

STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI

---

La Giustizia tributaria  
oggi e le proposte  
di riforma strutturale

---

*di Maurizio Villani*

# La Giustizia tributaria oggi e le proposte di riforma strutturale

Il nuovo governo del Prof. Draghi ha giustamente inserito tra i punti qualificanti del programma la riforma fiscale che per non essere un minestrone riscaldato deve avere l'ambizione di ridisegnare tutto il sistema impositivo, tra cui la necessaria ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria.

**L**a giustizia tributaria, infatti, deve assolvere, in questo contesto, alla sua funzione di effettiva ed apparente terzietà nella verifica della legittimità degli atti tributari e di tutela dei contribuenti per cui i giudici tributari devono essere dotati di elevata qualificazione e professionalità.

**La giurisdizione tributaria è un tema cruciale per il nostro Paese perché permette di assicurare il corretto rapporto del flusso del denaro pubblico, così essenziale per la vita di tutto lo Stato.**

Infatti, nell'indagine conoscitiva della generale riforma fiscale, il lavoro congiunto delle Commissioni Finanze di Camera e Senato, nel programma in 13 punti, ha giustamente sentito l'esigenza di ricodificare il marasma normativo e di rimettere mano ad accertamento e contenzioso tributario.

Incongruenze di una giurisdizione tributaria che da una parte gestisce liti da **40 miliardi di euro (dato 2019)** e dall'altra è affidata a giudici sostanzialmente part-time, le cui sentenze di appello nel 45% dei casi sono annullate nel giudizio di legittimità. Ecco perché, giustamente, anche la riforma strutturale della giustizia tributaria rientra tra le riforme del Recovery Plan.

Per deliberare e decidere, però, è necessario conoscere concretamente l'attuale situazione giuridica delle Commissioni tributarie, come cercherò di sintetizzare nel presente articolo.

## A) Le commissioni tributarie oggi

Attualmente, le Commissioni tributarie si trovano nella seguente situazione di diritto e di fatto.

**1) Le Commissioni tributarie dipendono dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) che, peraltro, collabora con le Agenzie delle Entrate che notificano accertamenti fiscali e cartelle esattoriali.**

Le Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate-Riscossione) svolgono funzioni tecnico-operative al servizio del Ministero per fornire informazioni e assistenza ai contribuenti. Godono di piena autonomia sia in materia di bilancio che in materia di organizzazione della propria struttura. **Il loro rapporto con il MEF è stabilito in apposite convenzioni che ne regolano le modalità d'intervento (servizi, obiettivi e risorse).**

**2) I giudici tributari non devono superare un concorso pubblico ma sono nominati per la prima volta con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze,** previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, secondo l'ordine di particolari elenchi.

**In ogni altro caso, alla nomina dei componenti di Commissione tributaria si provvede soltanto con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze (art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 545/1992).**

**3) I giudici tributari oggi sono n. 2943.**

**Di questi, 1547 sono giudici ordinari togati e 1.396 sono laici (giudici onorari).**

**I giudici ordinari togati (1.547, pari al 52,6%) sono composti da:**

- 1.339 giudici ordinari (civili e penali) (86,5%);
- 20 giudici militari (1,3%);
- 101 giudici amministrativi (6,5%);
- 87 giudici contabili (5,7%).

**Invece, i giudici onorari (non togati) (1.396, pari al 47,40%) sono composti da:**

- 336 pensionati (24,01%);

- 375 avvocati (26,90%);
- 138 commercialisti (9,9%);
- 190 pubblico impiego (13,6%);
- 357 altre professioni (25,60%).

Ora, senza voler essere polemico od offensivo, mi chiedo come, in una materia difficile, complessa e caotica come quella tributaria, possa decidere con competenza e professionalità, per esempio, un giudice militare o un pensionato o un impiegato pubblico!!.

**Oltretutto, oggi nelle Commissioni tributarie giudicano soltanto 138 Commercialisti (pari al 9,9% dei giudici onorari e pari al 4,70% di tutti i giudici tributari), pur essendo professionisti specializzati nel settore tributario.**

**In sostanza, i giudici tributari svolgono la loro funzione giudiziaria part-time, potendo svolgere contemporaneamente altre attività lavorative e professionali.**

Il ruolo del giudice tributario a tempo perso (tempo libero) o a tempo parziale (secondo o terzo lavoro) si traduce in peso insostenibile per il sistema giudiziario o ingovernabile variante indipendente per il sistema economico.

