

CONVEGNO DI STUDI PER I GIUDICI TRIBUTARI
DELLE REGIONI EMILIA ROMAGNA, LOMBARDIA, VENETO

10 e 11 Giugno 2022

Riforma della Giustizia Tributaria.

Riflessioni a cura di Alberto LIGUORI, Presidente della Commissione Formazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, sul recente D.D.L. n. 2636 del primo giugno 2022.

Par. I - Premessa.

La necessità di una riforma. L'indipendenza del giudice tributario.

In occasione del parere espresso sui vari disegni di legge pro tempore presentati sulla riforma dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, in esordio così scrivevo il 22 ottobre 2019.. *Politica, mondo delle libere professioni ed associazioni di categoria, da più tempo, discutono intorno alla necessità di una riforma della giustizia tributaria. Diverse le proposte in capo ed un unico comune denominatore: a) la trasformazione del giudice speciale tributario in un giudice a tempo pieno, professionalmente competente, con un trattamento economico congruo e dignitoso, non più dipendente dal MEF e pienamente presidiato dai principi di imparzialità, terzietà e indipendenza, come contemplati dall'art. 111, 2° comma, della Costituzione; b) il completamento della revisione delle regole di diritto procedurale e sostanziale mediante un provvedimento legislativo volto anche a una generale definizione delle liti fiscali pendenti.*

Par. II La riforma della giustizia tributaria - modalità di realizzazione – Il punto di partenza: l'ottima produttività.

Il buon legislatore fa precedere ogni progetto di riforma da un'attenta analisi della realtà amministrativa che intende governare al fine di calibrarne l'intervento e, solo, all'esito dello scrutinio sarà in grado di progettare potendo valorizzare gli aspetti positivi e intervenire su quelli negativi. Tra gli aspetti positivi da valorizzare, unanimemente condiviso, quello della laboriosità dei giudici tributari. E', infatti, fuori discussione l'elevata produttività dei giudici tributari di merito che, anche, nel decorso anno 2021 hanno smaltito quasi 200 mila (193.293) cause del valore di quasi 40 miliardi di euro. Nel dettaglio, le pendenze iniziali al 31.12.2020 ammontavano a 345.263, le nuove cause iscritte nel corso del 2021 sono state 120.511, quelle definite 193.293, a dimostrazione di come le attuali commissioni tributarie smaltiscono anche l'arretrato. Sul punto, è sufficiente calcolare le percentuali tra pendenze iniziali 2020 e pendenze finali 2021: pendenze diminuite da 345.262 del 2020 a 272.481 con indice smaltimento positivo del 21%.

Anche la Sezione tributaria della Cassazione ha fatto registrare una buona performance: nel 2019 sono stati definiti 11461 processi, nel 2020, 9141, nel 2021, 15500; 53482 i processi pendenti al 31.12.2020 per diminuire al 2021 a 47.364.

Par. III La presentazione al Senato del D.D.L. n. 2636 sulla riforma della giustizia tributaria. I punti qualificanti.

Il primo giugno è stato presentato al Senato il disegno di legge sulla riforma della giustizia tributaria così come licenziata dalla Commissione congiunta MEF e GIUSTIZIA, che ha portato a sintesi la relazione stesa dalla Commissione presieduta dal Prof. Della Cananea nel corso dello scorso mese di giugno dell'anno 2021.

Punti qualificanti della manovra di natura ordinamentale e processuale: 1) la professionalizzazione del nuovo magistrato tributario; 2) il rafforzamento degli organici consiliari, l'introduzione dell'Ufficio Ispettivo e dell'Ufficio del Massimario Nazionale delle decisioni; 3) l'introduzione della prova testimoniale; 4) la conciliazione per cause del valore fino a 50 mila euro; 5) il rito monocratico per cause del valore fino a 3 mila euro; 6) l'appello c.d. critico; 7) il principio di diritto a cura della Corte di Cassazione su impulso del Procuratore Generale; 8) il rinvio pregiudiziale.

Par. III.1 I punti critici. Le modalità di messa a regime della riforma: al 31 dicembre 2022 l'immediata messa in quiescenza dei giudici tributari = o > a 70 anni.

Nella relazione di accompagnamento al D.D.L. in esame si legge che la riforma rientra tra gli obiettivi del PNRR al fine dichiarato di ridurre il numero dei ricorsi per Cassazione ove pendono oltre 50 mila processi giacenti da più tempo, di alleggerire la pendenza dei ricorsi in secondo grado (47 mila) e di quelli in primo grado (142 mila). Come sopra ricordato, il punto cardine dell'intervento riformatore è affidato al giudice impegnato *full time*, scelto con concorso pubblico. In questa sede non è in discussione la creazione della quinta magistratura, ma le modalità di messa a regime del disegno riformatore.

