



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

SENATO DELLA REPUBBLICA
UFFICIO DI PRESIDENZA DELLE
COMMISSIONI 2^a (GIUSTIZIA) E 6^a (FINANZE E TESORO)
RIUNITE

DISEGNO DI LEGGE

Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari

(Atto Senato n. 2636)

Audizione informale del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 28 giugno 2022

Indice

1. Considerazioni introduttive	2
2. La riforma degli organi speciali di giurisdizione tributaria	2
3. Le disposizioni relative al processo tributario	6

1. Considerazioni introduttive

Signori Presidenti, Signori Senatori,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili desidera innanzitutto rivolgere all'Ufficio di presidenza di codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite il suo deferente saluto e il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta di formulare osservazioni e proposte di modifica in merito al disegno di legge recante "*disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*" (Atto Senato n. 2636).

Il disegno di legge interviene sia sull'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria sia sulle disposizioni relative al processo tributario.

L'elemento qualificante della riforma è rinvenibile, senza dubbio, nella professionalizzazione e specializzazione dei magistrati tributari, attraverso il reclutamento di giudici a tempo pieno, selezionati per concorso.

La nascita della quinta magistratura rappresenta certamente un approdo fondamentale per quella riforma di grande ambizione sistematica e strutturale che i cittadini e le imprese invocano ormai da tempo, che possa offrire le migliori garanzie di autonomia, terzietà e indipendenza della funzione giudicante e di maggiore qualità della risposta giudiziaria.

È solo all'interno di una riforma strutturale che, peraltro, potranno essere rispettati gli impegni assunti con il Piano nazionale di ripresa e di resilienza e programmati gli interventi necessari per dare risposta alle sollecitazioni provenienti dalle istituzioni unionali, tenuto conto anche dell'impatto che la giustizia tributaria ha sulla fiducia degli operatori economici, compresi gli investitori esteri.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nel condividere pienamente la linea di fondo dell'intervento riformatore, non può, tuttavia, esimersi dall'evidenziare taluni aspetti di criticità del disegno di legge in esame sui quali occorrerà intervenire per la migliore e più efficace realizzazione degli obiettivi della riforma.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'attenzione e la sensibilità che codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite e il Parlamento vorranno riservare alle proposte contenute nel presente documento, si confida in un loro rapido recepimento normativo.

2. La riforma degli organi speciali di giurisdizione tributaria

Come anticipato, il punto cardine dell'intervento riformatore è costituito dall'istituzione dell'ordine giudiziario tributario, composto dal nuovo organico dei magistrati tributari di ruolo assunti mediante apposito concorso pubblico per esami, con prove scritte e orali.

Si tratta di una scelta decisiva per l'effettivo rafforzamento della professionalizzazione e specializzazione dei giudici tributari che va nella direzione da tempo auspicata dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e dalla quasi totalità dei disegni di legge in materia, presentati in Parlamento negli ultimi anni.

Le materie oggetto delle prove di esame sono contemplate nell'articolo 4, commi 3 e 4, dello schema di riforma del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 (cfr. art. 1, comma 1, lett. c), del disegno di legge in oggetto), tra cui gli "elementi di contabilità aziendale e bilancio", materie da ritenersi fondamentali per il giudizio tributario di merito.

Il nuovo articolo 4-bis del citato schema di riforma del decreto legislativo n. 545 del 1992 (cfr. art. 1, comma 1, lett. d), del disegno di legge in oggetto) riserva l'ammissione al concorso per la nomina a magistrato tributario

ai soli *“laureati in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza conseguito al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni”*.

Su tale specifico aspetto, la scelta operata dal disegno di legge in esame appare non solo disallineata rispetto alla richiamata finalità di rafforzamento della specializzazione dei giudici tributari ma anche foriera di un'ingiustificata disparità di trattamento nei confronti dei laureati in economia, tanto più laddove si consideri che proprio le competenze tributarie dei commercialisti hanno sinora assicurato la necessaria interdisciplinarietà dei colleghi giudicanti delle attuali commissioni tributarie.

Quanto alla specializzazione del giudice tributario, è evidente infatti che l'esclusione dei laureati in economia priva la giustizia tributaria di quel bagaglio di specifiche competenze tecnico-professionali nelle richiamate materie di contabilità aziendale e bilancio che, come detto, sono fondamentali per il giudizio tributario di merito e che – come è noto – non sono invece rinvenibili nei laureati in giurisprudenza.

