

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: ANALISI E RIFLESSIONI SULLE RECENTI MODIFICHE INTRODOTTE DALL'ART. 18 DEL D.L. n. 75/2023 (in G.U. n. 144 del 22 giugno 2023).

di Maurizio Villani - Studio Legale Tributario Villani

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

La Legge n. 130/2022 (pubblicata in G.U. n. 204 dell'01.09.2022, in vigore dal 16.09.2022) ha dato definitivamente il via alla riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, così rendendo più efficace l'applicazione delle regole fiscali, riducendo il contenzioso tributario e dando più fiducia al sistema giustizia da parte degli operatori economici.

I contribuenti, gli operatori del settore pubblico e privato, i professionisti e gli stessi giudici tributari attendevano da anni la realizzazione di un intervento organico e sistematico di revisione degli assetti organizzativi della giurisdizione tributaria e di completamento della revisione delle regole sostanziali e processuali, divenuto negli anni non più rinviabile.

Orbene, sul piano dell'ordinamento giudiziario tributario, sono stati ridenominati gli organi di giustizia tributaria in Corti tributarie di primo e di secondo grado; è stato introdotto un ruolo autonomo e professionale della magistratura tributaria con la previsione di magistrati tributari reclutati tramite concorso per esami e la facoltà per gli attuali giudici togati, di transitare definitivamente e a tempo pieno nella giurisdizione tributaria speciale.

Si è resa necessaria, dunque, la previsione di un sistema di reclutamento che ponesse l'accento sulla preparazione professionale dei giudici tributari, sulla loro vocazione effettiva di tale funzione, nonché sul superamento del carattere puramente onorario di tale settore della Giustizia.

La definitiva professionalizzazione della magistratura tributaria ha comportato anche un rafforzamento dell'organo di autogoverno dei giudici tributari, presso il quale è stato istituito un nuovo Ufficio ispettivo e un nuovo Ufficio del massimario nazionale, così come sono state potenziate le strutture centrali e territoriali del MEF, che si occuperanno della gestione amministrativa delle nuove Corti tributarie.

Sul piano processuale, invece, è stato previsto che le controversie di modico valore siano devolute ad un giudice monocratico; è stata rafforzata la conciliazione giudiziale, è stato superato il divieto di prova testimoniale, è stato rafforzato il principio logico – argomentativo dell’onere della prova a carico dell’ente impositore, rappresentando quindi una vera e propria rivoluzione copernicana, è stato modificato il procedimento cautelare di sospensione dell’esecuzione dell’atto, è stata disciplinata in modo più organico e preciso la c.d. video-udienza. È stato, inoltre, potenziato il giudizio di legittimità, con la creazione in Cassazione di una sezione civile deputata esclusivamente alla trattazione delle controversie tributarie, nonché la previsione di una definizione agevolata dei soli giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.

In sintesi, con la riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, è stata data attuazione agli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e sulla riduzione del contenzioso in Corte di Cassazione. Tali obiettivi sono stati raggiunti puntando sulla revisione dell’ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria (QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA) e sull’introduzione di istituti processuali volti non solo a ridurre il contenzioso esistente, ma anche a incentivare l’uniformità dei giudizi in materie analoghe.

In altri termini, la Legge n. 130/2022, in soli otto articoli, ha determinato un epocale riassetto dell’apparato organizzativo dei giudici tributari, introducendo anche significative disposizioni sulla disciplina del processo tributario, specie sul versante dell’istruttoria e, soprattutto, per quanto riguarda l’onere della prova e la testimonianza.

Non bisogna, infatti, dimenticare che le precedenti Commissioni tributarie (istituite nel 1864) non hanno consentito per molti anni la sospensiva, né la conciliazione, né le spese di giudizio, né il giudizio di ottemperanza. Le stesse erano composte soltanto da giudici onorari non professionali e a tempo parziale, in quanto era richiesta solo la laurea in giurisprudenza ed economia e commercio (per esempio pensionati, professori di scuole secondarie, ingegneri, agrotecnici, avvocati, pochi commercialisti, oltre a giudici civili, penali, amministrativi, contabili e militari, nonché ex ufficiali della Guardia di Finanza). Si tratta, dunque, di una riforma molto importante, attesa da anni che, nel solco degli obiettivi del PNRR, ha inserito il contenzioso tributario tra i nodi strategici per la competitività del nostro Paese, considerata l’importanza del Fisco e della giustizia tributaria per le imprese e i singoli contribuenti.

