

CAMERA DEI DEPUTATI N. 3352

PROPOSTA DI LEGGE

D'INIZIATIVA DEL

CONSIGLIO NAZIONALE DELL'ECONOMIA E DEL LAVORO

Riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria
e del contenzioso tributario

Presentata il 5 novembre 2021

ONOREVOLI DEPUTATI! — La presente proposta di legge è stata elaborata dal gruppo di lavoro per la riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario, composto all'interno della Commissione istituita su iniziativa del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL) per lo studio delle questioni attinenti alla riforma del vigente sistema fiscale.

Essa si inserisce nel percorso di collaborazione del CNEL con gli organi legislativi sulla materia fiscale, attivo da lungo tempo e, da ultimo, proseguito con l'audizione svolta il 1° marzo 2021 dinanzi alle Commissioni riunite Finanze della Camera dei deputati e Finanze e tesoro del Senato della Repubblica con la produzione di osservazioni e proposte concernenti la riforma organica dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

È dunque nell'esercizio della facoltà riconosciuta dalla Costituzione che il CNEL, intendendo « contribuire alla elaborazione della legislazione economica e sociale », attraverso la presente proposta (che segue quella concernente l'integrazione e l'attuazione dello Statuto dei diritti del contribuente — atto Camera n. 3333), ha elaborato principi di delega in recepimento dei preziosi contributi offerti dal gruppo di lavoro citato, tra cui, in primo luogo, l'unanime orientamento concernente l'attribuzione delle funzioni giurisdizionali nella materia tributaria a un giudice specializzato, operante a tempo pieno e nominato per pubblico concorso.

Con la presente relazione si intende evidenziare — con opportuna sinteticità — i contenuti e le ragioni giustificative della presente iniziativa legislativa del CNEL.

1. I profili inerenti all'ordinamento della giustizia tributaria.

Il CNEL ha condiviso le unanimi opinioni degli esperti e degli operatori del diritto tributario, relative alla grave inadeguatezza dell'attuale sistema della giustizia tributaria, che è incentrato su gradi di merito affidati a giudici onorari e ha condotto alla produzione di un insostenibile carico di ricorsi presso la Corte suprema di cassazione. Questa situazione comporta un insufficiente grado di tutela giurisdizionale nelle controversie tra il contribuente e il fisco e, traducendosi in una crisi strutturale del contenzioso tributario in sede di legittimità, finisce per riflettersi sull'amministrazione della giustizia nel suo complesso. Per tale ragione, appare indispensabile procedere ad una radicale riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria, affidando la tutela giurisdizionale a un giudice altamente specializzato, a tempo pieno e assunto per pubblico concorso, in attuazione di superiori principi di rango costituzionale.

La soluzione astrattamente preferibile sarebbe quella di comprendere il contenzioso tributario nell'ambito della giustizia ordinaria, nel rispetto della tendenziale unicità della giurisdizione. Questa soluzione, pur auspicabile, finirebbe tuttavia per aggravare l'attuale crisi della giustizia ordinaria, generando un nuovo, insostenibile carico degli affari pendenti e allungando ulteriormente i tempi dei processi. Per queste ragioni, la soluzione migliore è apparsa la sostituzione delle attuali commissioni tributarie provinciali e regionali con un giudice speciale di primo e secondo grado a tempo pieno, di alta specializzazione e assunto per pubblico concorso, il quale utilizzi le strutture esistenti, che presentano servizi con un buon grado di organizzazione e di funzionalità e assicurano lo svolgimento dei giudizi in tempi sufficientemente rapidi. Questa soluzione appare conforme ai principi costituzionali, perché la Corte costituzionale ha ripetutamente affermato che la configurazione di una giurisdizione tributaria non si pone in contrasto con il divieto di istituzione di giudici

speciali, previsto dall'articolo 102, secondo comma, della Costituzione.

Si ritiene opportuno che il nuovo ordinamento della giustizia tributaria, pur avendo carattere di specialità, rifletta fedelmente il modello dell'ordinamento giudiziario ordinario. In tal modo si intende evidenziare l'analogia della dignità, delle funzioni e dello *status* del nuovo giudice, che dovrebbe differenziarsi dal giudice ordinario solo per la diversità della materia che distingue l'ambito della sua giurisdizione. Nel nome di questo parallelismo, si ritiene che i giudici di primo e secondo grado assumano la denominazione di « tribunale tributario » e di « corte di appello tributaria » [articolo 1, comma 1, lettera *a*), della presente proposta di legge]; che i giudici tributari siano assunti con un concorso analogo a quello per la nomina a uditore giudiziario (salva la specificità di alcune materie di esame) e abbiano identità di carriera e di trattamento economico [lettere *b*) e *c*]); che sia istituito un organo di autogoverno analogo al Consiglio superiore della magistratura [(lettera *g*)]; che siano previsti un codice di disciplina e un procedimento disciplinare sul modello di quelli vigenti per la magistratura ordinaria [(lettera *h*)].

