

LE POSSIBILI LINEE GUIDA- 09 APRILE 2021 ORE 06:00

La riforma del Fisco passa attraverso quella della giustizia tributaria

Maurizio Villani - Avvocato tributarista in Lecce

La riforma della giustizia tributaria è uno dei punti qualificanti della riforma del fisco prospettata dal Presidente del Consiglio Mario Draghi. A partire dalla totale sostituzione degli attuali giudici tributari con giudici professionali, che consentirà di raggiungere gli obiettivi di autonomia, indipendenza e professionalità previsti dalla Costituzione, quali potranno essere le linee guida da seguire per trasformare la giustizia tributaria in un meccanismo più efficiente, in grado di assolvere alla sua funzione di terzietà nel verificare la legittimità degli atti tributari? I tempi sono ormai maturi per una riforma strutturale, proprio in vista del Recovery Plan. Un passaggio necessario a vantaggio dei diritti dei contribuenti.

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

Leggi anche [Draghi: riforma fiscale indifferibile con il coinvolgimento degli esperti](#)

La giustizia tributaria, infatti, deve assolvere, in questo contesto, alla sua funzione di **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.

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 fiscali che notificano accertamenti fiscali e cartelle esattoriali.

Le Agenzie fiscali (delle Entrate, del Demanio, delle Dogane e dei Monopoli, 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, comma 1, D.Lgs. n. 545/1992).

3) I giudici tributari oggi sono 2.943. Di questi, 1.547 sono giudici ordinari togati e 1.396 sono laici (giudici onorari).

Giudici ordinari togati	Giudici onorari (non togati)
1.339 giudici ordinari, civili e penali (86,5%)	336 pensionati (24,01%)
20 giudici militari (1,3%)	375 avvocati (26,90%)
101 giudici amministrativi (6,5%)	138 commercialisti (9,9%)
87 giudici contabili (5,7%)	190 pubblico impiego (13,6%)
	357 altre professioni (25,60%)
1.547 (52,6%)	1.396 (47,40%)

Ma, in una materia difficile, complessa e caotica come quella tributaria, come può 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 500 euro lordi;
- 15 euro netti a sentenza depositata;
- 0 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 dicembre 1997, sono contenute nella circolare del MEF n. 80/E dell'11 marzo 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 Cost., cioè **120 giorni** (Cassazione, sez. VI Civile T, ordinanza n. 28116, depositata il 10 dicembre 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, salve 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 (articoli 7, comma 1, 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, comma 1, lettera 8-*bis*, cit.).

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 a 20.000 euro e, comunque, per il pagamento delle spese di giudizio (art. 70, comma 10-*bis*, D.Lgs. n. 546/1992).

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 a 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 all'ordinanza n. 11 del 7 gennaio 2021 della CTP di Catania);

Leggi anche Giustizia tributaria: la trattazione scritta "coatta" viola la Costituzione

- le video udienze stentano a decollare in molte Commissioni tributarie, mentre i giudici in camera di consiglio possono usare la video udienza 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. 546/1992).

10) Con il **processo tributario telematico** (PTT), poiché la piattaforma digitale è gestita da SOGEI (società totalmente partecipata dal MEF), 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.

È evidente il **vantaggio competitivo** dell’Agenzia delle Entrate, a livello processuale, nell’accesso alle informazioni a livello nazionale e non soltanto locale.

Leggi anche [Portale della giustizia tributaria: consentire anche al contribuente l’accesso alle sentenze](#)

11) Infine, nell’attuale processo tributario, il contribuente e il suo difensore non possono citare **testimoni** né deferire giuramento, decisorio o suppletorio (art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992), con grave limitazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.).

Riforma strutturale della giustizia tributaria

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

Attualmente, in Parlamento sono in discussione ben 11 progetti di legge, di quasi tutti gli schieramenti politici, che prevedono:

- la modifica con legge ordinaria della struttura della giustizia tributaria, abrogando il D.Lgs. n. 545/1992;

- una legge delega (come la 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.

A parere di chi scrive, le principali direttrici da seguire per la riforma della giustizia tributaria sono le seguenti, tenendo conto che la giustizia tributaria deve essere prevista anche in Costituzione:

- 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, comma 2, Cost.;

- la giurisdizione tributaria deve essere esercitata, in forma autonoma e indipendente sull’intero territorio nazionale, dai seguenti organi: i **tribunali tributari**, le **corti di appello tributarie** e la **sezione tributaria** della Corte di Cassazione;

- 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). Deve essere prevista anche la figura del giudice monocratico tributario. I giudici tributari togati devono essere selezionati mediante concorso pubblico, ai sensi dell’art. 106, comma 1, Cost. (salvo i giudici onorari).

In conclusione

La totale sostituzione degli attuali giudici tributari con i giudici professionali consentirà di raggiungere gli obiettivi di autonomia, indipendenza e professionalità previsti dagli articoli 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.