Molti sono, dunque, i cambiamenti introdotti dalla riforma, tutti basati sull'idea di rifondare la giustizia tributaria e affidarla ad una magistratura specializzata e a tempo pieno (i cui ranghi sono ancora sguarniti), il che contribuirà, certamente, a un miglioramento del livello delle pronunce, nel loro impianto e nell'approfondimento, sempre necessario per poter creare le condizioni per la scrittura di precedenti in grado di delineare indirizzi giurisprudenziali meno oscillanti e idonei a contribuire alla certezza del diritto.

Tuttavia, il “cantiere” deve ritenersi ancora aperto, perché proprio il conseguimento del suddetto risultato, impone nuove e ulteriori valutazioni, oltre che modifiche atte a rafforzare i diritti in gioco e a tutelare le garanzie dei contribuenti.

A tale scopo, il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati) ha già previsto alcune iniziali modifiche di riforma del sistema tributario, ma molte altre sono certamente ancora auspicabili.

Allo stesso modo, da ultimo, con l'**art. 18 del D.L. n. 75 del 22 giugno 2023**, rubricato “*misure in materia di giustizia tributaria*”, sono state introdotte ulteriori modifiche sia alla L. n. 130/2022 che al D.lgs. n. 545/1992, con ciò modificandosi ulteriormente l'assetto ordinamentale della magistratura tributaria, di cui meglio si preciserà nel prosieguo.

2. IL DISEGNO DI LEGGE DELEGA DELLA RIFORMA FISCALE

A completamento dei risultati raggiunti, e al fine di potenziare ulteriormente le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022, il Governo, con il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il 23 marzo 2023 (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati), **ha inteso prevedere ulteriori modifiche di riforma del sistema tributario.**

Specificamente, con l'articolo 17, sono stati individuati i principi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la revisione della disciplina e dell'organizzazione dei processi tributari, con particolare riguardo **al rafforzamento degli istituti deflattivi del contenzioso - nell'ottica di aumentarne la complessiva capacità di filtro -, all'ampliamento e al potenziamento del processo di informatizzazione della giustizia tributaria, nonché intervenendo su alcuni aspetti procedurali e organizzativi.**

Esso prevede, inoltre, una nuova articolazione sul territorio delle Corti di giustizia tributaria (CGT). La delega contiene, infatti, disposizioni sull'organizzazione territoriale della giustizia tributaria, completando la riforma degli assetti e dello *status* dei giudici tributari avviata dalla legge n. 130/2022. In particolare, si prevede la ridefinizione dell'assetto territoriale delle Corti di Giustizia di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di secondo grado, anche mediante la loro razionalizzazione e il riordino del sistema di mobilità dei giudici tributari e del personale amministrativo.

Nello specifico, il DDL all'articolo 17, rubricato "*Procedimenti del contenzioso*", prevede le seguenti modifiche:

<< L'articolo 17 reca i principi e i criteri direttivi ai quali il governo dovrà attenersi nell'esercitare la delega in materia di contenzioso tributario, anche al fine di ulteriormente sviluppare, potenziandole, le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022. In particolare, coerentemente con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela, preordinato a prevenire l'instaurarsi di contenziosi che possono essere definiti in via amministrativa, la lettera a) demanda al legislatore delegato la possibilità di intervenire sui vigenti istituti a finalità deflattiva nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, in linea con le finalità di riduzione del contenzioso previste dal PNRR e con l'obiettivo del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria. In secondo luogo, sono previste (lettera b) norme di semplificazione dell'attuale normativa processuale di cui al d.lgs. n. 546 del 1992 (si pensi, ad esempio, alle formalità tuttora previste nel caso di giudizio di ottemperanza); l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali; la definizione delle conseguenze processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche; la previsione che la discussione della causa da remoto possa essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, diversamente da quanto previsto dalla legge n. 130 del 2022, che non tiene conto della circostanza che gli uffici fiscali, diversamente dai difensori, sono situati nel medesimo territorio delle Commissioni e potrebbero dover trattare, nella stessa giornata, udienze anche in presenza, non avendo pertanto alcun interesse ad aderire alla richiesta dei difensori di discutere a distanza. Resta naturalmente impregiudicata la possibilità di ciascuna parte di discutere in presenza, limitando così la partecipazione a distanza alla sola parte richiedente. In terzo luogo, viene previsto (lettera c) di modificare l'articolo 57 del d.P.R. 602 del 1973, prevedendo, in materia di esecuzione tributaria un intervento di razionalizzazione del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile. In particolare, è consentito al ricorrente di proporre l'opposizione all'esecuzione e l'opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice tributario solo laddove lamenti la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2 del d.P.R. 602 del 1973. Ciò al fine di tenere conto, a tal riguardo, delle indicazioni della Corte Costituzionale (sent. n. 114 del 2018) e della successiva giurisprudenza di legittimità. In quarto luogo, è prevista (lettera d) la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali immediatamente dopo la fase di delibazione di merito. Tanto nella prospettiva di accelerare ulteriormente il processo e impedire la progressione dell'attività di riscossione. Inoltre, i futuri decreti delegati dovranno contenere misure volte a:

