

MARILISA MAZZA \*

*LINEAMENTI E PROSPETTIVE DI RIFORMA  
DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA*

SOMMARIO: 1. Una riforma che non può attendere. – 2. Le principali criticità della giustizia tributaria nel contesto italiano. – 3. Le prospettive della riforma, prevenire il contenzioso e migliorarne la qualità e tempistiche – 3.1 Migliorare i procedimenti amministrativi e perfezionare gli strumenti deflattivi – 3.2 Colmare il deficit informativo e rafforzare la figura del giudice tributario – 3.3 Estensione e miglioramento del processo tributario telematico. – 4. Conclusioni.

## **1. Una riforma che non può attendere**

Il PNRR gioca un ruolo fondamentale per l'ammodernamento del sistema socio economico italiano, si tratta di una sfida epocale, conseguenza di una pandemia trasformata in crisi economica, che potrà realmente consentire uno sviluppo duraturo del Paese.

In quest'ottica non poteva essere trascurata l'esigenza di un ripensamento dell'attuale sistema della giustizia tributaria data l'ovvia importanza della sfera della fiscalità per gli interessi dello Stato, dei contribuenti e per l'attrazione degli investimenti esteri<sup>1</sup>. Nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza viene dato atto che è necessaria una riforma complessiva che tenga in debita considerazione le singole fasi che regolano il rapporto tra fisco e contribuente, partendo dal pre-contenzioso fino ad arrivare all'accesso generalizzato alle fonti giurisprudenziali mediante il perfezionamento delle banche dati a disposizione. Rispetto ai

---

\* Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo, Dottore Commercialista e Revisore dei conti nella Repubblica di San Marino.

<sup>1</sup> A. VALDO, *Dialogo sugli ultimi tempi, ovvero come, una volta sconfitta la pandemia, occorrerà ripensare il processo tributario smussando gli angoli e componendo le spinte contrastanti dei suoi attori*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, n. 7/2021, pp. 486-490; C. GLENDI, *Il 2020 sarà l'anno della riforma della giustizia tributaria?*, in *Diritto e pratica tributaria*, n. 1/2020, pp. 236-237.

precedenti interventi, avvenuti negli anni, la riforma immaginata nel PNRR ha un unico filo conduttore che però attraversa le più fasi della relazione tra Amministrazione e contribuente e tiene in considerazione, oltre che della modifica di aspetti procedurali per evitare e ridurre il contenzioso e migliorare i tempi del processo, anche di aspetti inerenti le nuove tecnologie, il gap informativo e la mancanza di personale in organico.

Di tali aspetti si è occupata la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, chiamata ad elaborare proposte di interventi organizzativi e normativi per deflazionare e ridurre i tempi di definizione del contenzioso tributario, che ha pubblicato la sua relazione finale il 30 giugno scorso, dalla quale è emersa la profonda necessità di riformare il sistema da tempo avvertita dai cittadini, dalle imprese, dai giudici tributari e dai professionisti.

Questo perché il contenzioso tributario ha raggiunto soglie elevate e l'arretrato dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione ha raggiunto e superato la soglia dei 55.000 ricorsi, circa 5.000 dei quali sono stati presentati in primo grado da più di un decennio. Secondo gli ultimi dati, nel periodo 2011-2019 il tempo medio necessario per espletare il primo grado del giudizio di merito è passato da 903 giorni a 608, mentre è aumentato quello relativo al secondo, passando da 589 giorni a 906; si aggiungono poi i quattro anni in media necessari per il giudizio di legittimità.

Le cause di queste tempistiche e ritardi sono diverse, «dalla limitata dotazione di magistrati alla convenienza per le parti private a coltivare il giudizio fino all'ultimo grado, fino alla riluttanza dei dirigenti pubblici ad abbandonare pretese di dubbia fondatezza»<sup>2</sup>.

Tale condizione della giustizia tributaria solleva diversi problemi in merito alla compatibilità con i principi comunitari, ed è ovvia la connessione tra questa circostanza e la volontà di cambiamento che identifica i contenuti del PNRR<sup>3</sup>. Da uno studio della Commissione

---

<sup>2</sup> COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, in [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it), 30.06.2021, p. 7.

