

Per una ulteriore Riforma della Giustizia Tributaria

di [Maurizio Villani](#)

Pubblicato il 17 Giugno 2023

La **Riforma della Giustizia Tributaria** sta entrando in vigore con i concorsi attesi per l'assunzione dei giudici professionisti. Vediamo **cosa è cambiato per il processo tributario** e iniziamo a proporre alcuni miglioramenti per rendere ancora più efficiente ed equa la giustizia.

Considerazioni introduttive sulla Riforma della Giustizia Tributaria

La [Legge n. 130/2022](#) (pubblicata in G.U. n. 204 dell'1.9.2022, in vigore dal 16.9.2022) 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.

Precisamente, 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 idonea a contribuire, così, alla certezza del diritto.

Tuttavia, **il “cantiere” deve ritersi 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 delle prime modifiche di riforma del sistema tributario, ma molte altre sono certamente ancora auspicabili.

Il disegno di legge delega delle 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 e velocizzare-, 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 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.

Ebbene, trattasi certamente di principi importanti e condivisibili, ciononostante, per realizzare compiutamente la costruzione della quinta magistratura tributaria, autonoma, indipendente ed efficiente, si ritiene che siano necessarie ulteriori modifiche legislative da inserire nella suddetta legge delega.

Pertanto, in coerenza con la riorganizzazione processuale avviata con la legge 130/2022 e gli ulteriori principi di riforma intercettati dal Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale, si pongono, ad oggi, nuove premesse per un'ulteriore e completa revisione della disciplina processual-tributaria.

NdR: potrebbe interessarti anche...

[Processo tributario: dal 1 gennaio 2023 il giudice monocratico decide le cause fino a 3.000 euro](#)

[La ripartizione dell'onere della prova dopo la riforma della giustizia tributaria](#)

[Riforma della Giustizia Tributaria: giudice monocratico e nuova conciliazione](#)

A cura Avv. Maurizio Villani

Sabato 17 giugno 2023