- accelerare la fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo (lettera e), avendo le recenti modifiche acceleratorie previste dalla legge n. 130 del 2022 interessato il solo articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992;*
- deflazionare il contenzioso tributario, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione (lettera f). Infine, l'articolo in argomento reca alcuni principi volti a orientare il governo nella nuova definizione della distribuzione sul territorio nazionale delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere risparmi di spesa. Si tratta, in particolare, dei seguenti criteri direttivi:*

- ridefinire l'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo e delle sezioni staccate delle*

Corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali, ad esempio, l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e gli indici di sopravvenienza, il numero degli abitanti, gli enti impositori e della riscossione (lettera g). • prevedere una disciplina sulla mobilità dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale tali da assicurare la necessaria continuità dei servizi della giustizia tributaria presso le Corti di primo e secondo grado alle quali sono devolute le competenze degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza.>>

In altri termini, dall'esame del **Disegno di Legge Delega** emerge che occorre:

- a) **coordinare** con la nuova disciplina introdotta dall'articolo 4, comma 1, lettera g) L. 31.08.2022, n. 130 (in tema di conciliazione proposta dalla CGT), altri istituti a finalità deflativa operanti **nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546**, ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria;
- b) **ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria mediante:**
 - la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;
 - l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
 - la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;
 - **la previsione e la possibilità che la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza;**
- c) **modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973;
- d) **prevedere la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali nella stessa udienza di trattazione immediatamente dopo la deliberazione di merito;**

- e) **accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo;**
- f) **prevedere interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti;**
- g) **ridefinire l'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti,** sulla base dell'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti della circoscrizione, degli enti impositori e della riscossione;
- h) **disciplinare le modalità di assegnazione dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale di cui alla lettera g),** al fine di garantire la continuità dei servizi della giustizia tributaria delle Corti di primo e di secondo grado alle quali sono trasferite le funzioni degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari l'attribuzione delle medesime funzioni già esercitate presso le Corti accorpate o soppresse.

3. ANALISI DELLE RECENTI MODIFICHE INTRODOTTE DALL'ART. 18 DEL DL. n. 75/2023 (in G.U. n. 144 del 22 giugno 2023).

A completamento dell'analisi fin qui condotta, occorre chiarire che con l'**art. 18 del D.L. n. 75/2023**, in G.U. n. 144 del 22 giugno 2023, rubricato " *misure in materia di giustizia tributaria* ", sono state di recente introdotte ulteriori modifiche sia alla L. n. 130/2022 che al D.Lgs. n. 545/1992.

Si tratta di un primo intervento piuttosto significativo, resosi necessario proprio nei profili ordinamentali, al fine, evidentemente, di migliorare e ridefinire i contorni delle precedenti previsioni.

Precisamente, l'**art. 18 del D.L. n. 75/2023**, tanto prevede:

COMMA 1

<< 1. All'articolo 1, comma 10, della legge 31 agosto 2022, n. 130, le parole da «, e 68 unità» a «del presente articolo.» sono sostituite dalle seguenti: «. Il Ministero dell'economia e delle finanze è altresì autorizzato ad assumere, con le procedure di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, le seguenti ulteriori unità di magistrati tributari: nell'anno 2024, le unità di magistrati non

assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 68 unità; nell'anno 2026, 204 unità; nell'anno 2029, 204 unità.>>.