Importanza fondamentale per l'equilibrio del sistema assume la lettera *d*), con cui si prevede la facoltà dei magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili di partecipare al sistema della giustizia tributaria a seguito di specifico incarico conferito dai rispettivi organi di autogoverno sulla base di criteri di massima definiti con proprio regolamento. Questa previsione assolve a due precise finalità:

1) consentire al sistema della giustizia tributaria di non rimanere chiuso in se stesso, ma di arricchirsi degli apporti di magistrati con diversi ambiti di esperienza, in modo da favorire l'osmosi tra le diverse discipline che confluiscono nel diritto tributario e che incidono sulla regolamentazione del rapporto giuridico di imposta;

2) consentire ai magistrati appartenenti a diversi ordini di acquisire una specifica formazione professionale nell'ambito del diritto tributario. Questa possibilità as-

sume particolare importanza per consentire la formazione professionale dei magistrati ordinari che potranno comporre la sezione tributaria specializzata presso la Corte di cassazione.

Di particolare rilievo appare anche la lettera *e*), con cui si propone l'accorpamento delle sedi giudiziarie in zone territoriali omogenee, in modo da realizzare opportune economie di scala ed evitare eccessive frammentazioni. Questa soluzione potrebbe essere favorita dalle potenzialità del processo telematico (da completare con la previsione dell'udienza telematica, cui si farà riferimento in seguito), che consentono di superare l'esigenza di uno stretto collegamento fisico tra gli uffici giudiziari e il territorio.

Si ritiene inoltre che, per favorire l'ottimale funzionamento degli uffici giudiziari e il più equilibrato espletamento delle loro attività, le dotazioni organiche dovrebbero essere determinate in rapporto ai carichi giudiziari dell'ultimo triennio, piuttosto che in base al dato estrinseco della popolazione residente nel distretto o nel circondario. Inoltre, come previsto alla lettera *f*), i dati relativi al contenzioso dovrebbero essere opportunamente ponderati, tenendo conto non solo del numero, ma anche del valore e dell'oggetto delle cause promosse nella sede e nel periodo considerati.

Apparentemente eccentrica rispetto al prospettato parallelismo tra i nuovi organi della giustizia tributaria e quelli della magistratura ordinaria potrebbe sembrare la lettera *i*), con la quale si propone di affidare al Ministero dell'economia e delle finanze le funzioni relative all'organizzazione e al funzionamento dei servizi della giustizia tributaria, comprese quelle relative alla riscossione del contributo unificato. Sebbene si ritenga che, secondo l'ottimale riparto delle funzioni amministrative, tali funzioni dovrebbero spettare al Ministero della giustizia, si ritiene opportuno tenere ferme le competenze attuali (che non incidono sull'esercizio dell'attività giurisdizionale) allo scopo di favorire una migliore transizione al nuovo sistema, evitando il rischio che un eventuale cumulo di cambiamenti sul piano sia giudiziario che

burocratico possa nuocere al buon avvio della riforma.

I principi concernenti più direttamente il futuro regime dell'ordinamento giurisdizionale tributario affrontano aspetti di carattere transitorio esaminati per i profili di massima, piuttosto che nel dettaglio. In questa prospettiva, alla lettera *l*) si dispone che — nella fase di prima applicazione della riforma — i posti di ruolo vacanti possano essere coperti attraverso un concorso riservato ai giudici attualmente in servizio, tenendo conto non solo dell'anzianità acquisita, ma anche e soprattutto della professionalità espressa attraverso le sentenze redatte e le eventuali pubblicazioni. I restanti posti vacanti dovrebbero essere coperti mediante proroga degli attuali incarichi.

Una questione specifica, su cui il gruppo di lavoro non ha registrato l'unanimità ma solo la maggioranza dei consensi, ha riguardato il raccordo tra l'ordinamento della giustizia tributaria di merito, affidato al nuovo giudice speciale, e l'ordinamento della sezione tributaria presso la Corte di cassazione, quale giudice di legittimità appartenente al sistema della giurisdizione ordinaria. Di seguito sono sintetizzate le due posizioni emerse nella discussione:

a) secondo una prima tesi, occorre consentire al giudice tributario speciale di accedere alla già esistente sezione tributaria specializzata presso la Corte suprema di cassazione, non solo per offrirgli le opportune prospettive di carriera, ma anche e soprattutto per assicurare che il giudizio di legittimità si arricchisca dell'esperienza e della professionalità da lui maturate nei gradi di merito. Questa soluzione non troverebbe ostacoli di carattere costituzionale, secondo la più corretta interpretazione dell'articolo 102, secondo comma, secondo periodo, della Costituzione, che — nel prevedere la partecipazione di « cittadini idonei estranei alla magistratura » alle sezioni specializzate istituite presso gli organi giudiziari ordinari per determinate materie — dovrebbe consentire a più forte ragione la partecipazione di giudici speciali, che abbiano uno *status* identico a quello dei magistrati ordinari. Questa tesi sembra aval-

lata dalla sentenza della Corte costituzionale n. 1 del 1983, che riconosce la potestà del legislatore ordinario di coordinare gli ordinamenti giudiziari « acefali » e l'ordinamento della Corte suprema di cassazione. In questa prospettiva, si propone non solo di dare una veste legislativa alle vigenti norme organizzative interne che regolano il funzionamento di una sezione specializzata tributaria presso la Corte di cassazione, ma anche di prevedere che possano accedere ad essa anche i magistrati della Corte di appello tributaria, a seguito di designazione del Consiglio superiore della magistratura fondata su criteri di massima da esso definiti con proprio regolamento;