<sup>3</sup> L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in AA.VV., *Studi in onore di E. De Mita*, I, Napoli 2012, pp. 254 ss.; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Corte EDU*, in *Rass. trib.*, 2013, pp. 435 ss.; A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza*

Europea<sup>4</sup> è emerso che una riduzione della durata dei procedimenti giudiziari pari all'1 % può aumentare la crescita delle imprese e che un aumento dell'1 % delle imprese che percepiscono il sistema giudiziario come indipendente tende ad essere associato a un aumento del fatturato e alla crescita della produttività.

## 2. Le principali criticità della giustizia tributaria nel contesto italiano

Come in ogni situazione complessa da risolvere è necessario partire dall'esame dei punti di criticità su cui dover intervenire per ottenere i risultati sperati. La Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha identificato diversi punti critici dell'attuale sistema della giustizia tributaria: i) la notevole complessità delle norme, che influisce negativamente sulla certezza del diritto; ii) il deficit di conoscenze attorno alla giurisprudenza di merito; iii) la durata del processo; iv) l'insufficiente livello di specializzazione dei giudici; v) la quantità del contenzioso tributario; vi) la diffusa percezione dell'imperfetta indipendenza dei giudici tributari rispetto l'Amministrazione Finanziaria.

La prima causa identificata è stata dibattuta da tanti ed è noto ormai il fatto che il sistema tributario del Paese è complesso, stratificazione di norme successive e interventi interpretativi sono un ostacolo agli investimenti esteri in Italia e, al contempo, generano una crescente possibilità di contenzioso. A questo si aggiunge il fatto che non è possibile garantire un buon livello di certezza anche nell'ambito della giurisprudenza di merito, non esiste infatti una banca dati unica e aggiornata a cui attingere per definire gli orientamenti consolidati. Questo livello di conoscenza generalizzata, su più livelli, non è a disposizione dell'Amministrazione e nemmeno dei contribuenti e ciò incide negativamente sulla comprensione delle reali possibilità di successo dei ricorsi, creando una sorta di incentivo a ricorrere ed il contenzioso

---

*comunitaria*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 2.

<sup>4</sup> Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, alla Banca Centrale europea, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle regioni*, in [www.ec.europa.eu](http://www.ec.europa.eu), 10.07.2020.

tributario diviene sempre più numeroso raggiungendo soglie elevate di litigiosità.

Anche il livello insufficiente di specializzazione dei giudici è un forte punto critico sottolineato da molti nel corso degli ultimi anni; basti pensare che nel circa 50% dei casi la Corte di Cassazione annulla le decisioni delle commissioni tributarie regionali.

### **3. Le prospettive della riforma, prevenire il contenzioso e migliorarne la qualità e tempistiche**

Nel PNRR si parla esplicitamente di riforma e non di interventi volti ad ottenere specifici obiettivi, e questo è sicuramente dovuto anche alle raccomandazioni adottate dal Consiglio dell'Unione Europea negli ultimi anni relativamente allo stato della giustizia in Italia a cui sono seguite ulteriori sollecitazioni affinché la giustizia tributaria fosse oggetto di una riforma complessiva con il fine ultimo di ridurre il contenzioso pendente presso la Corte di Cassazione.

In tal senso la Commissione interministeriale ha tratteggiato sette linee direttrici su cui l'azione riformatrice si dovrebbe focalizzare: intervenire sui procedimenti amministrativi tributari, ampliando il contraddittorio e il ricorso all'autotutela; migliorare l'offerta complessiva di giustizia relativamente agli strumenti deflattivi del contenzioso; colmare il deficit di informazione sulla giurisprudenza dei giudici tributari; rafforzare la specializzazione dei giudici tributari; consolidare l'indipendenza dei giudici, sia sul piano del trattamento economico, sia su quello dell'istituzione che è chiamata a garantirla; apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco; migliorare l'offerta di giustizia all'interno del giudizio di legittimità, relativamente alla Corte di Cassazione<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione finale*, in [www.giustizia.it](http://www.giustizia.it), 30.06.2021, pag. 12.

### **3.1 Migliorare i procedimenti amministrativi e perfezionare gli strumenti deflattivi**

Al fine di diminuire la litigiosità e migliorare la ‘qualità’ del contenzioso una prima azione immaginata per la riforma del sistema passa dal rafforzamento del contraddittorio all’interno del procedimento tributario e l’eliminazione di alcuni ostacoli all’esercizio della potestà di autotutela<sup>6</sup>.