Un laureato in economia che superi le prove di esame nelle materie previste, ivi incluse quelle più propriamente giuridiche, potrebbe favorevolmente garantire una maggiore interdisciplinarietà dei colleghi giudicanti a tutto vantaggio di una giustizia iperspecialistica come quella tributaria che presenta un tasso medio di complessità piuttosto elevato.

In ordine alla possibile disparità di trattamento, non può essere sottaciuto che il corso di laurea in giurisprudenza non prevede come obbligatorie le materie di contabilità aziendale e bilancio, per cui già lo schema attuale di riforma prevede l'ammissione al concorso per la nomina a magistrato tributario di soggetti che possono non aver sostenuto l'esame nelle predette fondamentali materie.

Risulta ingiustificato pertanto privare della medesima possibilità i soggetti in possesso di diploma di laurea specialistica in scienze dell'economia (classe 64/S) ovvero in scienze economico-aziendali (classe 84/S), ovvero delle lauree rilasciate dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'articolo 17, comma 95, della legge 15 maggio 1997, n. 127, i quali hanno, invece, certamente sostenuto esami nelle materie di contabilità aziendale e bilancio, maturando una specifica competenza in tali settori attraverso un corso di laurea che è in grado, per di più, di assicurare una preparazione specialistica nella quasi totalità delle altre materie contemplate nel citato articolo 4, comma 4, dello schema di riforma del decreto legislativo n. 545 del 1992.

Il che risulta confermato dal fatto che i predetti diplomi di laurea sono quelli previsti dall'articolo 40, comma 4, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, per l'ammissione all'esame di Stato per l'iscrizione nella Sezione A dell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili che è articolato, ai sensi del successivo articolo 46, in una prova orale e in tre prove scritte, di cui una a contenuto pratico, nelle seguenti materie: ragioneria generale e applicata, revisione aziendale, tecnica industriale e commerciale, tecnica bancaria, tecnica professionale, finanza aziendale (prima prova scritta); diritto privato, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, diritto processuale civile (seconda prova scritta); esercitazione sulle materie previste per la prima prova scritta, ovvero redazione di atti relativi al contenzioso tributario (terza prova scritta a contenuto pratico). A cui va ad aggiungersi una prova orale nelle materie oggetto delle prove scritte, nonché in informatica, sistemi informativi, economia politica, matematica e statistica, legislazione e deontologia professionale.

Come è agevole constatare, si tratta della quasi totalità delle materie oggetto delle prove di esame del concorso per la nomina a magistrato tributario, il che evidenzia che i soggetti che hanno conseguito i richiamati diplomi di laurea hanno piena legittimazione a rientrare nel novero dei soggetti ammessi al predetto concorso.

Si consideri altresì che il comma 3 dell'articolo 1 del disegno di legge prevede una riserva di posti del 15 per cento nei primi tre bandi di concorso (pubblicati successivamente alla data di entrata in vigore della legge) per l'assunzione di magistrati tributari presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge n. 183 del 2011 (legge di stabilità 2012), diversi dai giudici ordinari, amministrativi, contabili o militari, in servizio o a riposo (c.d. giudici «laici»), che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- a) laurea in giurisprudenza o in economia e commercio conseguita al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni;
- b) presenza nel ruolo unico da almeno sei anni;
- c) non essere titolari di alcun trattamento pensionistico.

È dunque lo stesso disegno di legge in esame ad includere tra le lauree abilitanti al concorso per magistrato tributario anche quella in "economia e commercio" conseguita al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni, seppure soltanto per la copertura dei posti riservati agli attuali giudici «laici» tributari. Sarebbe dunque distorsivo non consentire la partecipazione al concorso per la nomina a magistrato tributario dei laureati in economia che non rivestano già il ruolo di giudice «laico», considerato che la nuova disciplina ammette comunque che anche un laureato in economia possa rientrare tra i componenti assunti per concorso dei nuovi collegi giudicanti.

Al fine, dunque, di rimuovere l'ingiustificata disparità di trattamento dell'attuale testo normativo, ma soprattutto di garantire la migliore selezione possibile dei futuri magistrati tributari, si propone pertanto di modificare il nuovo articolo 4-bis del citato schema di riforma del decreto legislativo n. 545 del 1992, al fine di includere tra i soggetti ammessi al richiamato concorso anche i soggetti in possesso dei diplomi di laurea e delle lauree di cui al citato articolo 40, comma 4, del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, conseguiti – in analogia a quanto già previsto per i laureati in giurisprudenza – al termine di un corso universitario di durata non inferiore a quattro anni.