b) secondo altra tesi, il connubio tra giudici ordinari e giudici speciali nell'ambito della stessa sezione specializzata della Corte di cassazione costituirebbe un sistema ibrido e troverebbe ostacoli di ordine costituzionale, organizzativo e funzionale. In questa prospettiva, si osserva che la citata sentenza della Corte Costituzionale n. 1 del 1983 non reca il riconoscimento della conformità alla Costituzione di un'eventuale sezione tributaria specializzata « mista »; che la cooptazione di magistrati estranei alla magistratura ordinaria presso la Corte di cassazione non sarebbe compatibile con le vigenti norme regolamentari interne; che l'eventuale ingresso di giudici estranei alla magistratura ordinaria nella sezione specializzata tributaria finirebbe per alterare il buon funzionamento delle sezioni unite della Corte di cassazione, alla quale tali giudici finirebbero per accedere. In questa prospettiva, la proposta di riforma dovrebbe limitarsi a prevedere la « legificazione » delle norme organizzative interne che disciplinano l'attuale sezione tributaria, assicurando una maggiore stabilità della sua composizione, e non dovrebbe prevedere in aggiunta la possibilità di accesso da parte dei giudici tributari di merito.

Il CNEL, nel dibattito svolto al suo interno, preso atto delle diverse soluzioni prospettate, ha ritenuto di inserire tra i principi di delega quello contenuto nella lettera m), che costituisce espressione della tesi sopra riportata *sub a*).

2. *Le norme di riforma del contenzioso.*

Il CNEL, confortato dall'unanime avviso dei componenti del gruppo di lavoro, ritiene che l'attuale disciplina del processo tributario sia sostanzialmente valida, perché prevede un rito sufficientemente rapido e snello, che favorisce l'efficienza del sistema giudiziario, e che, pertanto, occorra limitarsi ad alcuni specifici interventi, tra loro coordinati, che mirano soprattutto a adeguare il rito alle nuove tecnologie, a favorire una più effettiva tutela del contraddittorio e della parità delle parti, a consentire un migliore utilizzo dei mezzi istruttori e a promuovere strumenti di conciliazione e di deflazione del contenzioso. In particolare, le proposte del CNEL si articolano sui temi di seguito illustrati.

a) La composizione del giudice e lo svolgimento dell'udienza.

Esigenze di efficienza operativa e di responsabilizzazione del giudice suggeriscono di distinguere il giudizio di appello, affidato a un organo giurisdizionale collegiale composto di tre membri, dal giudizio di primo grado, che, in via di principio, dovrebbe essere affidato a un giudice monocratico. Si ritiene tuttavia che l'affidamento delle cause di primo grado a un giudice monocratico non possa essere generalizzato e richieda alcune cautele: sotto il profilo oggettivo, sembra prudente — quanto meno nella fase di prima applicazione della riforma — mantenere la composizione collegiale del giudice di primo grado per le cause di maggior valore, che sono normalmente più complesse e richiedono un maggiore livello di esperienza; per altro verso, si ritiene che le funzioni di giudice monocratico possano essere attribuite solo a giudici di ruolo, che abbiano superato un concorso pubblico (con esclusione, quindi, dei giudici onorari, che nella fase di prima applicazione conserverebbero il proprio incarico fino al completamento dei nuovi ruoli) e a giudici che abbiano già acquisito un sufficiente grado di esperienza nel sistema della giustizia tributaria (con esclusione,

quindi, dei giudici di prima nomina e dei giudici provenienti da altre giurisdizioni che non abbiano compiuto un triennio di esperienza nel sistema della giustizia tributaria). Per queste ragioni, la previsione di una competenza collegiale per le cause di primo grado appare necessaria non solo per assicurare una più ponderata decisione delle cause di maggiore importanza, ma anche per consentire lo svolgimento della necessaria attività di formazione dei giudici tributari, mediante confronto con i colleghi più anziani. Si propone dunque, alla lettera *n*), di prevedere l'attribuzione delle cause di primo grado relative ai tributi di valore superiore a 100.000 euro a un collegio composto di tre membri, e delle altre cause tributarie di primo grado a un giudice di ruolo monocratico con almeno tre anni di servizio nel sistema della giustizia tributaria.

Si ritiene che un altro punto qualificante della riforma del rito tributario possa essere costituito dalla disciplina dell'udienza telematica, in conformità alla proposta formulata alla lettera *o*). Una tale disciplina, che tende a valorizzare le potenzialità delle nuove tecnologie e potrebbe avere un effetto espansivo per la disciplina di altri procedimenti giurisdizionali, dovrebbe avere carattere derogatorio rispetto alla tradizionale udienza in presenza e dovrebbe essere attivata su opzione espressa di una delle parti entro il termine di cinque giorni dalla data di comunicazione dell'udienza, in mancanza di opposizione della controparte nei dieci giorni successivi. Un tale sistema favorirebbe l'economicità e l'efficienza del processo e dovrebbe comunque garantire la corretta autenticazione delle parti e dei difensori, la tutela del contraddittorio e dei dati personali, il corretto svolgimento delle attività collegiali e l'assistenza del pubblico alle udienze pubbliche attraverso idonee piattaforme telematiche.

b) Gli strumenti conciliativi.