È chiaro che il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale diviene espressione anche del principio di buon andamento ed imparzialità dell’azione amministrativa ex art. 97 Cost., in ottemperanza anche alla collaborazione e buona fede nei rapporti tra fisco e contribuente ai sensi dell’art. 10 Statuto dei diritti del contribuente.

In questa direzione la Commissione interministeriale ha fatto proprie le istanze di molti auspicando che venga riconosciuto al contribuente il diritto di essere ascoltato prima che sia adottato un atto impositivo, pena la nullità dell’atto stesso se emanato in violazione delle garanzie procedurali. L’effetto potrebbe essere duplice, il contraddittorio può avere un significativo effetto deflattivo sul contenzioso tributario e d’altra parte consente all’Amministrazione di conoscere elementi di fatto e di diritto che assicurano un più fondato e legittimo esercizio del potere impositivo.

Nella medesima direzione si inserisce l’ipotesi di una migliore identificazione dei contorni dell’azione di autotutela, conferendo carattere di doverosità nel caso in cui si debbano rimuovere gli effetti di un atto palesemente illegittimo. Abbandonare l’attuale concezione di natura discrezionale dell’esercizio in capo all’Amministrazione finanziaria dell’autotutela in campo tributario è in linea con quanto stabilito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 181/2017: «La previsione legislativa di casi di autotutela obbligatoria è dunque possibile, così come l’introduzione di limiti all’esercizio del potere di autoannullamento, ma non può certo dirsi costituzionalmente illegittima, per le ragioni sopra viste, una disciplina generale che escluda il dovere dell’amministrazione e, per quanto qui interessa, delle Agenzie fiscali di pronunciarsi sulle istanze di autotutela». È palese il risvolto pratico in termini di diminuzione del

---

<sup>6</sup> L. LOVECCHIO, *Per la riforma dell’accertamento necessario unificare la disciplina dei principali tributi*, in *Il fisco*, n. 29/2021, p. 2815.

contenzioso; ad oggi, avvenuta l'emissione di un atto palesemente illegittimo il contribuente ne deve richiedere l'annullamento in autotutela all'Amministrazione ma, in caso di inerzia, è obbligato a proporre ricorso giurisdizionale per evitare che lo stesso atto divenga definitivo.

Entrambe le linee di azione possono essere introdotte attraverso un atto normativo di implementazione dei contenuti dello Statuto dei diritti del contribuente.

Gli attuali sistemi di prevenzione del contenzioso presenti nel sistema italiano non hanno sortito gli effetti sperati ed ora è quanto mai necessario un loro perfezionamento avendo ben chiari i punti critici da superare.

In merito al perfezionamento degli strumenti deflattivi, la mediazione in ambito tributario è caratterizzata, per sua natura, da una evidente asimmetria informativa tra l'Amministrazione ed il contribuente e ciò ha portato quest'ultimo a considerare l'istituto come complesso e a volte dispendioso<sup>7</sup>. L'istituto è disciplinato dall'art. 39, comma 9, del d.l. n. 98 del 2011 che ha introdotto nel D. lgs. 546 del 1992 l'art. 17 *bis* e fino al 2017 è stata limitata alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro, poi dal 2018 il valore limite delle controversie potenzialmente oggetto di mediazione è stato elevato a 50.000 euro e la mediazione si applica a tutti gli atti impugnabili individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992. Permangono attualmente aspetti su cui poter agire per migliorare l'efficacia, primo su tutti il fatto che la mediazione viene gestita dallo stesso Ente impositore, sia pure con l'intervento di soggetti diversi e autonomi rispetto a coloro che hanno emesso l'atto impugnato.

Decisamente diversa è la percezione dell'istituto della conciliazione in cui nel rapporto fisco e contribuente interviene il giudice tributario.

L'esigenza di evitare la proliferazione delle controversie è comunque strettamente legata anche al rafforzamento delle tutele processuali, ed in tale direzione si colloca la discussione in merito alla possibilità di ammettere la prova testimoniale<sup>8</sup>, all'eventualità che le pretese dell'amministrazione possono essere contestate impugnando il primo atto debitamente notificato, alla garanzia di una tutela processuale dei

---

<sup>7</sup> A. DAMASCELLI, *Riformare la giustizia tributaria*, in *Il fisco*, n. 26/2021, p. 2555.

<sup>8</sup> F. GALLO, *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, n. 3/2021, p. 753.

contribuenti tramite una semplificazione dell'accesso alla difesa prestata dai centri di assistenza fiscale.