In sostanza, il primo comma dell'art. 18 cit., in tema di **reclutamento dei nuovi magistrati tributari**, prevede, di fatto, **l'ampliamento del numero dei posti a disposizione per il concorso per i nuovi magistrati tributari in programma per gli anni 2024, 2026 e 2029.**

In altri termini, al posto dei sette concorsi annuali da 68 posti ciascuno (dal 2023 al 2029) inizialmente previsti, è stato previsto un primo concorso a partire dal 2024, che ai già 68 posti originariamente previsti fa spazio ai posti non coperti dai magistrati togati a cui era stato riservato il diritto di opzione e transito definitivo alla magistratura tributaria (oggetto di scarsa adesione, poiché transitati solo in 34 su 100 posti previsti).

In un primo momento, infatti, le procedure di assunzione dei magistrati tributari avrebbero dovuto svolgersi ad un ritmo di un concorso annuale di 68 posti. Ora, invece, in forza della nuova previsione normativa in commento, il Ministero dell'Economia e delle Finanze potrà assumere, con le procedure di cui all' art. 4 del D.Lgs. n. 545/1992:

- **nell'anno 2024**, le unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 68 unità (66 posti non coperti nel 2023 + 68 previsti per il 2024 =): **134 unità**;
- **nell'anno 2026: 204 unità**;
- **nell'anno 2029: 204 unità.**

AMPLIAMENTO DEL NUMERO DEI POSTI PER IL CONCORSO PER I NUOVI MAGISTRATI TRIBUTARI
Anno 2024: 66+68 = 134
Anno 2026: 204
Anno 2029: 204

<< 2. Nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 4:

1) al comma 3 le parole: «di diritto processuale tributario» sono sostituite dalle seguenti: «consistente nella redazione di una sentenza in materia tributaria»;

2) al comma 4:

2.1 nella lettera c), dopo la parola: «penale» è aggiunta la seguente: «tributario»;

2.2 nella lettera e) le parole: «e fallimentare» sono soppresse;

2.3 la lettera g) è soppressa;>>.

Il successivo comma 2 lett. A) dell'art. 18 cit., intervenendo sull'all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, modifica, invece, gli **argomenti oggetto della prova scritta e orale di concorso**, prevedendo specificamente per la terza prova scritta la redazione di una **sentenza in materia tributaria** (che sostituisce il precedente generico riferimento alla “*prova teorico-pratica di diritto processuale tributario*”); mentre per le prove orali da un lato, l’inserimento del **diritto penale tributario** (solo relativamente ai reati tributari), dall’altro, la cancellazione del diritto fallimentare e del diritto internazionale pubblico e privato.

PROVA SCRITTA	PROVA ORALE
Consiste nello svolgimento: <ul style="list-style-type: none">- di un elaborato teorico vertente sul diritto tributario;- di un elaborato teorico vertente sul diritto civile o commerciale;- di una prova teorico-pratica consistente nella redazione di una sentenza in materia tributaria.	Verte su: <ul style="list-style-type: none">- diritto tributario;- diritto processuale tributario;- diritto civile;- diritto processuale civile;- diritto penale tributario;- diritto costituzionale;- diritto amministrativo;- diritto commerciale;- diritto dell'Unione europea;- contabilità aziendale e bilancio;- elementi di informatica giuridica;- colloquio in una lingua straniera, indicata dal candidato all'atto della

	domanda di partecipazione al concorso, scelta fra le seguenti: inglese, spagnolo, francese e tedesco.
--	---

COMMA 2, lett. B)

<< b) all'articolo 4-ter, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: «2-bis. La domanda di partecipazione al concorso per esami per magistrato tributario è presentata, telematicamente, al Ministero dell'economia e delle finanze secondo le modalità e nei termini stabiliti con il bando di concorso. Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria non ammette a partecipare al concorso i candidati le cui domande sono inviate in difformità da quanto stabilito nel bando di concorso. Il provvedimento di esclusione è comunicato agli interessati almeno trenta giorni prima dello svolgimento della prova scritta.>>.