**4)** I giudici tributari percepiscono i seguenti compensi:

- fisso mensile euro 500 lorde;
- 15 euro nette a sentenza depositata;
- zero euro per le sospensive.

L'entità dei compensi è stabilita periodicamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze con proprio decreto (art. 13 D.Lgs. n. 545/1992).

Le modalità di computo ed erogazione, in attuazione del primo decreto interministeriale del 19/12/1997, sono contenute nella circolare del MEF n. 80/E dell'11/03/1998, secondo la quale la liquidazione dei compensi **deve avvenire di regola mensilmente.**

Di solito i compensi sono pagati con ritardo e, per la tassazione ordinaria e non separata, ultimamente la Corte di Cassazione, in assenza di una precisa indicazione normativa, ha stabilito che **“il ritardo fisiologico”** va individuato attraverso l'intervento surrogatorio che trova legittimazione nell'art. 1183 c.c.

e 97 della Costituzione, cioè **120 giorni** (Cassazione, Sesta Sezione Civile T, **ordinanza n. 28116, depositata il 10/12/2020**).

In sostanza, i giudici tributari sono pagati **a cottimo**; più sentenze depositano più guadagnano i miseri compensi, indipendentemente dall'impegno e dal valore delle cause (e giustamente i giudici tributari si lamentano e protestano!).

**5) Nel processo tributario, salvo rare eccezioni, non c'è una vera e propria fase istruttoria.**

Questa mancanza si avverte soprattutto in relazione alle presunzioni (sia semplici che legali) e ad alcuni fenomeni che non hanno in natura dei confini ben precisi (come, per esempio, l'antieconomicità, i fatti privi di sostanza economica, per l'abuso di diritto, e la categoria del valore normale).

**Infatti, difficilmente nel processo tributario viene nominato il consulente tecnico d'ufficio (CTU) e quasi mai i giudici tributari, ai fini istruttori e nei limi dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta (artt. 7, primo comma, D.Lgs. n. 546/1992 e 32 D.P.R. n. 600/1973).**

Così, per esempio, i giudici tributari, in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, quasi mai invitano "ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi" (art. 32, primo comma, lettera 8-bis, citato).

**In definitiva, l'istruzione c.d. primaria avviene normalmente nell'ambito del procedimento amministrativo, senza la possibilità di ricorrere subito al giudice tributario, con grave lesione del diritto di difesa del contribuente.**

**6)** Nell'attuale processo tributario, il **giudice monocratico** è previsto soltanto nel giudizio di ottemperanza per il pagamento di somme dell'importo fino ad euro 20.000 e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio (art. 70, comma 10-bis, D.Lgs. n. 546/92).

**7)** **Molti giudici togati presenti nelle Commissioni Tributarie di merito (anche come Presidenti) fanno parte anche della Sezione Tributaria**

**della Corte di Cassazione.**

Inoltre, come precisato dal Primo Presidente della Corte di Cassazione, **Pietro Curzio**, in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario 2021, la giustizia tributaria oggi intasa la Corte di Cassazione perché:

- **il 44% delle pendenze civili complessive nel 2020 ricade nella materia tributaria, con 53.482 cause in attesa di essere definite;**
- **il 45% delle sentenze tributarie viene annullato, soprattutto per la mancanza di professionalità dei giudici tributari. Infatti, lo stesso Presidente Curzio pensa ad una strutturale riforma della giustizia tributaria, con giudici a tempo pieno ed in via esclusiva.**

**8) Durante il periodo pandemico, la giustizia tributaria è entrata in tilt perché:**

- **nel 2020 sono state depositate 86.000 sentenze in meno;**
- **con l'art. 27 D.L. n. 137/2020 molte udienze si fanno con memorie scritte, con grave lesione del diritto di difesa, sino al 30 aprile 2021 (si rinvia all'ordinanza del 21 aprile 2020 n. 2539 del Consiglio di Stato e ordinanza n. 11 del 07 gennaio 2021 della CTP di Catania);**
- **le videoudienze stentano a decollare in molte Commissioni tributarie, mentre i giudici in camera di consiglio possono usare la videoudienza con lo smartphone;**
- **tutto ciò, giustamente, ha sollevato e continua a sollevare un sentimento diffuso tra gli addetti ai lavori (tra i quali avvocati, commercialisti e consulenti del lavoro), che reputano la giustizia tributaria una sorta di "Cenerentola" tra le giurisdizioni.**

**9) Oggi, la mediazione tributaria per decongestionare il contenzioso tributario si fa presso l'Agenzia delle entrate, che ha notificato**

**l'accertamento, mentre il giudice tributario rimane estraneo (art. 17-bis D.Lgs. n. 546/92).**

**10)** Oggi, con il processo tributario telematico (PTT), poiché la piattaforma digitale è gestita da SOGEI (società totalmente partecipata dal MEF), mentre l'Agenzia delle entrate, partecipando a tutti i giudizi tributari, ha accesso a livello nazionale a tutti i fascicoli di causa, potendo utilizzare le sentenze favorevoli, il contribuente, invece, ha accesso soltanto al suo fascicolo.