Per quanto concerne le materie oggetto della prova orale del concorso per la nomina a magistrato tributario, il riformulato articolo 4 dell'attuale schema di riforma del decreto legislativo n. 545 del 1992 (cfr. art. 1, comma 1, lett. c), del disegno di legge in oggetto), al comma 4, include tra tali materie, alla lettera h), "*elementi di contabilità aziendale e bilancio*". Richiedere la conoscenza di soli "elementi" delle richiamate materie appare quanto meno riduttivo – se non del tutto inappropriato – rispetto alle rilevanti questioni concernenti la fiscalità d'impresa sulle quali i futuri magistrati tributari saranno chiamati a pronunciarsi.

Si ritiene pertanto necessario modificare la citata lettera h) dell'articolo 4, comma 4, dell'attuale schema normativo, eliminando dal testo le seguenti parole "elementi di".

Di converso, sempre con riferimento all'elenco delle materie concorsuali, si potrebbe valutare l'opportunità di eliminare il diritto internazionale privato, se si considera che i giudici tributari non applicano il diritto privato straniero, e circoscrivere al diritto penale tributario l'attuale riferimento al diritto penale, essendo ultroneo per un aspirante magistrato tributario (non avente peraltro titolo per divenire giudice di legittimità) richiedere la conoscenza del diritto penale comune (si pensi ai delitti contro la persona).

Particolare attenzione ai fini della buona riuscita della riforma va riposta nella disciplina del regime transitorio. Il comma 9 dell'articolo 1 del disegno di legge autorizza il Ministero dell'economia e delle finanze (MEF) ad assumere:

-
- cento unità di magistrati tributari per l'anno 2023, con le procedure di interpello di cui ai commi da 4 a 7 del medesimo articolo 1, bandite dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che prevedono l'opzione per l'esercizio esclusivo delle funzioni giurisdizionali tributarie da parte dei magistrati ordinari (per un massimo di cinquanta unità), amministrativi, militari e contabili già in servizio presso le commissioni tributarie in possesso dei seguenti requisiti: a) non aver compiuto sessanta anni alla data di scadenza del termine per l'invio della domanda di partecipazione; b) non aver ricevuto nel quinquennio antecedente alla data di pubblicazione dell'interpello il giudizio di demerito di cui all'articolo 11, comma 5, del decreto legislativo n. 545 del 1992, come modificato dal comma 1 del presente articolo;
 - e 68 unità per ciascuno degli anni dal 2024 al 2030, per un totale di 476 unità, con le procedure concorsuali di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 545 del 1992, come modificato dal comma 1 dell'articolo 1 del disegno di legge.

Si prevede dunque un pianta organica "a regime" delle nuove Commissioni tributarie composta da 576 magistrati tributari.

Al riguardo, va considerato che, nell'auspicata ipotesi in cui fosse recepita la proposta di rimuovere le limitazioni dei motivi di appello per le liti minori (sulla quale v. *infra* par. 3), il numero di definizioni delle controversie che risulterebbe in carico dei nuovi organi giudicanti di merito salirebbe, in media ogni anno, da 215.000, secondo l'attuale stima della relazione tecnica del disegno di legge, a 230.000, risultando pari a circa 15.000 il numero di controversie di valore fino a tremila euro che, mediamente, sono definite in secondo grado ogni anno.

L'accoglimento della proposta relativa all'appello per le liti minori determinerebbe dunque la necessità di incrementare la pianta organica "a regime" delle nuove Commissioni tributarie di ulteriori 39 unità, per un totale di 615 magistrati, considerato che la relazione tecnica del disegno di legge in esame stima la produttività media annua di ciascun magistrato di ruolo in 374 sentenze annue ($230.000/374 = 615$).

A ciò si aggiunga che nella stima contenuta nella relazione tecnica non si tiene conto delle sospensive attualmente non decise (oltre 2/3) e la produttività media annua dei nuovi magistrati tributari è calcolata presupponendo che questi ultimi dedichino alla redazione di ciascuna sentenza la stessa quantità di tempo attualmente dedicata dagli attuali componenti delle commissioni tributarie.

Si propone pertanto di incrementare sia il numero di magistrati tributari da assumere per concorso sia il numero di posti da bandire per ciascun concorso, onde poter abbreviare il periodo necessario per il completamento della nuova pianta organica, ridurre gli oneri di spesa derivanti dallo svolgimento delle procedure concorsuali per la selezione della nuova magistratura tributaria, ma soprattutto evitare il peggioramento dei tempi medi di definizione dei giudizi di merito rispetto a quelli attuali.

In merito al limite massimo di età per la permanenza in servizio dei magistrati tributari, l'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo n. 545 del 1992, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera l), numero 2.2), del disegno di legge in esame, prevede l'abbassamento del predetto limite da 75 a 70 anni di età, al fine di adeguare la disciplina in materia a quella già applicabile ai magistrati ordinari.