Il successivo comma 2 lett. B) dell'art. 18 cit., intervenendo sull'all'articolo 4-ter del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, aggiunge il comma 2-bis, così chiarendo che la domanda di partecipazione al concorso deve essere inoltrata telematicamente al MEF secondo le modalità e nei termini stabiliti con il bando di concorso, con la conseguenza che non saranno ammesse dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria le domande inviate in difformità da quanto stabilito nel bando di concorso.

INDICAZIONE SULLA MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI PARTECIPAZIONE

La domanda di partecipazione al concorso deve essere inoltrata telematicamente al MEF secondo le modalità e nei termini stabiliti con il bando di concorso.

Non saranno ammesse le domande inviate in difformità da quanto stabilito nel bando di concorso.

COMMA 2, lett. C) n. 1

<< c) all'articolo 4-quater:

1) il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. La commissione di concorso è composta dal presidente di una corte di giustizia tributaria di secondo grado, che la presiede, da venti magistrati scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità, da quattro professori universitari di ruolo, di cui uno titolare dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di

uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame, nonché da due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense e da due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Ai professori universitari componenti della commissione si applicano, a loro richiesta, le disposizioni di cui all'articolo 13, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382. Al presidente e ai magistrati componenti della commissione si applica la disciplina dell'esonero dalle funzioni giudiziarie o giurisdizionali, ai sensi del comma 9 del presente articolo. Non possono essere nominati componenti della commissione coloro che, nei dieci anni precedenti, hanno prestato, a qualsiasi titolo e modo, attività di docenza nelle scuole di preparazione al concorso per magistrato tributario, ordinario, amministrativo e contabile. Con il decreto di cui al comma 1 possono essere nominati i commissari supplenti destinati a sostituire i titolari in caso di assenza o di impedimento>>.

Il comma 2 lett. C) n. 1 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quater del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nel sostituire il relativo comma 2, ridisegna i contorni della **Commissione di concorso**. Il legislatore ha, infatti, aumentato il numero dei commissari, incrementando il numero dei magistrati previsti da cinque a venti e inserendo all'uopo due Avvocati Cassazionisti e due Dottori Commercialisti, con almeno 15 anni di anzianità (così come dallo Scrivente proposto in vari articoli e sollecitato ai competenti organi legislativi). Pertanto, la Commissione di concorso, risulta, di fatto, attualmente composta dal **presidente di una Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado**, che la presiede, da **venti magistrati** scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità, da **quattro professori universitari di ruolo**, di cui uno titolare dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame, nonché da **due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori**, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense e da **due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità**, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Di contro, non potranno essere nominati componenti della commissione coloro che, nei dieci anni precedenti, hanno prestato, a qualsiasi titolo e modo, attività di

docenza nelle scuole di preparazione al concorso per magistrato tributario, ordinario, amministrativo e contabile.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE DI CONCORSO

- **Un presidente di una Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado;**
- **venti magistrati** scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità;
- **quattro professori universitari di ruolo**, di cui uno titolare dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame;
- **due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori**, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense;
- **due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità**, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

COMMA 2, lett. C) n. 2

<< 2) il comma 7 è sostituito dal seguente: «7. Se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di trecento, il presidente, dopo aver provveduto alla valutazione di almeno venti candidati in seduta plenaria con la partecipazione di tutti i componenti della commissione, forma per ogni seduta due sottocommissioni, a ciascuna delle quali assegna, secondo criteri obiettivi, la metà dei candidati da esaminare. Le sottocommissioni sono rispettivamente presiedute dal presidente o dal magistrato più anziano presenti, a loro volta sostituiti, in caso di assenza o impedimento, dai magistrati più anziani presenti, e assistite ciascuna da un segretario. La commissione delibera su ogni oggetto eccedente la competenza delle sottocommissioni. Per la valutazione degli elaborati scritti il presidente suddivide ciascuna sottocommissione in tre collegi, composti ciascuno di almeno tre componenti, presieduti dal presidente o dal magistrato più anziano. In caso di parità di voti, prevale quello di chi presiede. Ciascun collegio della medesima sottocommissione esamina gli elaborati di una delle materie oggetto della prova relativamente ad ogni candidato.»;

Il comma 2 lett. C) n. 2 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quater del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nel sostituire il relativo comma

7, dispone che se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di **trecento**, il presidente della commissione, è tenuto a formare per ogni seduta **ulteriori sottocommissioni**, garantendo così, con una commissione più numerosa di quella oggetto della disciplina precedente, una maggiore speditezza nelle operazioni concorsuali. Peraltro, le sottocommissioni vengono adesso riferite non più alla sola prova orale, ma anche alla correzione degli scritti, prevedendo la suddetta ulteriore suddivisione in 3 collegi, ciascuno dei quali dedicato alla correzione di una delle tre materie che ne formano oggetto.

