

LA RELAZIONE FINALE DELLA COMMISSIONE- 08 LUGLIO 2021 ORE 06:00

Giustizia tributaria: contraddittorio e autotutela obbligatoria per abbattere il contenzioso

Stefano Loconte - Professore Straordinario di Diritto Tributario, Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima

Per la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, gli obiettivi di miglioramento della qualità della risposta giudiziaria e di riduzione dei tempi del processo passano attraverso due temi centrali: da un lato la specializzazione dei giudici tributari, dall'altro il rafforzamento - o il miglioramento - degli strumenti deflattivi. Sotto quest'ultimo profilo, la proposta avanzata dalla Commissione nella relazione finale del 30 giugno prevede, sostanzialmente, l'ampliamento delle fattispecie di contraddittorio endoprocedimentale e l'introduzione di ipotesi di annullamento in autotutela obbligatorie.

Il 30 giugno scorso la Commissione interministeriale per la **riforma della giustizia tributaria** ha presentato al Ministro dell'Economia e delle finanze e al Ministro della Giustizia la propria **relazione finale** che contiene una serie di proposte di intervento per una riforma strutturale della giustizia tributaria.

Leggi anche [Giustizia tributaria: due proposte per la specializzazione dei giudici tributari](#)

Le criticità da risolvere

L'esigenza di riorganizzare il sistema delle tutele approntate dal giudizio tributario è da tempo avvertita e costituisce, oggi, una priorità del Governo, anche tenuto conto degli obiettivi del **Piano nazionale di ripresa e di resilienza**, approvato dal Parlamento e positivamente accolto dalla Commissione europea. Dall'ultima riforma del sistema tributario, quella recata dai decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 1992, sono passati quasi tre decenni che hanno messo a nudo le principali **criticità della giustizia tributaria**:

- (i) applicazione non uniforme del diritto, anche in ragione della sempre maggiore complessità e variabilità della normazione, con ripercussioni negative rispetto al principio di "certezza di diritto";
- (ii) deficit di conoscenze attorno alla giurisprudenza di merito;
- (iii) eccessiva durata del processo;
- (iv) insufficiente livello di specializzazione dei giudici;
- (v) dimensioni quantitative del contenzioso tributario;
- (vi) diffusa percezione d'una imperfetta indipendenza dei giudici tributari.

Non solo. Come osservato dalla Commissione, l'esigenza di una riforma ad ampio raggio è urgente anche tenuto conto del **rischio di collasso** della giustizia tributaria che potrebbe verificarsi nei prossimi mesi in ragione della ripresa dell'attività di notifica degli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica, sospesa dalla legislazione emergenziale Covid.

Dai lavori della Commissione emerge che gli obiettivi di miglioramento della qualità della

risposta giudiziaria e di riduzione dei tempi del processo passano attraverso **due temi centrali**: la specializzazione dei giudici tributari e il rafforzamento, o il miglioramento, degli strumenti deflattivi.

La specializzazione dei giudici tributari

Tra le peculiarità dei giudici tributari vi è il **carattere onorario** della carica. Tale caratteristica, che costituisce un *unicum* rispetto ai principali ordinamenti europei, è stata giudicata anacronistica dalla Commissione, retaggio della primigenia natura di contenzioso amministrativo del processo e definitivamente superata quasi 50 anni fa con il pieno riconoscimento del carattere giurisdizionale della funzione svolta dai giudici tributari.

L'assenza di specializzazione del giudice tributario pregiudica, inevitabilmente, l'interesse generale all'adeguata e sollecita composizione delle dispute e incide sull'elevato numero di ricorsi devoluti alla cognizione della Corte di Cassazione. Non stupisce quindi che la Commissione abbia individuato come prioritaria l'esigenza di introdurre un **giudice di merito specializzato e a tempo pieno**.

In argomento, in seno alla Commissione si sono formati **due diversi indirizzi** che, invero, non hanno trovato una composizione unitaria rispetto alle modalità attraverso cui conseguire la specializzazione dei giudici tributari.

La **prima proposta** prevede l'istituzione di un ruolo autonomo di giudici tributari da assumere mediante **pubblico concorso**, salvaguardando, attraverso una riserva di posti, le professionalità già operanti nelle commissioni tributarie (magistrati ordinari e speciali, professori universitari e liberi professionisti).