Nel sistema della giurisdizione tributaria dovrebbero assumere particolare rilevanza gli strumenti conciliativi, che appa-

iono espressione dei valori della collaborazione e della buona fede a cui il sistema tributario dovrebbe ispirarsi, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto del contribuente), e in attuazione dei generali principi di capacità contributiva e di buon andamento. Tali strumenti dovrebbero essere altresì coordinati con i mezzi di definizione della controversia in sede amministrativa, quali l'accertamento con adesione nella fase sia antecedente che successiva all'adozione dell'atto impositivo, e dovrebbero favorire una maggiore coscienza dei doveri contributivi, un più equo sistema di tassazione, una consistente deflazione del contenzioso, una più efficace attività di riscossione e una maggiore stabilità e certezza dei rapporti fiscali per le imprese, con conseguenti vantaggi per l'equilibrio del sistema economico nel suo complesso.

In questa prospettiva, alle lettere *p*) e *q*), si propone di conservare tutte le forme conciliative attualmente previste, sia nella fase precontenziosa, quale presupposto processuale dell'azione per le cause di valore inferiore a 50.000 euro (articolo 17-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546), sia nel corso del processo (« conciliazione in udienza », di cui all'articolo 48 del decreto legislativo n. 546 del 1992, e « conciliazione fuori udienza », di cui al successivo articolo 48-*bis*). Si ritiene tuttavia che nel già menzionato articolo 17-*bis* del decreto legislativo n. 546 del 1992 occorra sostituire la nozione di « mediazione » con quella di « conciliazione amministrativa » [(lettera *p*)], e ciò sia perché il termine « mediazione » costituisce fonte di equivoci, in mancanza di un soggetto in posizione di terzietà preposto all'attività di definizione, sia perché appare necessario differenziare tale procedimento dalla conciliazione giudiziaria e stragiudiziale prevista dai citati articoli 48 e 48-*bis* del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Si ritiene inoltre che al mantenimento e alla valorizzazione degli strumenti conciliativi esistenti debba aggiungersi — fino ad assumere un ruolo preminente — un'ulteriore forma di definizione bonaria affidata all'iniziativa del giudice, mediante esten-

sione al processo tributario delle disposizioni contenute nell'articolo 185-*bis* del codice di procedura civile. Al fine di rafforzare l'efficacia di questa disposizione, è utile prevedere altresì che le spese del processo restino a carico della parte che, senza giustificato motivo, non abbia accettato la proposta del giudice, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta di definizione ad essa rivolta.

c) Il rito e l'istruttoria.

Alla lettera *r)* si propone di includere tra gli atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'atto di recupero dei tributi indebitamente compensati. La norma potrebbe apparire superflua, perché la giurisprudenza ritiene pacificamente impugnabile tale categoria di atti. Ciò nonostante, si ritiene opportuno conferire maggiore completezza e organicità alla disciplina processuale, anche al fine di dare migliore evidenza all'atto di recupero, quale istituto di carattere estremamente invasivo, che è stato elaborato prevalentemente attraverso la prassi e che costituisce oggetto di una disciplina normativa ancora incerta e lacunosa.

Assume notevole impatto la proposta articolata alla lettera *s)*, con cui si intende affermare la natura decadenziale dei termini per la produzione di documenti, memorie e note di repliche e il divieto della costituzione in giudizio « ultra-tardiva » (cioè della costituzione in giudizio oltre il termine per la produzione di memoria difensiva, ai sensi dell'articolo 32, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 1992). In tal modo si vuole contrastare la frequente prassi di taluni enti impositori che, in contraddizione con il loro ruolo di attori in senso sostanziale, tendono a costituirsi in giudizio e a svolgere la propria attività di difesa solo all'ultimo momento (spesso coincidente con la data stessa dell'udienza), così impedendo la formazione di un contraddittorio effettivo con il contribuente e ledendo i suoi diritti di difesa.

La fissazione del termine ultimo per la costituzione in giudizio al momento del

deposito della memoria difensiva assicura una maggiore parità delle parti, una maggiore pienezza del contraddittorio e una maggiore speditezza del giudizio, salvaguardando allo stesso tempo il diritto di difesa. Essa consente infatti al contribuente di conoscere e prevedere la condotta processuale dell'ente impositore prima della data dell'udienza fissata per la decisione, consentendo la facoltà di replica ed evitando un « effetto sorpresa » che potrebbe comportare la necessità di un rinvio o determinare una pronuncia basata su fatti nuovi, in precedenza non conosciuti.

Con la lettera *t)* si propone di precisare, nel giusto contesto normativo e in conformità agli indirizzi giurisprudenziali più autorevoli, il significato e la portata delle disposizioni che prevedono il divieto di utilizzare atti e documenti di cui sia stata rifiutata l'esibizione in sede di verifica (si confrontino l'articolo 32, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e l'articolo 52, quinto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633). Al fine di conciliare l'esercizio del diritto di difesa con l'esigenza di garantire il corretto svolgimento dell'attività di verifica e di scongiurare i rischi connessi a produzioni documentali tardive, si ritiene opportuno puntualizzare che il divieto di cui trattasi opera nel solo caso in cui il comportamento del contribuente sia connotato da una condotta dolosa o gravemente colposa, e non pure quando la mancata esibizione degli atti richiesti dai verificatori sia cagionata da difficoltà obiettive.