**FORMAZIONE DI ULTERIORI SOTTOCOMMISSIONI DI
CONCORSO**

Se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di trecento, il presidente, dopo aver provveduto alla valutazione di almeno venti candidati in seduta plenaria con la partecipazione di tutti i componenti della commissione, forma per ogni seduta due sottocommissioni, a ciascuna delle quali assegna, secondo criteri obiettivi, la metà dei candidati da esaminare.

COMMA 2, lett. C) n. 3

<< 3) il comma 8 è sostituito dal seguente: «8. Per i requisiti di ammissione, le procedure di concorso e i lavori della commissione e delle sottocommissioni se istituite si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni degli articoli 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160.>>.

Il comma 2 lett. C) n. 3 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quater del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nel sostituire il relativo comma 8, prevede che per i requisiti di ammissione, per le procedure di concorso e per i lavori della commissione e delle sottocommissioni se istituite si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni della disciplina del concorso per la magistratura ordinaria che regolano nella quasi loro integralità il c.d. "passaggio di funzioni" da quelle requirenti a quelle giudicanti e viceversa.

Precisamente trattasi degli articoli 12 rubricato "Esame dei lavori", 13 rubricato "Apertura delle buste dei candidati", 14 rubricato "Prove orali", 15 rubricato

“svolgimento delle prove orali” e 16 rubricato “assegnazione del punteggio” del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160 in materia di “Nuova disciplina dell'accesso in magistratura, nonché in materia di progressione economica e di funzioni dei magistrati, a Norma dell'articolo 1, comma 1, lettera a), della Legge 25 luglio 2005, n. 150”, composto da 56 articoli

Più nel dettaglio, le predette norme di cui al regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860 tanto prevedono:

□ **Art. 12 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**

“Esame dei lavori”

<<Compiute le operazioni indicate nel sesto comma dell'art. 8 la Commissione è convocata nel termine di giorni cinque, per iniziare l'esame dei lavori.

[Qualora i candidati che abbiano sostenuto le prove scritte siano più di trecento, il presidente, sentiti i commissari, può formare tre Sottocommissioni, ciascuna delle quali deve essere composta da non meno di tre commissari, assistiti da un segretario. La Sottocommissione è presieduta dal presidente o dal commissario più anziano. I temi relativi ad una materia o gruppo di materie devono essere tutti esaminati collegialmente dalla stessa Sottocommissione].

Verificata l'integrità dei pieghi e delle singole buste il segretario, all'atto dell'apertura di queste, appone immediatamente sulle tre buste contenenti i lavori il numero già segnato sulla busta grande. Lo stesso numero sarà poi trascritto, appena aperte le buste contenenti i lavori, sia in testa al foglio o ai fogli relativi, sia sulle bustine contenenti il cartoncino di identificazione.

La Commissione legge nella medesima seduta i temi di ciascun candidato e, dopo avere ultimato la lettura dei tre elaborati, assegna contemporaneamente a ciascuno di essi il relativo punteggio secondo le norme indicate nell'art. 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e nell'art. 1 del decreto legislativo 19 aprile 1947, n. 974.

Nel caso che la Commissione sia divisa in Sottocommissioni, queste nella medesima seduta procedono all'esame dei tre lavori di ciascun candidato e, ultimata la lettura degli elaborati, si riuniscono per la comunicazione delle rispettive valutazioni. Subito dopo ogni Sottocommissione assegna ai lavori da essa esaminati il punteggio secondo le norme indicate nel precedente comma.

Qualora la Commissione abbia fondate ragioni di ritenere che qualche scritto sia, in tutto o in parte, copiato da altro lavoro ovvero da qualche autore, annulla l'esame del candidato al quale appartiene lo scritto.