**E' evidente il vantaggio competitivo dell'Agenzia delle entrate, a livello processuale, nell'accesso alle informazioni a livello nazionale e non soltanto locale.**

**11)** Infine, nell'attuale processo tributario, il contribuente ed il suo difensore non possono citare testimoni né deferire giuramento, decisorio o suppletorio (art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/96), con grave limitazione del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione). Oltretutto il processo tributario si svolge in parallelo ed in autonomia rispetto al processo penale (c.d. doppio binario) e ciò spesso comporta un contrasto di giudicati.

## **B) Riforma strutturale della Giustizia tributaria**

**Ormai, la necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria è un'esigenza sentita da tutti i contribuenti ed operatori, pubblici e privati, nonché dagli stessi giudici tributari.**

**Infatti:**

- lo stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate, **Avv. Ernesto Ruffini**, nel corso dell'audizione dello scorso 11 gennaio 2021 in Commissione finanze del Senato e della Camera, in materia di riforma dell'IRPEF ed altri aspetti del sistema tributario, **ha auspicato una riforma della giustizia tributaria con professionalizzazione dei giudici tributari;**
- gli stessi giudici tributari, tramite il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (CPGT), **On. Avv. Antonio Leone**, nonché la Presidente dell'Associazione Magistrati Tributari (AMT), **Avv. Daniela Gobbi**, hanno sollevato la questione dell'assoggettamento della giustizia tributaria al MEF invece che alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come le altre giurisdizioni speciali (Il Sole 24 ore del 20/02/2021);



- inoltre, la Presidente dell'AMT - Associazione Magistrati Tributari, **Avv. Daniela Gobbi**, in occasione dell'audizione bicamerale alla Commissione Finanze del 25 gennaio 2021, si è espressa in favore di una riforma del sistema giudiziario in ambito tributario, auspicando una maggiore autonomia del magistrato. In questo senso, sono da rivedere sia l'attuale istituto della mediazione tributaria sia la disciplina in materia di compenso del magistrato tributario;
- **tutti i professionisti del settore (compresa l'ANTI) auspicano da anni la riforma della giustizia tributaria con giudici professionali a tempo pieno;**
- **la stessa Corte Costituzionale, con l'importante ordinanza n. 144 del 20-23 aprile 1998**, in merito ad una mia eccezione sollevata a Lecce, aveva previsto che il legislatore ordinario conserva sempre il normale potere di **sopprimere**, ovvero di trasformare, di riordinare, i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, purchè si rispetti il duplice limite di non snaturare le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione (**si rinvia anche all'ordinanza n. 227 del 20/10/2016 della Corte Costituzionale**);
- oltretutto, **l'art. 10 della Legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014, purtroppo rimasta inattuata**, prevedeva norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, **assicurando la terzietà dell'organo giudicante**;
- l'Istituto del Governo Societario (**IGS**) nel 2020 ha predisposto una legge delega per riformare la giustizia tributaria;
- il **Sen. Luciano D'Alfonso**, Presidente della VI Commissione Permanente Finanze e Tesoro, nel corso di un webinar del 19 gennaio 2021 organizzato dall'Istituto per il Governo Societario (**IGS**), ha chiarito che la magistratura tributaria non passerà mai sotto l'egida della Corte dei Conti. Inoltre, la riforma della giustizia tributaria, sospesa per effetto della pandemia, sarà ripresa ed imposta nel 2021, tenendo conto di tutte le criticità indicate e, in particolare, di quelle relative alla professionalità dei giudici, alla formazione

degli stessi ed alla modernizzazione tecnologica (in Italia Oggi di venerdì 29 gennaio 2021).

**Attualmente, in Parlamento sono in discussione i seguenti progetti di legge (n. 11) di quasi tutti gli schieramenti politici.**

## SENATO DELLA REPUBBLICA

Disegni di Legge - assegnati alle Commissioni Seconda e Sesta

N. 243	VITALI ED ALTRI;
N. 714	CALIENDO ED ALTRI;
N. 759	NANNICINI ED ALTRI;
N. 1243	ROMEO ED ALTRI;
N. 1661	FENU ED ALTRI;
N. 1687	MARINO.