Ad oggi la prova testimoniale è esclusa nel processo tributario ai sensi dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, ciò rappresenta un decisivo ostacolo per il contribuente nel poter dimostrare le sue ragioni e quindi si tramuta, in definitiva, in una preclusione del diritto di difesa del contribuente stesso non giustificabile con il solo argomento della natura documentale del processo tributario. «In considerazione delle peculiarità del rito tributario, nel rispetto delle condizioni di parità tra le parti davanti ad un giudice terzo e imparziale (art. 111 Cost.) e in coerenza con il principio del giusto processo (art. 6 Cedu) – portando così ad un bilanciamento degli interessi del ricorrente e di quelli del resistente – si ritiene che la norma debba prevedere la prova testimoniale scritta da parte del ricorrente, quando l'Amministrazione finanziaria può assumere in sede extraprocessuale direttamente o surrettiziamente – secondo quanto prescritto dalla norma – prove testimoniali che, come evidenziato da costante giurisprudenza di legittimità, hanno valore indiziario»<sup>9</sup>.

### **3.2 Colmare il deficit informativo e rafforzare la figura del giudice tributario**

Conoscere gli orientamenti giuridici ha per le parti un valore decisivo, da un parte l'Amministrazione ottiene un supporto giustificativo affinché la decisione sia accettata in quanto conforme e coerente con precedenti già espressi, e dall'altra il contribuente acquisisce gli strumenti per una valutazione delle probabilità a priori, pur avendo a mente che le complessità e specificità dei singoli casi non consentono un modellamento perfetto su decisioni in quanto mai standardizzate<sup>10</sup>.

In tale ottica il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria ha elaborato un progetto volto alla realizzazione di una banca dati che

---

<sup>9</sup> Così M. ANTONINI, P. BRACCO, C. BUCCICO, G. DE BELLIS, A. GIOVANARDI, S.M. MESSINA, L. SALVINI, M.V. SERRANÒ, *Disposizioni legislative sulla prova testimoniale*, in COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *op. cit.*

<sup>10</sup> A. VOZZA, *La sostenibilità della giustizia tributaria passa attraverso il pubblico accesso a tutte le sentenze*, in *Il Fisco*, n. 25/2021, p. 2461.

raccolga le decisioni di merito per rendere accessibile e fruibile a tutti l'informazione relativa alle decisioni.

Rimane controverso il punto del rafforzamento della figura del giudice tributario, se ne discute da lungo tempo e dal 2013 ad oggi sono stati presentati 9 disegni di legge al Senato e 8 alla Camera e la stessa Commissione interministeriale non è riuscita a definire una strategia univoca ma identifica bensì due prospettive ed indirizzi di azione pur tenendo conto dell'esigenza di ottenere un maggior grado di specializzazione rispetto all'attuale<sup>11</sup>.

La prima proposta conferma la configurazione della magistratura tributaria come onoraria ma prevede il requisito della laurea magistrale in giurisprudenza, in economia oppure un titolo di dottore di ricerca in materie giuridico-aziendali per coloro che non appartengono alla magistratura ordinaria, amministrativa o contabile. La seconda è maggiormente orientata al principio di specializzazione e considera l'istituzione di un giudice speciale, designando tribunali tributari e corti d'appello tributarie, il cui meccanismo di reclutamento avviene tramite pubblico concorso, riservato ai laureati in giurisprudenza. Ulteriori innovazioni riformiste sono la previsione di un giudice monocratico onorario per le liti minori (fino a 3.000 €) e l'istituzione per legge della sezione tributaria della Corte di Cassazione, alla quale potrebbero partecipare alcuni giudici tributari di appello.

Comune denominatore di entrambe le proposte è però la visione di un giudice tributario professionale a tempo pieno<sup>12</sup>.

In entrambi i casi e qualunque sia la nuova configurazione del giudice tributario rimane urgente il rafforzamento, anche in termini di formazione continua del personale amministrativo adibito alla giurisdizione tributaria,

---

<sup>11</sup> A. GIOVANARDI, M. ANTONINI, *Per un giudice tributario togato a tempo pieno: se non ora quando?*, in *Il fisco*, n. 31/2021, pp. 1-3051; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino 2014, pp. 8-9; C. GLENDI, *Riforma della giustizia tributaria: così non va!*, in *IPSOA Quotidiano*, 17.07.2021; A. CARINCI, R. LUPI, *Alcune proposte per rimediare (a regime) agli arretrati in Cassazione*, in *Il fisco*, n. 27/2021, p. 2611; A. DAMASCELLI, *op. cit.*, p. 2555.