Deve essere pure annullato l'esame dei concorrenti che comunque si siano fatti riconoscere.

Se la Commissione è divisa in Sottocommissioni, le deliberazioni di cui ai precedenti commi sesto e settimo spettano alla Commissione plenaria. Questa inoltre delibera definitivamente sulla idoneità o non idoneità di un candidato, quando la deliberazione della Sottocommissione sia stata presa a maggioranza e il commissario dissenziente richieda la deliberazione plenaria.>>

□ **Art. 13 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**

“Apertura delle buste dei candidati”

<< Finita la lettura e deliberato il giudizio, il segretario nota immediatamente, a piede di ciascun lavoro, in tutte lettere, il voto assegnato.

L'annotazione è sottoscritta dal presidente della commissione o della sottocommissione e dal segretario.

Terminata la disamina e votazione rispetto a tutti gli scritti, la commissione, in seduta plenaria procede senz'altro all'apertura delle buste contenenti i nomi dei concorrenti.

Ogni deliberazione presa in qualsiasi tempo per modificare i risultati delle votazioni delle prove scritte è nulla.

Il risultato completo delle prove scritte sarà reso di pubblica ragione mediante foglio da affiggersi nei locali del Ministero.>>

□ **Art. 14 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**

“Prove orali”

<<Le prove orali hanno principio non più tardi di otto giorni dal compimento delle operazioni contemplate nell'articolo precedente. Vi sono ammessi soltanto i candidati che abbiano riportato non meno di sei decimi dei voti in ciascuna prova.

L'esame è pubblico: formano oggetto di esso le seguenti materie: diritto civile, diritto commerciale, diritto amministrativo, diritto penale, procedura civile, procedura penale, diritto costituzionale, diritto romano.>>

□ **Art. 15 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**

“Svolgimento degli esami orali”

<< Ogni membro della commissione può interrogare su qualsiasi materia, ma di regola il presidente delega in ciascuna seduta un commissario ad interrogare i candidati su una o più materie.

Concorrendo le circostanze indicate nel primo capoverso dell'art. 12 il presidente, sentiti i commissari, può formare due sottocommissioni, una per esaminare sulle materie di diritto privato, l'altra per esaminare sulle materie di diritto pubblico. Le sottocommissioni composte, rispettivamente di cinque e quattro membri, assistiti da un segretario, saranno presiedute dal presidente o dal commissario magistrato più anziano.

Terminata la prova orale di ogni singolo candidato, si procede alla votazione secondo le norme indicate nel seguente articolo; il segretario ne scrive il risultato nel processo verbale, distintamente per ogni materia, rendendo immediatamente di pubblica ragione il risultato stesso, mediante foglio da affiggersi sulla porta della sala degli esami.

Quando la commissione sia divisa in sottocommissioni queste voteranno indipendentemente l'una dall'altra; i voti di ciascuna sommati, costituiranno il voto complessivo delle prove orali.

La disposizione dell'ultima parte dell'art. 12 relativa al giudizio definitivo rimesso alla commissione plenaria sulla idoneità o non idoneità di un candidato in caso di dissenso fra i membri della sottocommissione, non è applicabile alle sottocommissioni per gli esami orali.>>.

□ **Art. 16 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**

“Assegnazione del punteggio”

<< Ciascun commissario dispone di dieci punti per ogni prova scritta e orale.

Prima dell'assegnazione dei punti la commissione o sottocommissione delibera per ciascuna prova, a maggioranza di voti, se il candidato meriti di ottenere il minimo richiesto per l'approvazione.

Nell'affermativa, ciascun commissario dichiara quanti punti intenda assegnare al candidato. La somma di tali punti, divisa per il numero dei commissari, costituisce il punto definitivamente assegnato al candidato.

Le frazioni di voto non sono calcolate.>>.

COMMA 2, lett. D) n. 1

<< d) all'articolo 4-quinquies:

1) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Nomina e tirocinio del magistrato tributario»>>.

Il comma 2 lett. D) n. 1 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quinquies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, ha sostituito la rubrica della predetta norma in “*Nomina e tirocinio del magistrato tributario*” (precedentemente rubricata “*Tirocinio dei magistrati tributari*”).