Par. III.2 I primi effetti immediati della rottamazione:

a) la perdita di professionalità insostituibili nell'immediato.

Il primo effetto immediato: numero giudici tributari in servizio ad oggi = 2561, già al 31.12.2022 = 1905. Lo sfoltimento sarà di 656 unità di cui 30 presidenti di commissione, 110 presidenti di sezione, 139 vicepresidenti e 377 giudici tributari. Il risultato è il frutto della scelta del Governo di allineare alle altre giurisdizioni l'età pensionabile al 70° anno d'età anche per gli attuali giudici tributari. Sul punto si fa osservare che gli autori del D.D.L., non a caso nella commissione interministeriale non era presente alcun giudice tributario, non conoscono la realtà giudiziaria chiamati ad amministrare, ignari che proprio il sapere specialistico maturato nel tempo ha contribuito a creare una magistratura apprezzata dai cittadini e dall'Europa, unico esempio di sana ed intelligente convivenza tra mondo togato e mondo delle professioni. La "rottamazione" degli ultrasessantenni tradisce la miopia dei proponenti: la gran parte di essi dirigono le commissioni tributarie *full time* garantendo la formazione di tante giovani leve, favorendone la

specializzazione. E' proprio l'esperienza il valore aggiunto della giurisdizione tributaria. Insomma, non si comprendono le reali ragioni (mondo accademico, mondo delle professioni e delle associazioni non lo hanno mai segnalato) del progetto di *licenziamento in tronco* di 656 preziose risorse, né tanto meno la previsione di una fase transitoria di convivenza giudici tributari e di magistrati tributari destinata a durare addirittura oltre il 2050, qualcosa come la sopravvivenza di un ruolo di giudici tributari onorari che andrà ad esaurirsi nell'arco di tempo di più 30 anni!

b) L'inesigibilità della prestazione richiesta ai nuovi magistrati. L'assenza di una stima documentata.

La miopia legislativa è soprattutto di metodo: dalla relazione tecnica allegata al DDL curata dalla Ragioneria Generale dello Stato non consta il percorso seguito, specie i dati, per giungere all'affermazione che una squadra di 576 neo magistrati tributari sarà in grado di definire un contenzioso pari a 215 mila cause? Quale studio scientifico e quali le informazioni ricevute dalla Ragioneria Generale dello Stato per arrivare a sostenere che ogni magistrato tributario dei 576 nuovi magistrati tributari sarà in grado di scrivere 374 sentenze all'anno? La previsione, al buio, parte dal presupposto che il magistrato tributario lavorerà per 365 giorni su 365, senza godere di congedo ordinario (32 giorni), senza pausa durante la sospensione feriale (1 mese ad agosto) ma, soprattutto, ignorando che le 68 unità di magistrati tributari previste per ogni anno, a partire dal 2023, non potranno assumere le funzioni se non decorsi almeno (v. esperienza richiamata nella relazione per il giudice ordinario) 18 mesi tra bando di concorso e decreto di nomina. Si aggiunga che i neoassunti non potranno andare a regime (374 sentenze per anno) se non dopo un congruo periodo di tirocinio. E, comunque, sempre guardando all'esperienza dei giudici civili ordinari, pare più ragionevole fare una stima di 250 sentenze per anno. Come avrò modo di dimostrare, utilizzerò gli stessi dati che sono serviti al Governo per confezionare il DDL in esame, confermando il numero di sentenze stimate per gli attuali giudici tributari (84), con l'unica variante del numero di sentenze che, ragionevolmente, vengono stimate in 250 anziché 374, guardando, come ha fatto la Ragioneria Generale dello Stato, alle statistiche del giudice civile ordinario.

c) Ingestibilità nell'immediato della direzione delle Commissioni Tributarie.

Solo esaminando le Commissioni Tributarie Provinciali attualmente esistenti (104), dal primo gennaio 2023 rimarranno in servizio degli attuali 81 Presidenti di commissione solo 51 (81-30 ultrasettantenni); degli attuali 313 presidenti di sezione solo 203 (313-110); degli attuali 358 vicepresidenti solo 229 (358- 139). Riflessione: come sarà garantita la giurisdizione nelle 104 commissioni tributarie di primo grado alla luce della prevedibile ripresa del contenzioso che scaturirà dallo sblocco delle nuove cartelle di pagamento ferme in ragione del Covid? Sarà sufficiente il numero di dirigenti sopra indicati, senza considerare il mancato apporto di 377 giudici tributari ultrasettantenni?

d) Il transito degli attuali giudici tributari di matrice togata (i 100) nella giurisdizione tributaria.

