoria adottata debba correttamente e necessariamente tener conto delle esigenze e della esperienza dei giudici tributari attualmente in carica presso le CT (in questo senso potrebbe essere utile adottare temporaneamente il sistema "misto" sopra individuato), riteniamo che una effettiva e compiuta riforma della giustizia tributaria non possa prescindere dall'affidamento della stessa a giudici "togati" e, conseguentemente, qualificati per tutti i gradi di giudizio. In questo modo, infatti, si riconoscerebbe finalmente al diritto tributario la stessa dignità giuridica delle altre branche del diritto amministrato da giudici "togati".

Alcuni interventi - più marginali - potrebbero riguardare anche la Corte di Cassazione: in primo luogo, sarebbe necessario istituire "per legge" la Sezione Tributaria presso la Cassazione, e non semplicemente sulla base di un atto amministrativo. Questo consentirebbe di regolarne in modo più efficiente organico e dotazioni.

Si potrebbe, inoltre, valutare una ulteriore specializzazione a livello di giudice di terzo grado (istituzione di sottosezioni specializzate).

In termini più generali, sempre al fine di assicurare la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante, non va accantonata l'idea di affidare l'organizzazione e la gestione dei giudici tributari alla **Presidenza del Consiglio dei Ministri**.

Molti dei criteri direttivi sin qui elencati sono già stati oggetto di precedenti interventi di dottrina e si muovono, con le loro diverse sfaccettature, nella direzione comune di introdurre una figura "professionalizzante" del giudice tributario.

Altre proposte sul tavolo della riforma sono quelle che riguardano la fase precontenziosa, nell'ottica di potenziare e migliorare gli strumenti utili allo snellimento dei giudizi. Gli istituti

deflattivi e conciliativi rappresentano, infatti, strumenti necessari per il buon funzionamento del processo.

Oltre alla **conciliazione giudiziale**, che potrebbe essere estesa fino al terzo grado di giudizio, viene in considerazione l'istituzione della **mediazione obbligatoria** prima dell'instaurazione del giudizio, istituto che andrebbe ulteriormente potenziato, in primo luogo ampliandone l'ambito di applicazione mediante un innalzamento della soglia a 250.000 euro.

A tal riguardo, va osservato che spesso le tecniche di mediazione successive all'accertamento hanno risvolti positivi, soprattutto per quanto riguarda le imprese. Il vero problema, però, è che la fase di mediazione è attualmente attribuita allo stesso Ufficio che ha disposto l'accertamento.

Infatti, benché la mediazione sia stata affidata ad "apposite strutture diverse ed autonome", le valutazioni nel merito restano attribuite all'Agenzia delle Entrate, che non è un soggetto terzo, ma una delle parti coinvolte nella vicenda contenziosa. Sarebbe, pertanto, opportuno che il procedimento di mediazione si svolgesse dinanzi ad un soggetto "terzo", possibilmente in un luogo "neutro" (ad esempio, presso gli uffici delle CT).

In un assetto di riforma, il soggetto mediatore potrebbe avere natura monocratica o collegiale in relazione al valore della controversia; nel caso di giudice collegiale, la commissione dovrebbe essere composta da tre soggetti: un giudice (che potrebbe essere scelto proprio tra gli attuali componenti delle CT), un soggetto in rappresentanza dell'Amministrazione finanziaria ed un altro soggetto che provenga, ad esempio, dal mondo delle professioni.

La mediazione così formulata ovviamente sarebbe obbligatoria dal punto di vista endoprocedimentale, ma le parti sarebbero sempre libere di accettarne l'esito; in tale ipotesi, si potrebbe prevedere qualche onere in più per chi decida di proseguire nel contenzioso al fine di disincentivarne l'iniziativa. Le decisioni adottate nella fase di mediazione, ancorché non accettate dalle parti, potrebbero poi costituire in ogni caso materiale utile per i giudici coinvolti nei successivi gradi di giudizio

Si potrebbero, inoltre, mutuare alcune soluzioni già adottate nelle procedure arbitrali, prevedendo che, in caso di non accettazione della soluzione proposta da entrambe le parti, vi sia una qualche penalizzazione procedurale nelle fasi successive.

Uno degli strumenti deflattivi maggiormente applicato dai contribuenti è l'**acquiescenza** (art. 15 del DLGS n. 218/97) che consente al contribuente di definire avviso di accertamento e avviso di liquidazione.

Sul punto, il contribuente destinatario di un avviso di accertamento può prestare acquiescenza allo stesso, provvedendo a pagare l'intero importo accertato ovvero la prima rata entro il termine perentorio per la proposizione del ricorso e rinunciando a presentare istanza di accertamento con adesione. A fronte di tale comportamento collaborativo, il contribuente ha diritto alla riduzione delle sanzioni a un terzo dell'importo irrogato.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate sul tema è ancora ondivaga, poiché vi sono Uffici che consentono l'acquiescenza parziale e altri che ritengono, invece, l'acquiescenza ammessa solo con riferimento all'intero contenuto dell'avviso di accertamento.

Invero, la possibilità di aderire solo a singoli rilievi indicati nell'atto stesso dovrebbe essere consentita *ex lege*, in quanto obbligare il contribuente a definire tutto l'accertamento è in contrasto con i principi costituzionali che sono alla base dello Statuto dei diritti del contribuente.

Questa, peraltro, sembra la strada suggerita dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 11497 dell'11 maggio 2018 in cui si evidenzia che la funzione deflativa del contenzioso dell'istituto in esame induce a ritenere che sia possibile per il contribuente aderire anche solo a parte delle rettifiche. Viene, infatti, affermato che l'acquiescenza di cui al citato art. 15 non deve necessariamente riguardare tutte le pretese contenute nell'avviso di accertamento, ben potendo essere parziale e diretta a singoli rilievi dotati di autonoma rilevanza.

Infine, anche la previsione di tempi di risposta perentori all'Amministrazione Finanziaria per le istanze di **autotutela**, potrebbe avere, inoltre, il positivo effetto di efficientare l'azione amministrativa e deflazionare il contenzioso.

Va, peraltro, tenuto conto che un'istanza di autotutela non interrompe il termine decadenziale per la proposizione dei ricorsi; per rendere, l'istituto più funzionale ed efficiente, si potrebbe, dunque, prevedere che, in presenza di istanze di autotutela, vi sia una connessa sospensione dei termini di presentazione del ricorso.

In via residuale, al fine di favorire un processo tributario maggiormente efficiente e celere, si potrebbe valutare l'istituzione all'interno di ciascuna CT, di **sezioni specializzate**, competenti in relazione ai diversi settori dell'imposizione e/o alle diverse materie trattate, nonché prevedere l'introduzione, quanto meno per il primo grado di giudizio, di un giudice monocratico competente a decidere le cause sino ad un determinato limite di valore (ad esempio, 50.000 euro).

Con specifico riferimento alla **difesa tecnica**, si potrebbe anche valutare la possibilità di estendere la stessa (almeno nella fase di mediazione e autotutela) ai tax manager delle



imprese che spesso presentano una sensibilità tecnica e fattuale adeguata a rappresentare l'azienda nel giudizio tributario.

Da ultimo, nonostante ciò esuli dagli ambiti di lavoro della Commissione interministeriale costituita il 12 aprile u.s. per la riforma della giustizia tributaria, non si può non segnalare la necessità di un coordinamento tra l'ambito amministrativo e quello penale, coordinamento che dovrebbe condurre a superare i casi di **procedimenti penali** avviati pur in assenza di avvisi di accertamento.