

Newsletter

Tax

La riforma della giustizia tributaria

23 Agosto 2022

Introduzione

La Legge di Riforma della Giustizia Tributaria si colloca tra gli interventi in materia fiscale previsti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (“PNRR”) per imprimere nuovo slancio economico al Paese, il cui grado di appetibilità presso gli investitori esteri è spesso condizionato dalle tempistiche e dalla mole di adempimenti necessari alla gestione del contenzioso tributario.

È in tale ottica che si inserisce il Disegno di legge recante Disposizioni in materia di giustizia e di processo di natura tributaria (“DDL”) approvato definitivamente il 9 agosto u.s. (ed in attesa di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), il quale introduce, da un lato, un rinnovamento sul fronte dell’organizzazione degli uffici giudiziari tributari; dall’altro lato, importanti modifiche nell’ambito delle norme che regolano la dinamica del relativo processo.

Si segnalano in particolare – e saranno oggetto di specifica illustrazione *infra* - le principali novità consistenti:

- nella radicale modifica dell’attuale **assetto degli organi della giurisdizione tributaria**;
- nell’introduzione dell’istituto della **definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione** (art. 5 del DDL);
- nelle modifiche riguardanti la **tempistica per la decisione dell’istanza di sospensione dell’esecuzione dell’atto impugnato** ex art. 47 del D.lgs. 546/1992 / (art. 4 lett. f. del DDL);
- nel nuovo **regime di condanna alla spesa** conseguente al rigetto del reclamo o al mancato accoglimento della proposta di mediazione ex art 17-bis del D.lgs. 546/1992 (art. 4 lett. e. del DDL);

- nell'istituzione di una **sezione specializzata** tributaria presso la Corte di Cassazione (art. 3 del DDL) e di una **competenza per valore del giudice tributario monocratico** in primo grado (art. 4 lett. b. del DDL)
- negli interventi che ridefiniscono l'**onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria** in giudizio (art. 4 lett. c del DDL) ed ammettono (a talune condizioni) la **prova testimoniale** nel processo tributario (art. 6 del DDL).

I Disposizioni in materia di assetto degli organi della giurisdizione tributaria (art. 1 del DDL)

Taluni interventi del DDL si collocano nella prospettiva di attribuire maggiore autonomia e indipendenza alla giurisdizione tributaria.

In prima istanza si segnala la sostituzione – di valore principalmente simbolico – della denominazione “Commissione tributaria” con quella di “**Corti di giustizia tributaria**”, di primo e di secondo grado.

Il DDL incide anche sui requisiti richiesti ai magistrati tributari (vale a dire quelli destinati a prestare servizio quali componenti delle Corti di giustizia tributaria¹) che divengono, a tutti gli effetti, dei giudici di carattere professionale superando così l'attuale carattere *onorario* della giurisdizione tributaria.

I giudici tributari saranno reclutati mediante un concorso pubblico e dovranno essere in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza ovvero del diploma di laurea specialistica in Scienze dell'economia o in Scienze economico-aziendali o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi equiparati.

Per i magistrati tributari viene introdotto un tirocinio formativo obbligatorio di almeno sei mesi presso le Corti di giustizia tributaria ed un obbligo di formazione continua. L'entrata in servizio dei magistrati tributari professionali avverrà nel corso del tempo rendendosi così necessaria una fase transitoria.

Viene poi rafforzato il ruolo del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria così da attribuire maggiore autonomia agli organi della giurisdizione tributaria di cui – come detto – è stato fissato il carattere professionale.

¹ Il giudizio di legittimità, infatti, resta incardinato presso la Corte di Cassazione a cui non avranno accesso i magistrati tributari e nel cui ambito sarà istituita una sezione specializzata *ad hoc*.

II

Definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione

L'art. 5 del DDL introduce la possibilità di definire in via agevolata taluni procedimenti pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione, con l'obiettivo di sfoltire il carico delle controversie tributarie quiescenti in fase di legittimità.

Sono definibili su istanza del contribuente le controversie pendenti innanzi alla Corte Cassazione al 15 luglio 2022, nel senso che entro tale data deve essere avvenuta la notifica dell'impugnazione- non è invece necessario che si sia avuta la costituzione in giudizio presso la Suprema Corte -.