E' previsto per l'anno 2023 l'interpello dedicato agli attuali componenti togati delle commissioni tributarie con accesso diretto senza concorso per i 100 che opereranno per la giurisdizione tributaria. Sul punto, ancora una volta, quali studi sono stati condotti per testare l'indice di gradimento dei giudici tributari togati per una scelta irreversibile verso la magistratura tributaria? Dalla relazione di accompagnamento è dato sapere che, causa anche il limite di età di 60 anni per l'accesso diretto, solo 742 unità di magistrati togati saranno legittimati all'accesso diretto: pianta organica attuale 1453, il 49% di essi (711) non potranno partecipare all'interpello perché di età > 60 anni; legittimati 742, di cui 298 (40%) in fascia d'età 56/69, 268 (36%) in fascia d'età 51/55, 176 (20%) in fascia d'età 41/51 anni. La domanda è quanti magistrati togati saranno interessati e spinti a lasciare le sedi giudiziarie di provenienza all'età di 59 anni, 55 anni e 41 anni quando, come è noto, i legittimati sono i magistrati nominati con interpello del 2011 e che al 2023, di media, avranno già maturato almeno 20 anni di servizio come togati (ingresso in magistratura a 28 anni + 20), tenuto conto che la maggior parte degli attuali togati opera in commissioni tributarie diverse dalla sede giudiziaria principale.

e) I costi della manovra.

Attualmente la giurisdizione onoraria tributaria (v. fonte relazione di accompagnamento DDL n. 2636 presentato al Senato), definendo 227 mila ricorsi all'anno, costa all'Erario 60 milioni di euro. Proiettando il dato al periodo 2023 – 2030 e tenendo conto dei costi indicati nella relazione tecnica, gli attuali giudici tributari e i futuri magistrati tributari costeranno in totale dal 2023 al 2030 euro 265.000.000 +292.371.800,00 per un totale di oltre 550 milioni di euro, con il risultato, come più avanti dimostrerò, che al 2030 residuerà ancora una pendenza significativa.

f) La previsione di un ruolo unico ad esaurimento al 2053.

Nel DDL è previsto che i 576 nuovi magistrati tributari conviveranno con gli attuali giudici tributari onorari sino al 2053. La scelta operata appare irragionevole e unica nel panorama europeo non avendo mai assistito ad un ruolo che si esaurisce in oltre 30 anni.

IV) Le simulazioni e i diversi esiti a seconda delle opzioni in campo.

Proviamo a vedere cosa succede, lavorando sui dati ufficiali utilizzati dalla Ragioneria dello Stato, a seconda delle possibili opzioni in campo alternative a quella presente nel DDL 2636 per poi fare un confronto e sviluppare le riflessioni finali che il presente lavoro si propone.

1) Il mantenimento dell'attuale limite d'età a 75 anni, il pensionamento degli attuali giudici tributari onorari, l'azzeramento dell'arretrato e la previsione del limite d'età a 70 anni solo per i neo magistrati tributari (per il dettaglio statistico v. tabella A)

- 2) **L'abbassamento dell'attuale limite d'età a 72 anni, il pensionamento degli attuali giudici tributari onorari, l'azzeramento dell'arretrato e la previsione del limite d'età a 70 anni solo per i neo magistrati tributari.** (per il dettaglio statistico v. tabella B;)
- 3) **L'abbassamento dell'attuale limite d'età a 70 anni, il pensionamento degli attuali giudici tributari onorari, l'azzeramento dell'arretrato** (per il dettaglio statistico v. tabella C)

SIMULAZIONE N. 1

a) mantenimento dell'attuale limite d'età pensionabile a 75 anni.; b) pensionamento di tutti i giudici tributari e abbattimento dell'intero arretrato al 31 dicembre 2030.