L'applicazione di tale nuovo limite di età, ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del disegno di legge in esame, decorre dal 1° gennaio 2023. Dalla relazione tecnica del disegno di legge (cfr. Tavola n. 2) sembra evincersi che tale nuovo limite di età abbia effetto dall'anno 2024, essendo stato stimato in quest'ultimo anno un numero

di cessazioni dall'organico del ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-*bis*, della legge 12 novembre 2011, n. 183, pari a 702 unità, a un livello quindi circa sette volte superiore al numero di cessazioni ordinariamente previste negli altri anni.

Al fine di evitare una così drastica riduzione dell'organico concentrata in un solo anno, che priverebbe le commissioni tributarie di gran parte dei giudici che ricoprono attualmente le cariche direttive di presidente di commissione e di presidente di sezione, si potrebbe ipotizzare una più graduale riduzione del limite massimo di età per la permanenza in servizio, fissando, ad esempio, a 73 anni detto limite a partire dall'anno 2024 per poi ridurlo ulteriormente a 70 anni a decorrere dal 2026.

Un ulteriore aspetto che meriterebbe di essere chiarito dal disegno di legge in esame attiene alle modalità di composizione dei nuovi collegi giudicanti. Unitamente ai nuovi magistrati tributari assunti per concorso o transitati dalle altre giurisdizioni continueranno a svolgere le loro funzioni anche i giudici tributari onorari (togati e non) già presenti nelle Commissioni tributarie, che rimarranno in servizio, in un ruolo ad esaurimento, fino al compimento del limite massimo di età per la cessazione dalla carica. Occorrerebbe dunque disciplinare le modalità di tale "convivenza".

Con riferimento ai tempi di completamento delle procedure concorsuali per l'assunzione dei nuovi magistrati tributari, il nuovo articolo 4-*quater* del decreto legislativo n. 545 del 1992, introdotto dall'articolo 1, comma 1, lettera d), del disegno di legge in esame, prevede una commissione esaminatrice di dieci persone per un concorso con tre prove scritte e una prova orale che, pertanto, appare sottostimata rispetto al numero di partecipanti che prevedibilmente dovranno essere valutati, con rischi di prolungamento eccessivo dei tempi per la chiusura delle procedure concorsuali. Dovrebbe pertanto essere valutata l'opportunità di incrementare il numero dei componenti della commissione esaminatrice, eventualmente parametrandolo al numero dei partecipanti al concorso.

In considerazione dell'estrema variabilità e complessità della normativa tributaria, è necessario altresì garantire l'aggiornamento professionale dei nuovi magistrati tributari. A tal fine, occorre pertanto implementare il disegno di legge in esame, prevedendo l'obbligo di formazione professionale continua da parte dei magistrati e l'istituzione della Scuola Superiore della Magistratura Tributaria a cui affidare l'elaborazione e l'organizzazione dei corsi di formazione riconosciuti per il conseguimento dei crediti formativi obbligatori.

In conformità a quanto previsto dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, occorre altresì intervenire sulla funzione predittiva connessa con la conoscenza della giurisprudenza mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e delle banche dati della giurisprudenza tributaria di merito, garantendo la loro piena accessibilità anche da parte dei contribuenti, in modo da colmare l'attuale deficit di conoscenza di questi ultimi rispetto agli enti impositori che invece già possono visionare il testo integrale di tutte le sentenze pronunciate dalle commissioni tributarie.

3. Le disposizioni relative al processo tributario

Il disegno di legge di riforma, con l'articolo 2, interviene anche sulle disposizioni relative al processo tributario introducendo, tra l'altro, la competenza del giudice monocratico in primo grado per le controversie fino a tremila euro.

L'articolo 2, comma 2, lettera f) del disegno di legge, modificando l'articolo 52 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, stabilisce che le sentenze pronunciate dal giudice monocratico sono impugnabili in appello *“esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, nonché per violazione di norme costituzionali o di diritto dell'Unione europea, ovvero dei principi regolatori della materia”*.

La previsione risulta in contrasto con le prerogative di difesa dei contribuenti, venendo meno per tali controversie il diritto al doppio grado del giudizio di merito. La misura risulta tanto più penalizzante se si considera che nel disegno di legge non si prevede neppure la necessità che la funzione di giudice monocratico sia svolta esclusivamente dai nuovi magistrati tributari.