Il contribuente può definire solo i procedimenti in cui **sia risultato vittorioso**:

- i. **in entrambi i gradi di merito**: in tale ipotesi, sono definibili le controversie il cui valore² non superi i **100.000 euro**, previo pagamento del **5%** del medesimo valore.
- ii. **in uno dei due giudizi, anche solo in parte**: in questo caso, le controversie definibili sono solo quelle il cui valore non superi i **50.000 euro**, previo pagamento del 20% del valore della causa.

Il contribuente non può quindi definire le controversie tributarie in cui sia risultato soccombente in entrambi i gradi di merito.

Sono in ogni caso escluse dalla definizione agevolata le controversie concernenti, anche solo in parte:

- le risorse proprie tradizionali dell'UE e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di definizione entro **centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della Legge** e con il pagamento degli importi dovuti³.

Ai fini della definizione si tiene conto di eventuali versamenti già effettuati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, ferma restando l'impossibilità di ottenere alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa⁴.

² La norma stabilisce che per "valore della lite" deve intendersi l'importo dell'imposta che ha formato oggetto di contestazione in primo grado, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni collegate al tributo (art. 16, comma 3, Legge 289/2002). Ne consegue che, ai fini dell'importo da versare per la definizione, il contribuente non potrà giovare dell'eventuale abbattimento ottenuto nelle decisioni di merito rispetto alla pretesa impositiva iniziale.

³ Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

⁴ Si consideri che, in caso di soccombenza del contribuente in secondo grado, il contribuente è tenuto alla corresponsione di tutte le somme richieste dall'Erario ivi incluse le sanzioni e gli interessi. È quindi probabile che, in tale eventualità, il contribuente si trovi ad avere già versato più di quanto dovuto in astratto per la definizione (20%).

Si segnala che, ai fini della nozione di controversia tributaria definibile, il DDL non attribuisce rilevanza alla natura dell'atto impugnato in primo grado (avviso di accertamento e/o rettifica, avviso di liquidazione, cartella di pagamento *et cetera*).

L'individuazione delle modalità attuazione della procedura di definizione è in ogni caso demandata a successivi provvedimenti *ad hoc* di competenza del direttore dell'Agenzia delle entrate.

III

Disposizioni in materia di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato ex art. 47 D.lgs. 546/1992

Un importante obiettivo dell'intervento di riforma consiste inoltre nella riduzione dei tempi di fissazione e trattazione delle udienze cautelari.

Il DDL modifica, infatti, il testo dell'art. 47 comma 2 del D.lgs. 546/1992, stabilendo che il presidente debba fissare la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione dell'istanza⁵ e che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima (e non più dieci).

È inoltre previsto che l'udienza cautelare non possa in ogni caso coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia. Il collegio provvede con ordinanza motivata non impugnabile nella stessa udienza di trattazione dell'istanza.

Si introduce poi un particolare effetto premiale per i soggetti cui si applicano i c.d. indici sintetici di affidabilità fiscale (art. 9-bis D.L. 50/2017): nel caso in cui il collegio decida di subordinare la sospensione dell'atto impugnato alla presentazione di una garanzia da parte del contribuente, se quest'ultimo viene considerato soggetto caratterizzata da una situazione « *di affidabilità fiscale* »⁶ sarà escluso da tale onere.

IV

Nuovo regime di condanna alle spese nell'ambito del procedimento di reclamo – mediazione (art. 17-bis del D.lgs. 546/1992)

Il DDL introduce una nuova ipotesi di condanna al pagamento delle spese di giudizio con l'obiettivo di incentivare la chiusura delle liti fiscali già nella fase "preventiva" di reclamo-mediazione (procedimento obbligatorio per le cause di valore non superiore a **50.000 euro**).

L'art. 4 del DDL (lett. e) prevede infatti l'inserimento del comma 9-bis nell'art. 17-bis del D.lgs. 546/1992, stabilendo che in caso di previo rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della

⁵ Il testo normativo anteriore alle modifiche introdotte dal DDL non contiene alcun termine perentorio entro cui debba essere calendarizzata la camera di consiglio per la decisione della domanda cautelare. Si stabilisce esclusivamente al comma 5-bis dell'art. 47 del D.lgs 546/92 un termine (comunemente qualificato come "ordinatorio") entro cui il giudice deve pronunciarsi sull'istanza di sospensione (180 giorni dalla presentazione della stessa). Il suddetto comma 5-bis è espressamente abrogato dal DDL.