COMMA 2, lett. D) n. 2

<< 2) prima del comma 1 è inserito il seguente: «01. I concorrenti dichiarati idonei all'esito del concorso per esami sono classificati secondo il punteggio complessivo conseguito e, nello stesso ordine, sono nominati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, magistrato tributario, nei limiti dei posti messi a concorso. I documenti comprovanti il possesso di titoli di preferenza, a parità di punteggio, ai fini della nomina, sono presentati, a pena di decadenza, entro il giorno di svolgimento della prova orale.>>.

Il comma 2 lett. D) n. 2 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quinquies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, prima del comma 1 ha inserito il comma 01, così riscrivendo la norma sulla nomina e tirocinio del magistrato tributario.

COMMA 2, lett. D) n. 3

<< 3. Agli oneri derivanti dal comma 1 del presente articolo pari a 6,74 milioni di euro per l'anno 2026, 4,97 milioni di euro per l'anno 2029, 1,2 milioni di euro per l'anno 2030, 0,77 milioni di euro per l'anno 2033, 2,17 milioni di euro per l'anno 2039, 0,02 milioni di euro per l'anno 2042, 0,04 milioni di euro per l'anno 2043, 1,36 milioni di euro per l'anno 2045, 0,25 milioni di euro per l'anno 2046 e 1,61 milioni di euro per l'anno 2048, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per gli interventi strutturali di politica economica di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307.>>.

Infine, il comma 2 lett. D) n. 3 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quinquies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, chiarisce come si dovrà provvedere al reperimento degli oneri previsti da tale manovra.

4. ULTERIORI OSSERVEZIONI E AUSPICI SUL NUOVO ASSETTO DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

Stante quanto chiarito, e con l'intento di completare in maniera totalitaria una reale ed effettiva revisione del sistema tributario, da attuare in relazione alle materie, nei termini e secondo i principi e criteri direttivi del sistema, si pone la necessità di intervenire ulteriormente sul quadro regolatorio in materia processual-tributaria per superare le criticità dello stesso, anche secondo quanto segnalato dagli operatori del settore.

A tale scopo, a parere dello Scrivente, sarebbero opportune **ulteriori modifiche come di seguito sinteticamente indicate:**

- I. **la magistratura tributaria dovrebbe essere gestita e organizzata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più dal Mef;**
- II. **dovrebbe prevedersi una nuova conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria;**
- III. **dovrebbe prevedersi l'introduzione di una class action anche nel processo tributario;**
- IV. **dovrebbe prevedersi una specifica normativa processuale in tema di litisconsorzio;**
- V. **risulterebbe necessario consentire l'impugnazione dell'autotutela senza limitazioni;**
- VI. **occorrerebbe prevedere la sospensione del ruolo o del processo nelle controversie relative alla contestazione dei cd. "costi da reato";**
- VII. **sarebbe opportuno consentire al nuovo giudice tributario monocratico di decidere secondo equità;**
- VIII. **dovrebbe disciplinarsi l'inutilizzabilità delle prove acquisite in modo illegittimo;**
- IX. **sarebbe opportuna un'ulteriore riforma della sezione tributaria della Corte di Cassazione;**
- X. **sarebbe opportuna e auspicabile anche l'istituzione di eventuali consigli giudiziari;**
- XI. **la normativa processuale dovrebbe prevedere tassativamente dei termini perentori per tutte le parti del giudizio;**

XII. **sarebbe opportuno prevedere anche l'istituzione di ulteriori sezioni staccate delle CGT di secondo grado sempre presso i distretti delle attuali Corti di appello.**

5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, alla luce di quanto chiarito, in coerenza con la riorganizzazione processuale avviata con la **Legge 130/2022**, con gli ulteriori principi di riforma intercettati dal **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** e, infine, con le misure introdotte dall'**art. 18 del D.L. n. 75/2023**, recanti novità in materia di giustizia tributaria e perfezionamento delle disposizioni previste per i concorsi della nuova magistratura tributaria, si pongono, ad oggi, nuove premesse per realizzare più compiutamente la costruzione della quinta magistratura tributaria, autonoma, indipendente ed efficiente, anche mediante nuove e ulteriori modifiche legislative.

Lecce, 11 luglio 2023

Avv. Maurizio Villani

**Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it
E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it
Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it**