Il metodo di lavoro e i dati utilizzati per la preparazione della simulazione n. 1

- 1) pianta organica attuale 2637 giudici tributari (d'ora in poi GT);
- 2) pianta organica utile al 31 dicembre 2024 - primo anno utile per la stima posto che il 2022 sarà impegnato per l'approvazione della riforma e per il varo dei decreti delegati, mentre il 2023 vedrà il perfezionamento della procedura d'interpello per i 100 GT togati con accesso diretto, unitamente ai primi 69 magistrati tributari (d'ora in avanti MT) reclutati per concorso – sarà di 2171 GT (2637 – 121 (pensionati del 1947 al 31.12.2022) – 134 (pensionati del 1948 al 31.12.2023) – 111 (pensionati del 1949 al 31.12.2024) – 100 (i GT da interpello). All'esito avremo una forza lavoro di 2171 GT + 168 MT;
- 3) produttività dei GT nella Relazione Tecnica che accompagna il DDL in esame, calcolando la media di produttività nel triennio 2017 – 2019 è stimata in 84 sentenze per anno, arrivando a calcolare per il primo anno di messa a regime della riforma (il 2014) un numero di sentenze pari a 182.364 (2171x84). Negli allegati A e B le proiezioni sono illustrate nel dettaglio dall'anno 2024 al 2030.
- 4) produttività esigibile del MT = 250 sentenze per anno: 168 MTx250 sentenze = 42.000 per l'anno 2024;
- 5) utilizzo media sopravvenienze 2017-2019 = 203.767;
- 6) utilizzo ultima pendenza al 31.12.2021 = 272.677.
- 7) Indice di smaltimento per anno e percentuali.

La scelta di campo: pensionamento dei GT al 31 dicembre 2030, dei MT a 70 anni e azzeramento delle pendenze.

La scelta di campo di mantenere in servizio i GT sino al 75° anno d'età e di esaurire il ruolo dei GT al 31 dicembre 2030 risponde a ragionevolezza e nel contempo risponde alle esigenze

richiamate in premessa del PNRR: abbattere l'arretrato e garantire la ragionevole durata anche del processo tributario. Infatti, come di avrà modo di apprezzare visivamente nell'allegata tabella A), partendo dal consuntivo dell'anno di esercizio 2024 (si ricorda il primo anno di presenza dei 168 MT) si ha modo di sottolineare come la convivenza di GT e di MT porta un primo abbattimento dell'arretrato (c.d. indice di smaltimento, IS) del 7,55% e di come, man mano riducendo per pensionamento la produttività dei GT ed aumentando quella dei MT, si arriva al 2030 a raggiungere un IS pari al 24,63% che in soldoni significa aver smaltito sia le sopravvenienze sia le pendenze iniziali. Di contro, esaminando nell'allegata tabella C la proposta governativa, che si ripete vuole l'abbassamento del limite d'età a 70 anni, il risultato prodotto è contrario a quello sperato e soprattutto alle regole unionali del PNRR: riduzione arretrato + riduzione durata del processo. Infatti, accade che nel medesimo periodo osservato 2024- 2030 l'indice di smaltimento è all'inizio negativo dal - 4,24% del 2014 sino al - 0,94 % del 2025, positivizzandosi dal 2026 e sino al 2030, mai tuttavia raggiungendo lo smaltimento integrale dell'arretrato. La spiegazione risiede nella semplice osservazione che i MT nel tempo non riescono a compensare la perdita di produttività che inevitabilmente comporta l'uscita dal sistema dei GT. Ma quel che i dati restituiscono è una manovra governativa votata all'inefficienza con netta contrarietà sia al buon andamento della P.A. (97 Cost.) sia alle regole del PNRR.

SIMULAZIONE N. 2

a) abbassamento dell'attuale limite d'età pensionabile da 75 a 72 anni.; b) pensionamento di tutti i giudici tributari e abbattimento dell'intero arretrato al 31 dicembre 2032.

Il metodo di lavoro e di dati utilizzati per la preparazione della simulazione n. 2:

- 1) la pianta organica attuale 2637 giudici tributari (d'ora in poi GT);
- 2) la pianta organica utile al 31 dicembre 2024 - primo anno utile per la stima posto che il 2022 sarà impegnato per l'approvazione della riforma e per il varo dei decreti delegati, mentre il 2023 vedrà il perfezionamento della procedura d'interpello per i 100 GT togati con accesso diretto, unitamente ai primi 68 magistrati tributari (d'ora in avanti MT) reclutati per concorso - sarà di 1946 GT (2637 - 121 (pensionati del 1947 al 31.12.2022) - 134 (pensionati del 1948 al 31.12.2023) - 111 (pensionati del 1949) -110 (pensionati del 1950) - 115 (pensionati del 1951) - 100 (i GT da interpello). All'esito avremo una forza lavoro di 1946 GT + 168 MT;
- 3) la produttività dei GT nella Relazione Tecnica che accompagna il DDL in esame, calcolando la media di produttività nel triennio 2017 - 2019 è stimata in 84 sentenze per anno, arrivando a calcolare per il primo anno di messa a regime della riforma (il 2014) un numero di sentenze pari a 163.464 (1946x84). Negli allegati B e C le proiezioni sono illustrate nel dettaglio dall'anno 2024 al 2033.