Una penalizzazione del tutto ingiustificata se si considera che le controversie fino a tremila euro, ancorché di importo minore, si riferiscono ad atti impositivi recanti il recupero di somme pari a più del doppio (essendo il valore della lite determinato senza tener conto dell'ammontare delle sanzioni e degli interessi collegati all'imposta) e restano comunque caratterizzate da un grado di complessità mediamente elevato, indipendentemente dal loro minor valore.

Le previste limitazioni dei motivi di appello rendono dunque soltanto eventuale la possibilità per il contribuente di potersi rivolgere ad un giudice di merito in composizione collegiale, con grave nocumento del proprio diritto di difesa.

A ciò si aggiunga che la misura rischia di vanificare l'obiettivo della riforma di alleggerire il carico delle pendenze attuali gravanti sulla sezione tributaria della Corte di cassazione, se si considera che, nonostante le predette limitazioni all'appello, anche per le liti minori decise dal giudice monocratico in primo grado resta fermo, in ogni caso, il diritto al ricorso per cassazione, garantito dall'articolo 111, comma 7, della costituzione.

Si chiede pertanto di eliminare la modifica all'articolo 52, comma 1, dello schema di riforma del decreto legislativo n. 546 del 1992, stralciando la citata lettera f) dell'articolo 2, comma 2, del disegno di legge, al fine di rimuovere le richiamate limitazioni dei motivi di appello per le sentenze pronunciate dal giudice monocratico in primo grado sulle controversie di valore fino a tremila euro.

L'articolo 2, comma 2, lettera b) del disegno di legge in esame, sostituendo il comma 4 dell'articolo 7 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, introduce nel processo tributario la prova testimoniale scritta che il giudice può ammettere, ove lo ritenga *“assolutamente necessario”* ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso e, quanto all'oggetto, soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

La previsione supera l'attuale divieto di prova testimoniale nel processo tributario, per cui va accolta con favore. Al riguardo, è necessario tuttavia prevederne l'ammissibilità senza particolari vincoli, eliminando il riferimento all'assoluta necessità della prova testimoniale, e ciò anche in merito all'oggetto su cui la prova può innestarsi, precisando che essa può riguardare anche le valutazioni e le deduzioni dei verificatori contenute nel verbale.

L'articolo 2, comma 1, del disegno di legge in esame prevede la possibilità per il Procuratore generale presso la Corte di cassazione di richiedere che la Corte proceda a enunciare, nell'interesse della legge, un principio di diritto nella materia tributaria. A tal fine, il disegno di legge introduce un nuovo articolo 363-*bis* nel codice di procedura civile, dopo l'articolo 363 che attualmente disciplina in generale il principio di diritto nell'interesse della legge.

Come riportato nella relazione illustrativa, l'istituto in commento rappresenterebbe una delle due novità di tipo processuale (insieme al rinvio pregiudiziale in Cassazione di cui all'articolo 2, comma 2, lettera g), del disegno di legge in esame) tendenti a rendere più tempestivo l'intervento nomofilattico della Corte di cassazione, con auspicabili benefici in termini di uniforme interpretazione della legge, quale strumento di diretta attuazione dell'articolo 3 della costituzione, prevedibilità delle decisioni e deflazione del contenzioso.

L'introduzione di questi due istituti in ambito tributario, come riportato nella relazione, risulterebbe peraltro pienamente coerente con gli obiettivi del PNRR: tali misure normative dovrebbero contribuire alla soluzione della crisi strutturale della funzione nomofilattica della Corte di cassazione in ambito tributario.

Al riguardo, va innanzitutto osservato che la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto l'articolo 363 del codice di procedura civile applicabile al processo tributario, per cui occorre precisare se tale conclusione resti valida anche con l'introduzione del nuovo istituto specificamente destinato alla materia tributaria, di cui al progettato articolo 363-bis.

Sarebbe altresì opportuno precisare anche per il nuovo articolo 363-bis, in analogia a quanto espressamente previsto nell'articolo 363, che il ricorso del Procuratore generale presso la Corte di cassazione per chiedere che la Corte enunci nell'interesse della legge un principio di diritto nella materia tributaria può essere proposto "Quando le parti non hanno proposto ricorso nei termini di legge o vi hanno rinunciato, ovvero quando il provvedimento non è ricorribile in cassazione e non è altrimenti impugnabile", e quindi solo allorquando l'ordinario processo *inter partes* si sia già concluso con sentenza passata in giudicato, in corrispondenza con la stabilita inefficacia delle pronunce della Corte sul provvedimento del giudizio di merito.

Confidando dunque in un intervento su tali questioni nel senso più sopra auspicato e ringraziando anticipatamente per l'attenzione e la disponibilità, si porgono deferenti saluti.