Le disposizioni proposte alle lettere *u)*, *v)* e *z)* si riferiscono alle dichiarazioni rese da terzi in sede extra-giudiziale e alla prova testimoniale nel processo tributario. Tali disposizioni tendono a colmare le attuali lacune dell'istruttoria nel processo tributario, determinate soprattutto dal divieto contenuto nell'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Si tratta di un divieto in gran parte ingiustificato, che non trova corrispondenza in altri rami dell'ordinamento processuale e che è astrattamente idoneo a ledere il corretto esercizio dell'attività di

difesa e la corretta attuazione degli obblighi contributivi. Con riferimento a questi temi, si ritiene che si debbano distinguere due profili:

1) quello dell'utilizzabilità delle dichiarazioni acquisite dai verbalizzanti nel corso delle indagini, che sono normalmente considerate « prove atipiche » liberamente valutabili dal giudice, in connessione con altri elementi di prova. Con la lettera *u*) si propone che, per favorire la parità delle posizioni delle parti nel processo, debba essere prevista la facoltà del contribuente di produrre analoghe dichiarazioni di terzi, redatte nella forma della certificazione sostitutiva di cui all'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. Si tratta in realtà di convalidare una prassi già diffusa nella giurisprudenza di merito, che è opportuno tuttavia dotare di copertura legislativa, in considerazione del fatto che le norme vigenti attribuiscono rilevanza a tali dichiarazioni solo nei confronti degli organi dell'amministrazione pubblica e dei gestori o esercenti di pubblici servizi, e non pure a scopi di dimostrazione in giudizio. Sotto altro profilo, occorre considerare che le prove « atipiche », che si siano formate senza contraddittorio in altra sede, dovrebbero poter essere ammesse nel processo a condizione che il contraddittorio possa formarsi nel proprio ambito. Per questo motivo, dovrebbe essere fatta sempre salva la possibilità del giudice o delle parti di disporre l'audizione come testi delle persone che abbiano reso dichiarazioni su circostanze aventi rilevanza decisiva ai fini del giudizio, come proposto alla lettera *v*);

2) quello dell'estensione al processo tributario [(lettera *z*)] della prova testimoniale scritta, di cui agli articoli 257-*bis* del codice di procedura civile e 103 delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile. Questa possibilità dovrebbe trovare applicazione nei casi in cui non si ritengano sufficienti le dichiarazioni di cui si è detto alla lettera *v*) e — per essere effettiva — dovrebbe essere rimessa all'iniziativa di ciascuna parte, previa autorizzazione del giudice. Si ritiene inoltre che, per esigenze di economia processuale, l'uso di

questo strumento dovrebbe essere limitato alle ipotesi in cui occorra accertare situazioni di fatto rilevanti ai fini del giudizio, delle quali esista un principio di prova e il testimone abbia conoscenza diretta, e che non sia possibile verificare con altri mezzi.

d) Gli strumenti di deflazione.

Si ritiene che, ai fini dell'efficiente esercizio della funzione giurisdizionale, assuma un'importanza strategica la deflazione del contenzioso. La possibilità di risolvere in tempi rapidi e con pronunce autorevoli i conflitti tra il contribuente e gli enti impositori presuppone infatti un numero di controversie concretamente gestibile.

Attualmente, la gravità del problema è testimoniata soprattutto dall'arretrato che si è accumulato presso la Corte suprema di cassazione, nonostante ogni possibile sforzo compiuto al fine di razionalizzare l'impiego delle risorse umane disponibili e di massimizzare i risultati concretamente perseguibili. È auspicabile che le attuali difficoltà potranno essere notevolmente ridimensionate attraverso il potenziamento degli strumenti conciliativi a cui si è fatto riferimento innanzi e il miglioramento della qualità delle sentenze di merito, che dovrebbe derivare dalla maggiore qualificazione del giudice tributario a tempo pieno, altamente specializzato, che si propone di istituire.

Occorre tuttavia considerare che si potranno perseguire ulteriori risultati nel contenimento del contenzioso, se si adottano specifici strumenti per accrescere la certezza del diritto attraverso il migliore esercizio della funzione di nomofilachia della Corte suprema di cassazione. Si ritiene infatti che il più grave fattore di crisi del sistema della giustizia tributaria sia rappresentato dalla proliferazione di norme di scarsa qualità tecnica, emanate in modo spesso alluvionale, e dalla tendenza degli enti impositori a coltivare ad oltranza ogni controversia che presenti problemi interpretativi, al fine di evitare la formazione di precedenti giurisdizionali sfavorevoli. Ciò si traduce in un'enorme diffusione di contenzioso seriale e di giudicati contrastanti e

nella contrapposta esigenza di una più tempestiva formazione di orientamenti interpretativi stabili e omogenei. A tal fine si propone:

1) di valorizzare il ruolo della procura generale presso la Corte di cassazione, con l'intento di intercettare e accelerare la fissazione di « cause-pilota », che interessino contenziosi seriali, prospettino questioni di diritto rilevanti od offrano occasione per risolvere incertezze e conflitti giurisprudenziali. In questa prospettiva, alla lettera *aa*) si propone di attribuire al procuratore generale la facoltà di richiedere la fissazione urgente di cause seriali o di rilevante importanza;