## CAMERA DEI DEPUTATI

Proposte di Legge - assegnati alla Commissione Seconda - Giustizia

N. 1521	MARTINCIGLIO;
N. 1526	CENTEMERO ED ALTRI;
N. 840	SAVINO;
N. 2283	COLLETTI – VISCOMI;
N. 2526	DEL BASSO – DE CARO.

**In sintesi, gli undici progetti di legge sopra citati si possono distinguere in progetti che prevedono:**

- la modifica con legge ordinaria della struttura della giustizia tributaria, abrogando il D.Lgs, n. 545/1992;
- una Legge Delega (come la citata Legge delega n. 23/2014);
- le modifiche con Legge ordinaria sia della struttura giudiziaria sia del processo tributario, abrogando il D.Lgs. n 545/1992 e modificando il D.Lgs. n. 546/1992.

## C) Proposte di Riforma improcrastinabile

**Lo stesso Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, nella seduta del 22 ottobre 2019, ha sollecitato la riforma della giustizia tributaria in base ai seguenti principi:**

- 1)** la trasformazione del giudice speciale tributario in un giudice a tempo pieno, professionalmente competente, con un trattamento economico congruo e dignitoso, non più dipendente dal MEF e pienamente presidiato dai principi di imparzialità, terzietà ed indipendenza, come contemplati dall'art. 111, comma 2, della Costituzione;
- 2)** il completamento della revisione delle regole di diritto procedurale e sostanziale, mediante un provvedimento legislativo volto anche ad una generale definizione delle liti fiscali pendenti (c.d. pace fiscale).

**Secondo me, le principali direttrici di fondo da seguire per la riforma della giustizia tributaria sono le seguenti, tenendo conto che la giustizia tributaria deve essere prevista anche in Costituzione.**

### a) Presidenza del Consiglio dei Ministri

**L'organizzazione e la gestione dei giudici tributari deve essere affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per assicurare, anche all'apparenza, la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione.**

**La giustizia tributaria non può più dipendere dal MEF, che è una delle parti in causa.**

Inoltre, non è opportuno che sia inserita nella magistratura ordinaria, per non creare ulteriori problemi organizzativi e gestionali, né che sia gestita dalla Corte dei Conti, che determinerebbe l'impossibilità di ricorrere per Cassazione, salvo problemi di giurisdizione, nonché la drastica riduzione dei difensori (che, invece, devono rimanere come oggi).

In definitiva, la riforma “**autonomista**” persegue, giustamente, la realizzazione di una “**Quinta Magistratura**”, da affiancare alle altre quattro già operanti ed espressamente considerate dal sistema costituzionale: Ordinaria, Amministrativa, Contabile e Militare (come, per esempio, in Germania).

## b) Nuova Denominazione

L'organizzazione e la gestione dei giudici tributari deve essere affidata esclusivamente La giurisdizione tributaria deve essere esercitata, in forma autonoma ed indipendente sull'intero territorio nazionale, dai seguenti organi:

- **TRIBUNALI TRIBUTARI;**
- **CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE;**
- **SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE.**

I Tribunali tributari hanno la competenza territoriale delle circoscrizioni dei Tribunali ordinari e possono essere articolati in Sezioni.

Le Corti di appello tributarie hanno la competenza territoriale dei distretti delle attuali Corti di appello ordinarie e possono essere articolate in Sezioni distaccate in base a specifiche esigenze territoriali.

**Tutti gli attuali difensori continueranno a difendere, senza alcuna esclusione.**

## c) Magistratura Tributaria autonoma

**Deve essere istituito il ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto da quello delle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare, sia per quanto riguarda il trattamento economico, che deve essere congruo e dignitoso, sia per quanto riguarda lo sviluppo di carriera.**

**L'organico nazionale dei giudici tributari deve essere di 800/1.000 unità (rispetto ai 2.943 giudici tributari di oggi).**

**I giudici tributari togati devono essere selezionati mediante concorso pubblico, ai sensi dell'art. 106, primo comma, della Costituzione (salvo i giudici onorari).**

I giudici tributari devono:

- non aver superato **cinquant'anni di età** alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso pubblico;

- cessare dall'incarico, in ogni caso, **al compimento del settantesimo anno di età.**

I giudici tributari, sempre a tempo pieno, devono frequentare corsi di formazione ed aggiornamento.