La **seconda proposta** prevede il "**distacco**" a **domanda** presso le Commissioni tributarie regionali dei magistrati togati, ordinari e speciali, con permanenza minima di quattro anni e conservazione della progressione in carriera nell'ordine di appartenenza. Per quanto riguarda invece il primo grado di giudizio, tale seconda proposta prevede una modifica della disciplina di accesso ai ruoli giudicanti della giustizia tributaria (limite d'età, titoli di accesso), con ingresso iniziale in primo grado e possibilità di accesso al secondo grado solo dopo otto anni di positivo esercizio della giurisdizione.

La prima proposta

Il punto centrale della prima proposta risiede nella necessità di coordinare tale riforma con il divieto di istituzione di nuovi giudici speciali recato dall'art. 102 della Costituzione. Il nodo da sciogliere consiste nel comprendere se la VI Disposizione transitoria della Costituzione consente di considerare questa nuova magistratura come una proiezione delle Commissioni tributarie, già sottoposte più volte al vaglio della Corte Costituzionale quanto alla loro conformità all'art. 102 Cost. oppure se vi sia, per la radicale diversità ordinamentale, una discontinuità che rende non applicabile la salvezza garantita da tale disposizione. In realtà, secondo la giurisprudenza costituzionale, il combinato disposto dell'art. 102, comma 2, della Costituzione, e della VI disposizione transitoria impone solo di escludere l'introduzione di altri giudici (creati *ex novo*) diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione, lasciando la possibilità di diverso trattamento per le giurisdizioni speciali preesistenti innominate, oggetto tuttavia di obbligo di revisione.

In altre parole, il Parlamento non esaurisce, ma conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente, ciò con il solo duplice limite di non snaturare le materie attribuite alla rispettiva competenza, e di assicurare la conformità a Costituzione.

Non sembrano, quindi, esserci ostacoli costituzionali all'adozione di misure legislative volte alla realizzazione della prima proposta.

La seconda proposta

La seconda proposta ha, evidentemente, un impatto riformatore più limitato rispetto alla struttura attuale della magistratura tributaria, che resterebbe comunque un corpo non legato da

un rapporto di lavoro stabile ed esclusivo con l'organo di amministrazione della giustizia tributaria.

In ogni caso, l'assegnazione a tempo pieno e in via esclusiva del magistrato a questa sola funzione, per un periodo di tempo non trascurabile (almeno 4 anni), sembra poter assicurare, sul piano qualitativo e quantitativo, i risultati cui la riforma tende.

Il rafforzamento degli strumenti deflattivi

È intuitivo come il potenziamento dell'efficacia degli strumenti deflattivi comporta sia la **riduzione del numero di processi pendenti** sia una risposta in grado operare un maggiore bilanciamento degli interessi coinvolti nelle vicende tributarie.

La Commissione detta al riguardo una serie di linee guida.

Una prima proposta si colloca ben prima del ricorso al giudice tributario e prevede, sostanzialmente, l'ampliamento delle fattispecie di **contraddittorio endoprocedimentale** e l'introduzione di ipotesi di **annullamento in autotutela** obbligatorie.

La previsione di fattispecie obbligatorie di annullamento in autotutela è dichiaratamente volta a contrastare l'inerzia o il ritardo dell'Amministrazione finanziaria rispetto alle legittime richieste di annullamento in autotutela di atti palesemente illegittimi. Tale proposta, **profondamente innovativa**, prevede l'introduzione di un nuovo articolo nello Statuto dei diritti del contribuente che recepisca - con le opportune modifiche - il contenuto dell'attuale art. 2 del D.M. n. 37/1997 ("Regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria"), nonché l'ampliamento del novero degli atti impugnabili di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, includendovi anche "il rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela di atti definitivi".

A fronte del **diniego o rifiuto di autotutela** al contribuente è riconosciuta una tutela giudiziale solo rispetto ad atti divenuti già definitivi.

Il giudizio di **impugnazione del rifiuto** (espresso o tacito) dell'autotutela investe non solo l'accertamento dell'obbligo di provvedere ma si estende anche al merito della pretesa, conformemente alla natura di impugnazione-merito del giudizio tributario.

Infine, per evidenti esigenze di certezza, la Commissione propone di far coincidere il termine di decadenza dal poter di impugnare il rifiuto in merito all'istanza di autotutela con quello biennale previsto dall'art. 2, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 per le azioni di rimborso di tributi.