2) di prevedere la facoltà dei giudici di rivolgere alla Corte di cassazione, per il tramite del procuratore generale presso la medesima Corte, un quesito pregiudiziale sul significato e sulla portata della norma controversa. In tal caso, il giudizio dinanzi al giudice *a quo* rimarrebbe sospeso fino all'esito del procedimento incidentale e le parti potrebbero partecipare alla fase di giudizio che si svolgerà in sede di legittimità, con effetti vincolanti nei loro confronti del principio di diritto che sarà enunciato dalla Corte suprema di cassazione [(lettera *bb*)]. Si tratterebbe di un'utile integrazione della proposta formulata alla lettera *aa*), in considerazione del fatto che normalmente le novità interpretative approdano in sede di legittimità dopo vari anni dal momento in cui insorgono in sede di merito. Occorre tuttavia a avvertire che

quest'ultima proposta [che trova corrispondenza nell'articolo 6-*bis*, lettera *g*), del contestuale progetto di riforma del processo civile, che potrebbe confluire senza sostanziali modificazioni in un ipotetico articolo 362-*bis* del codice di procedura civile], ha incontrato il netto dissenso di alcuni componenti della commissione, per i rischi di una deresponsabilizzazione del giudice di merito, di un ingiustificato allungamento dei tempi del processo e di uno snaturamento della funzione di valutazione tipica della Corte di cassazione. Secondo altra opinione, il proposto rinvio pregiudiziale dovrebbe essere subordinato all'esistenza di un contrasto interpretativo nella giurisprudenza di merito.

e) L'assistenza tecnica.

Al fine di evitare la possibile lesione di interessi professionali, non si ritiene opportuno incidere sull'attuale disciplina dei soggetti ammessi al patrocinio dinanzi alla giurisdizione tributaria. Si ritiene tuttavia indispensabile colmare l'attuale carenza di una normativa che disciplini in modo uniforme gli obblighi deontologici dei difensori appartenenti alle varie categorie abilitate al patrocinio [(lettera *cc*)]. In tali circostanze, si ritiene opportuno prevedere l'estensione delle norme del codice deontologico forense, approvato dal Consiglio nazionale forense nella seduta del 31 gennaio 2014, a tutti i soggetti che assumano il patrocinio del contribuente dinanzi ai giudici tributari di merito.

RELAZIONE TECNICA

(Articolo 17, comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196).

La presente iniziativa, redatta in forma di legge di delega, individua principi e criteri che dirigono il legislatore delegato verso una migliore attuazione dei principi costituzionali richiamati all'articolo 1, comma 1, primo periodo, dell'articolato proposto.

Dalla lettura di detti principi si evince chiaramente l'intento di operare nelle direzioni del recupero di efficienza del sistema tributario e del contenimento dei costi.

Premesso che il reale ed effettivo contenimento tra costi aggiuntivi e benefici attesi potrà risultare definito solo con l'emanazione dei decreti legislativi da parte del Governo, cui spetta determinare tempi e modalità di attuazione dei principi di delega, valgano tuttavia le considerazioni generali che seguono, tese a evidenziare fattori compensativi di eventuali oneri aggiuntivi.

L'istituzione dei tribunali tributari, in primo grado di merito, e della corte di appello tributaria, in secondo grado di merito, di cui al principio *sub* lettera *a*) del comma 1 dell'articolo 1, sostituisce gli attuali organi (commissioni tributarie) ma con le deroghe di cui alla lettera *e*), ove si prevede il loro accorpamento in ambiti territoriali omogenei secondo criteri di economicità e di efficienza, tenendo conto delle potenzialità del processo telematico e assicurando la tendenziale equivalenza dei carichi processuali. Il riferimento al processo telematico forma oggetto di un ulteriore principio di delega *sub* lettera *o*), concernente l'introduzione dell'udienza telematica con le modalità e le garanzie ivi stabilite.

Al generale recupero di margini di efficienza ed economicità contribuiscono le innovazioni tese al decongestionamento del contenzioso tributario attraverso l'introduzione di nuovi istituti, azionabili dal procuratore generale presso la Corte di cassazione, sia con riferimento alla fissazione di udienze per « cause seriali » [(lettera *aa*)] sia con l'introduzione del giudizio incidentale per l'enunciazione di principi di diritto vincolanti, in sede nomofilattica, per la soluzione di questioni interpretative idonea a contenere la proposizione di nuovi ricorsi vertenti sulla medesima questione [(lettera *bb*)];

Parimenti rilevanti sotto il profilo dell'economicità sono i principi espressi alle lettere *p*), *q*) e *r*), tendenti alla razionalizzazione e semplificazione del procedimento tributario.

Invariata resta la competenza del Ministero dell'economia e delle finanze in ordine alla prestazione dei servizi della nuova giustizia tributaria, compresa quella relativa alla riscossione del contributo unificato [(lettera *i*)].

La previsione di concorsi per l'assunzione di giudici tributari professionali e a tempo pieno, di cui alle lettere *a*) e *c*), trova numerosi temperamenti nei principi di seguito evidenziati.

Il principio *sub* *d*) prevede la partecipazione al sistema della giustizia tributaria dei giudici già appartenenti all'ordinamento giudiziario sulla base di incarichi conferiti dai rispettivi organi di autogo-

verno, mentre il principio *sub* lettera *f*) dispone che nella formazione degli organici siano adottati indici di ponderazione fondati sul reale contenzioso registrato negli ultimi tre anni.