Inoltre, deve essere specificamente regolamentato il procedimento disciplinare e devono essere tassativamente previste le sanzioni disciplinari.

Infine, ai giudici tributari si applicano le disposizioni concernenti il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali.

**In definitiva, la figura del nuovo giudice tributario deve integrare quel modello di giudice indipendente, terzo ed imparziale, a tempo pieno, previsto dagli artt. 106, 108 e 111 della Costituzione.**

## d) Giudici Onorari Tributari (GOT) - monocratici

**I giudici onorari tributari non devono fare un concorso pubblico e sono nominati soltanto con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, in conformità alle deliberazioni del Consiglio della Giustizia Tributaria (organo di autogoverno).**

**Ai giudici onorari tributari è corrisposta l'indennità di cui all'art. 23, comma 2, del D.Lgs. n. 116 del 13 luglio 2017 e si devono cancellare dagli Albi professionali.**

I giudici onorari tributari sono competenti soltanto presso i Tribunali Tributari per le sole controversie il cui valore, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, **non superi 3.000 euro e decidono sempre in composizione monocratica. Si fa presente che, per esempio, nel 2018 ci sono state 152.488 liti sotto i 3.000 euro (pari al 40,8% di tutte le liti a fine 2018).**

L'appello avverso le sentenze del giudice onorario tributario si propone alla Corte di Appello Tributaria in composizione monocratica, con giudice togato.

## e) Giudice Togato Tributario (GTT) - monocratico

**Il Tribunale tributario e la Corte di appello tributaria, con giudici vincitori di concorso pubblico, giudicano in composizione monocratica nelle seguenti tassative controversie:**

- 1) **di valore non superiore a 50.000 euro, secondo le disposizioni di cui agli artt. 12, comma 2, secondo periodo, e 17-bis, D.Lgs. n. 546/92;**
  - 2) **relative alle questioni catastali di cui all'art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 546/92;**
  - 3) **relative ai giudizi di ottemperanza, senza alcun limite di importo;**
  - 4) **negli altri casi che saranno tassativamente previsti dalla legge.**
- Inoltre, la procedura di reclamo e mediazione di cui all'art. 17-bis, D.Lgs. n. 546/92 si deve svolgere presso il competente giudice tributario monocratico o collegiale e non più presso le Agenzie delle entrate, per cui devono essere modificati i commi 4 e 5 dell'art. 17-bis citato.**

## f) Giudice Togato Tributario (GTT) - Collegiale

**Al di fuori dei casi di cui alla lettera E), i Tribunali tributari e le Corti di appello tributarie decideranno sempre in composizione collegiale, con tre giudici vincitori di concorso pubblico.**

## g) Sezione tributaria della Corte di Cassazione

**Salva la competenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione alle sole questioni di giurisdizione, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione giudica le impugnazioni delle sentenze delle Corti di Appello Tributarie.**

**La suddetta Sezione è composta da trentacinque giudici, non facenti parte dei Tribunali tributari e delle Corti di appello tributarie, ripartiti in cinque sottosezioni, in ragione delle seguenti materie:**

- IMPOSTE SUI REDDITI;**
- IVA;**

- ALTRI TRIBUTI;
- RISCOSSIONE;
- RIMBORSI.

**I Collegi sono composti dal numero fisso di tre membri.**

**I giudizi si svolgono esclusivamente con rito camerale.**

## **h) Consiglio della Giustizia tributaria**

**È istituito a Roma l'organo di autogoverno denominato "CONSIGLIO DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA", con propria autonomia contabile ed amministrativa.**

## **i) Disposizioni finali e transitorie**

**Il legislatore, con proprie scelte politiche, dovrà emanare le specifiche disposizioni finali e transitorie, con eventuali riassorbimenti, tenendo conto dell'anzianità di servizio e senza alcuna forma di ghetizzazione.**

In conclusione, sono convinto che le direttrici di fondo, genericamente sopra esposte, di totale sostituzione degli attuali giudici tributari con i giudici professionali, consentono di raggiungere gli obiettivi di autonomia, indipendenza e professionalità previsti dagli artt. 106, 108 e 111 della Costituzione.

**I tempi sono maturi per la radicale ed urgente riforma strutturale della giustizia tributaria, proprio in vista del Recovery Plan.**

**Un passaggio necessario a vantaggio dei diritti dei contribuenti.**

Lecce, 3 marzo 2021

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



**STUDIO LEGALE  
TRIBUTARIO VILLANI**