<sup>12</sup> C. BUCCICO, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice – Towards the reform of tax justice in the perspective of the 'neutrality' of the judging body*, in *Giurisprudenza delle imposte*, n. 4/2019, p. 264.

in modo che sia assicurata la qualità dei servizi di supporto all'opera dei giudici.

### 3.3 Estensione e miglioramento del processo tributario telematico

Il processo tributario telematico è divenuto obbligatorio dal 1° luglio 2019 ed ha rappresentato un significativo passo in avanti in termini di efficienza sia per lo Stato che per i contribuenti e i loro difensori. Passati quasi due anni dalla sua introduzione si possono evidenziare limiti e criticità strettamente connessi ad un «errore di approccio alla costruzione del sistema, rimasto troppo 'cartamatico', ovvero ancorato alla replicazione telematica delle fasi del processo cartaceo»<sup>13</sup>.

In un contesto informatizzato vanno infatti ripensati alcuni istituti, come la notifica del ricorso/appello e la successiva costituzione in giudizio, la notifica delle sentenze alla controparte, ne consegue la velocizzazione del processo tributario evitando lungaggini dovute a eccezioni di forma.

Si segnalano infatti disfunzioni ed attese relative ad alcuni controlli di validità dei documenti digitali inviati e questo particolare procedimento elettronico finisce per disallineare i termini concessi alle parti processuali<sup>14</sup>. In sostanza, per il soggetto che procede al deposito i termini potranno essere tempestivi, ma per il contraddittore questi vengono parzialmente erosi dal tempo necessario per l'effettuazione dei controlli sull'idoneità dei file inviati.

Se si vuole dotare il Paese di un sistema che riesca a coniugare tecnologia, prassi consolidate e normativa in vigore è necessaria una riflessione su alcuni aspetti pratici anche dell'attuale istituto del processo tributario telematico.

---

<sup>13</sup> Così COMMISSIONE INTERMINISTERIALE PER LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *op. cit.*, p. 94.

<sup>14</sup> A. BUSCEMA, *Il Processo Tributario Telematico non garantisce il diritto di difesa*, in *Il fisco*, n. 39/2021, p. 3761; C. SACCHETTO, *Processo tributario telematico e giustizia predittiva in ambito fiscale*, in *Rass. trib.*, n. 1/2020, p. 41.

#### 4. Conclusioni

Le direttrici dell'azione di Governo sono state, *in primis*, delineate all'interno del PNRR, poi definite nello specifico nella Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ed infine è stata elaborata una proposta di modifica normativa da parte del CNEL a fine ottobre.

È evidente l'urgenza e la conseguente importanza di addivenire ad una riforma complessiva della giustizia tributaria non solo per la ripresa economica ma anche per consolidare, rispetto all'Europa e agli investitori esteri, l'immagine di un'Italia che intende cambiare passo, quanto a modernizzazione e a semplificazione del proprio sistema<sup>15</sup>.

La buona riuscita di tale complesso progetto è strettamente legata a diverse variabili, la prima su tutti è quella del metodo da seguire per l'attuazione: la riforma deve essere *bottom-up*, cioè partire dal basso per arrivare in cima. Come adeguatamente previsto nel PNRR è necessario il rafforzamento delle dotazioni di personale, seguito da un intervento, mediante adeguati incentivi economici, per il personale ausiliario; va ampliato l'organico della Sezione tributaria della Corte di Cassazione; si ipotizza un investimento nelle banche dati per migliorare l'accesso alle fonti giurisprudenziali mediante il perfezionamento delle piattaforme tecnologiche e la loro piena accessibilità da parte del pubblico. A queste iniziative devono seguire anche interventi normativi per deflazionare e ridurre i tempi di definizione del contenzioso tributario, agendo quindi sui procedimenti.

I tempi di attuazione di questo complesso processo riformista erano stati individuati, all'interno del PNRR, nel triennio 2021-2023; la speranza di molti è che venga rispettata la *time line* che immaginava l'adozione delle leggi delega entro breve e dei decreti attuativi entro la fine dell'anno 2022.

---

<sup>15</sup> M. BASILAVECCHIA, *PNRR = modernizzare la giustizia, l'accertamento e le sanzioni tributarie*, in *IPSOA quotidiano*, 05.06.2021.