Di particolare rilievo, ai fini della presente relazione, è il principio *sub* lettera *l*), che prevede l'emanazione di norme transitorie tese ad assicurare il transito dei giudici tributari attualmente in servizio nei nuovi ruoli della giustizia tributaria, mediante un esame per titoli, riservato ai giudici con anzianità minima di cinque anni, che tenga conto della professionalità espressa attraverso le sentenze redatte ed eventuali pubblicazioni, e la proroga degli incarichi in corso nella misura necessaria a consentire il completamento dei nuovi organici.

Infine, il principio *sub* lettera *n*) introduce la competenza del giudice monocratico nei giudizi di primo grado su cause di valore fino a 100.000 euro.

Detti temperamenti paiono idonei a determinare una graduale formazione del ruolo della giustizia tributaria e determinano la progressiva liberazione di risorse a copertura degli oneri necessari alle assunzioni residuali per il completamento della dotazione individuata secondo criteri di economicità e contenimento numerico.

Tanto si riferisce, tenuto conto della natura della presente iniziativa, consistente in un atto di delegazione da attuarsi con specifici decreti legislativi, e della natura del soggetto da cui essa promana, il CNEL nell'atto di esercizio della piena prerogativa di cui al terzo comma dell'articolo 99 della Costituzione.

PROPOSTA DI LEGGE
D'INIZIATIVA DEL CNEL

Art. 1.

1. Il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o più decreti legislativi aventi ad oggetto modifiche dell'ordinamento della giustizia tributaria e del contenzioso tributario, attuative dei principi costituzionali espressi dagli articoli 24, 53, 97, 102, 106, 108 e 111 della Costituzione e ispirate ai principi generali della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, e delle tradizioni giuridiche comuni degli Stati membri dell'Unione europea, sulla base dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) istituzione del tribunale tributario, per il giudizio di primo grado, e della corte di appello tributaria, per il giudizio di secondo grado, in sostituzione delle esistenti commissioni tributarie provinciali e regionali, composti da giudici professionali a tempo pieno assunti per pubblico concorso;

b) istituzione del ruolo dei giudici tributari, con *status* giuridico ed economico equiparato a quello dei magistrati ordinari di merito;

c) disciplina del concorso pubblico per esami scritti e orali per l'accesso al ruolo dei giudici tributari, modellata su quella del concorso per uditore giudiziario, con previsione di specifiche prove sul diritto tributario e sull'economia, sulla contabilità e sul bilancio aziendali;

d) previsione della partecipazione al sistema della giustizia tributaria di magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, a seguito di specifico incarico conferito dai rispettivi organi di autogo-

verno sulla base di criteri di massima da essi definiti con propri regolamenti;

e) determinazione delle sedi e delle circoscrizioni territoriali di competenza dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, prevedendo in via ordinaria la loro dislocazione rispettivamente presso i capoluoghi di provincia e i capoluoghi di regione e, in via derogatoria, il loro accorpamento in ambiti territoriali omogenei secondo criteri di economicità e di efficienza, tenendo conto delle potenzialità del processo telematico e assicurando la tendenziale equivalenza dei carichi processuali;

f) determinazione degli organici dei giudici tributari sulla base di criteri che tengano conto, con opportuni indici di ponderazione, del numero, del valore e dell'oggetto delle controversie proposte nell'ultimo triennio nelle aree di competenza;

g) istituzione del Consiglio superiore della giustizia tributaria, quale organo di autogoverno del giudice tributario di merito, con funzioni analoghe a quelle del Consiglio superiore della magistratura;

h) regolamentazione della responsabilità disciplinare dei giudici tributari e del procedimento sanzionatorio, uniformando la normativa a quella concernente la magistratura ordinaria;

i) affidamento dell'organizzazione e del funzionamento dei servizi della giustizia tributaria, compresi quelli relativi alla riscossione del contributo unificato, al Ministero dell'economia e delle finanze;

l) introduzione di norme transitorie che:

1) assicurino il transito dei giudici tributari attualmente in servizio nel nuovo ruolo dei giudici tributari, mediante un esame per titoli, riservato ai giudici con anzianità minima di cinque anni, che tenga conto della professionalità espressa attraverso le sentenze redatte ed eventuali pubblicazioni;

2) consentano la proroga degli incarichi in corso nella misura necessaria a

consentire il completamento dei nuovi organici;

m) regolamentazione per via legislativa, nel rispetto dell'articolo 102 della Costituzione, dell'esistente sezione tributaria specializzata presso la Corte suprema di cassazione, favorendo la stabilità della sua composizione, coordinandola con il sistema della giustizia tributaria di merito e assicurando l'accesso di magistrati della corte di appello tributaria a seguito di designazione del Consiglio superiore della magistratura fondata su criteri di massima dallo stesso definiti con proprio regolamento;

n) attribuzione delle cause tributarie in grado di appello e di quelle di primo grado relative ai tributi di valore superiore a euro 100.000 a un collegio composto di tre membri, e delle altre cause tributarie di primo grado a un giudice di ruolo monocratico con almeno tre anni di servizio nel sistema della giustizia tributaria;

o) disciplina dell'udienza telematica del processo tributario, sulla base di opzione espressa da una delle parti entro il termine di cinque giorni dalla data di comunicazione dell'udienza e in mancanza di opposizione della controparte nei dieci giorni successivi, in modo da favorire l'efficienza del processo e la razionale utilizzazione degli strumenti di comunicazione da remoto, da garantire la corretta autenticazione delle parti e dei difensori e la tutela del contraddittorio e dei dati personali e da assicurare il corretto svolgimento delle attività collegiali e l'assistenza del pubblico attraverso idonea piattaforma telematica;