⁶ Ovvero, attribuzione di un punteggio di affidabilità pari almeno a «9» negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

proposta di mediazione, qualora il giudice dovesse successivamente accogliere le ragioni già espresse in sede di reclamo (dal contribuente) o di proposta di mediazione (dall'Amministrazione Finanziaria) la parte soccombente (che non aveva accettato l'accordo) è automaticamente condannata al pagamento delle spese del giudizio.

Inoltre, tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che abbia immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

V **Disposizioni in materia di competenza (per valore) del giudice tributario monocratico e (per materia) della nuova sezione specializzata presso la Corte di Cassazione**

Il DDL apporta anche talune modifiche sul piano dell'articolazione delle competenze all'interno della giustizia tributaria, al fine di rendere più rapida l'analisi e la decisione delle singole controversie.

In primo luogo, si prevede che i ricorsi in primo grado **di valore non superiore a 3.000 euro**, notificati a decorrere dal 1° gennaio 2023, saranno decisi da un giudice tributario in **composizione monocratica**⁷.

Il testo della norma dispone espressamente che nella quantificazione del valore della lite – ovvero, l'imposta, al netto di sanzioni e interessi (o le sole sanzioni in caso di controversia avente ad oggetto esclusivamente pretese di natura sanzionatoria) – si dovrà tener conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdite.

In secondo luogo, sempre nell'ottica di snellire il contenzioso tributario pendente presso la Corte di cassazione, l'art. 3 del DDL istituisce **una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria**⁸.

VI **Disposizioni in materia di onere probatorio (art. 6 del DDL) e prova testimoniale (art. 4 DDL) nel processo tributario.**

Infine, il testo del DDL merita attenzione per un importante intervento di riscrittura dell'art. 7 del Dlgs 546/1992 (rubricato "Poteri delle Commissioni Tributarie").

⁷ Per i ricorsi notificati a decorrere dal 1° settembre 2023, le udienze pubbliche dinanzi al giudice in composizione monocratica, ma si svolgeranno esclusivamente a distanza, salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso - nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni – lo svolgimento dell'udienza in presenza.

⁸ Il DDL prevede che il primo presidente della Suprema Corte adotterà provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo anche l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile specializzata.

L'art. 6 del DDL introduce infatti il nuovo comma 5-*bis* all'interno del citato art. 7, statuendo espressamente che è onere dell'amministrazione fornire la prova in giudizio delle violazioni contestate con l'atto impugnato.

Specularmente, la medesima disposizione prevede che la decisione del giudice dovrà fondarsi sugli *elementi di prova* emersi nel corso del contenzioso. Pertanto, il giudice procederà all'annullamento dell'atto impositivo nel caso in cui manchi la prova della fondatezza oppure se la prova della fondatezza risulta contraddittoria o comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, *«comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale»*, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Infine, l'art. 4 del DDL ammette la **prova testimoniale** (scritta) nel processo tributario.

In particolare, si stabilisce che il giudice tributario, ove lo ritenga necessario, ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile⁹.

Resta fermo che, nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova testimoniale è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale (ed in proposito vale rammentare che gli atti redatti dai pubblici ufficiali sono caratterizzati da *fede privilegiata* quanto ai dati oggettivi in essi riprodotti e non anche per ciò che concerne le valutazioni di ordine giuridico o speculativo in esso riportate).

Contatti

Massimo Antonini

Partner – Chiomenti
Dipartimento Fiscale
T. +39 02 7215 7436
massimo.antonini@chiomenti.net

Marco Di Siena

Partner – Chiomenti
Dipartimento Fiscale
T. +39 06 4662 2201
marco.disiena@chiomenti.net

Irene Pellecchia

Counsel – Chiomenti
Dipartimento Fiscale
T. +39 02 7215 7859
irene.pellecchia@chiomenti.net

Tiziana Ventrella

Associate – Chiomenti
Dipartimento Fiscale
T. +39 06 4662 2201
tiziana.ventrella@chiomenti.net

⁹ Il giudice tributario può quindi assumere la deposizione chiedendo al testimone di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato. Inoltre, il giudice dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza e lo faccia notificare al testimone.