4) la produttività esigibile del MT = 250 sentenze per anno. Le ragioni sono state meglio indicate nel par. III.2.lett. b). $168 \text{ MT} \times 250 \text{ sentenze} = 42.000$ per l'anno 2024 e sino al 2030, data ultima di assunzione dei 476 MT. Dal 2031, i 576 MT (476 da concorso + 100 da interpello) inizieranno a produrre le 374 sentenze previste dal DDL, alla luce dell'esperienza maturata in 8 anni di servizio (dal 204 al 2030). Seguono gli allegati per le proiezioni per gli anni 2024-2033;

5) utilizzo media sopravvenienze 2017-2019 = 203.767;

6) utilizzo ultima pendenza al 31.12.2021 = 272.677.

7) Indice di smaltimento per anno e percentuali.

Il pensionamento dei GT al 31 dicembre 2033 e l'azzeramento delle pendenze al 31.12.2032.

La scelta di campo di mantenere in servizio i GT sino al 72° anno d'età e di esaurire il ruolo dei GT al 31 dicembre 2033 risponde a ragionevolezza e nel contempo risponde alle esigenze richiamate in premessa del PNRR: abbattere l'arretrato e garantire la ragionevole durata anche del processo tributario. Infatti, come si avrà modo di apprezzare visivamente nell'allegata tabella B), partendo dal consuntivo dell'anno di esercizio 2024 (si ricorda il primo anno di presenza dei 168 MT) si ha modo di sottolineare come la convivenza di GT e di MT porta un primo abbattimento dell'arretrato (c.d. indice di smaltimento, IS) del 0,62 e di come man mano, riducendo per pensionamento la produttività dei GT ed aumentando quella dei MT, si arriva al 2032 a raggiungere lo smaltimento del 100% dei ricorsi pendenti che, in soldoni, significa aver smaltito sia le sopravvenienze sia le pendenze iniziali. Di contro, esaminando nell'allegata tabella C la proposta governativa che, si ripete, vuole l'abbassamento del limite d'età a 70 anni, produce un effetto contrario a quello sperato ma soprattutto alle regole unionali del PNRR: riduzione arretrato + riduzione durata del processo. Infatti, accade che nel periodo osservato 2024- 2030 l'indice di smaltimento è all'inizio negativo dal - 4,24% del 2014 sino al - 0,94 % del 2025, positivizzandosi dal 2026 e sino al 2030, e tuttavia rilascia una pendenza al 31.12.2030 di ben 172.514. La spiegazione risiede nella semplice osservazione che i MT nel tempo non riescono a compensare la perdita di produttività che inevitabilmente comporta l'uscita dal sistema dei GT. Ma quel che i dati restituiscono è una manovra governativa votata all'inefficienza con netta contrarietà sia al buon andamento della P.A. (97 Cost.) sia alle regole del PNRR.

Conclusioni.

L'esame comparato delle due simulazioni A) e B) e di quella governativa C) consente di poter affermare che entrambe le soluzioni A) e B), differentemente da quella C), contribuiscono a raggiungere un giusto equilibrio, consentendo di centrare plurimi obiettivi: a) il sapere professionale accumulato nel tempo dalla magistratura tributaria onoraria verrà messo a disposizione dei neo magistrati tributari togati che, all'atto nella presa di possesso delle funzioni, troveranno un giudice specializzato presso il quale formarsi lungo l'intero tirocinio cui saranno

assegnati; b) il sapere professionale dei giudici tributari onorari non andrà disperso e servirà per garantire, come già oggi fa, la più celere riposta alla domanda di giustizia tra le magistrature, unitamente a percentuali sempre più elevate di riduzione dell'arretrato, in linea sia con quanto richiesto dall'art. 37 della legge sui piani di gestione (D.L. n. 98 del 2011) sia, da ultimo, dall'Europa con il P.N.R.R.; c) entrambe le soluzioni A) e B) consentiranno di azzerare tutte le pendenze mentre quella governativa c) lascerà un arretrato di oltre 100 mila ricorsi.