p) sostituzione della nozione di « mediazione » con la nozione di « conciliazione amministrativa » nella disciplina di cui all'articolo 17-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

q) ferme restando le disposizioni di cui agli articoli 48 e 48-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in materia di conciliazione giudiziale ed extragiudiziale, estensione al processo tributario delle disposizioni relative alla proposta di conciliazione del giudice, di cui all'articolo 185-*bis* del codice di procedura civile, e

modifica dell'articolo 15, comma 2-*octies*, del citato decreto legislativo n. 546 del 1992, prevedendo in aggiunta che le spese del processo restino a carico della parte che, senza giustificato motivo, non abbia accettato la proposta del giudice, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta di definizione ad essa rivolta;

r) inserimento dell'atto di recupero del tributo indebitamente compensato tra gli atti impugnabili ai sensi dell'articolo 19 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

s) al fine di assicurare la parità delle parti, l'effettività del contraddittorio e la speditezza del giudizio e di salvaguardare nel contempo il diritto di difesa, previsione di termini decadenziali per il deposito di documenti, memorie difensive e repliche, con previsione del diritto di partecipare alla discussione orale e di presentare repliche solo in caso di costituzione entro il termine stabilito dall'articolo 32, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, per il deposito della memoria difensiva;

t) previsione del divieto di produrre atti e documenti che, in sede di verifica, il contribuente abbia rifiutato di esibire con dolo o colpa grave, abbia falsamente dichiarato di non possedere o abbia sottratto a ispezione per errore non scusabile;

u) introduzione tra i mezzi istruttori di dichiarazioni, liberamente apprezzabili dal giudice, rese da persone informate dei fatti, nelle forme e sotto le responsabilità previste dall'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;

v) previsione della facoltà del giudice di sentire come testimoni, nel contraddittorio delle parti, le persone informate dei fatti che siano state sentite dai verbalizzanti nel corso delle indagini o abbiano reso le dichiarazioni sostitutive di cui alla lettera u) su circostanze rilevanti ai fini del giudizio;

z) estensione al processo tributario della prova testimoniale scritta di cui agli

articoli 257-*bis* del codice di procedura civile e 103-*bis* delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile, su istanza di parte e autorizzazione del giudice, allorquando occorra accertare situazioni di fatto rilevanti ai fini del giudizio, delle quali esista un principio di prova e il testimone abbia conoscenza diretta e che non sia possibile verificare con altri mezzi;

aa) previsione della facoltà del procuratore generale presso la Corte di cassazione di richiedere la fissazione urgente dell'udienza per cause seriali o di rilevante importanza;

bb) previsione della facoltà del giudice di merito di richiedere al procuratore generale presso la Corte di cassazione di sottoporre in via pregiudiziale alla Corte medesima un motivato quesito pregiudiziale sul significato e sulla portata di norme tributarie che riguardino cause seriali, risultino di difficile e incerta interpretazione e non abbiano formato oggetto di precedenti pronunce di legittimità, con sospensione della causa fino all'esito del procedimento incidentale, con facoltà delle parti di partecipare al giudizio incidentale che dovesse essere instaurato con procedura accelerata dinanzi alla Corte di cassazione e con valore vincolante della soluzione interpretativa accolta nell'ambito della causa in cui il quesito sia stato sollevato;

cc) estensione delle norme del codice deontologico forense ai difensori appartenenti ad altre categorie, abilitati alla difesa nelle cause dinanzi al giudice tributario.

2. Il Governo è delegato ad adottare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore di ciascuno dei decreti legislativi di cui al comma 1, uno o più decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni dei decreti legislativi di cui al medesimo comma 1.

3. I decreti legislativi di cui al comma 1 sono adottati su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, previa acquisizione del parere della Conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo

28 agosto 1997, n. 281, del parere del Consiglio di Stato e del parere del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro, che sono resi nel termine di quarantacinque giorni dalla data di trasmissione dello schema di ciascun decreto legislativo, decorso il quale il Governo può comunque procedere. Lo schema del decreto legislativo è successivamente trasmesso alle Camere per l'espressione dei pareri delle Commissioni parlamentari competenti per materia e per i profili finanziari e della Commissione parlamentare per la semplificazione, che si pronunciano nel termine di sessanta giorni dalla data di trasmissione, decorso il quale il decreto legislativo può essere comunque adottato. Se il termine previsto per il parere di cui al secondo periodo scade nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine previsto al comma 1 o successivamente, quest'ultimo è prorogato di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, trasmette nuovamente il testo alle Camere con le sue osservazioni e con eventuali modificazioni, corredate dei necessari elementi integrativi di informazione e motivazione. Le Commissioni competenti per materia possono esprimersi sulle osservazioni del Governo entro il termine di dieci giorni dalla data della nuova trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può essere comunque adottato.

4. Entro dodici mesi, rispettivamente, dalla data di entrata in vigore di ciascuno dei decreti legislativi di cui ai commi 1 e 2, il Governo può adottare, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e della procedura di cui al presente articolo, uno o più decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive.

