

INTRODUZIONE

La legge n. 130 del 31 agosto 2022 apporta una serie di modifiche che vanno a rivoluzionare la materia tributaria, sia per quel che concerne il suo assetto organizzativo ma anche per quel che riguarda il processo tributario vero e proprio.

All'interno di questo elaborato si intende, in primo luogo, analizzare sinteticamente tutte le modifiche che hanno trovato spazio all'interno di tale legge: a partire dal cambio di denominazione delle Corti di giustizia tributaria (ex Commissioni tributarie provinciali e regionali) fino ad arrivare al potenziamento della struttura amministrativa in materia tributaria.

Tale *focus* è ritenuto necessario per consentire al lettore di comprendere il contesto in cui si collocano le due modifiche nelle quali si articolerà questo lavoro.

La prima di queste due modifiche è relativa all'introduzione nel processo tributario di una norma esplicita che disciplina l'onere della prova: nel capitolo ad essa dedicato verranno osservate le varie tappe storiche che portano la legge n. 130 del 2022 a normare esplicitamente l'onere della prova. Si noteranno sia l'impatto che tale disposizione ha sui protagonisti del processo tributario, sia le conseguenze che la norma comporta sull'istituto delle presunzioni.

La seconda di queste innovazioni riguarda, invece, la prova testimoniale: attraverso le fonti giurisprudenziali si dipingerà un quadro che vede la prova testimoniale come necessaria da tempo; si sottolineeranno i limiti che corredano l'istituto della testimonianza scritta e, da ultimo, si analizzerà il ruolo che la dichiarazione resa da terzi ricopre nel processo tributario, a partire dal tempo in cui era preclusa la testimonianza, fino ad oggi, in cui le dichiarazioni rese da terzi coesistono con la prova testimoniale.

CAPITOLO I - LA LEGGE N. 130 DEL 2022

1. Considerazioni introduttive

Il 16 settembre 2022 entra in vigore la legge 31 agosto 2022, n. 130 recante “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”: non tutti gli istituti contenuti in tale legge, tuttavia, entrano in vigore a partire da tale data.

Prima di questa legge più volte si è cercato di riformare il sistema tributario: durante il periodo pandemico “solo al Senato, ben sette erano i disegni di legge presentati, di cui quattro relativi a questioni ordinamentali [...], due a questioni processuali [...] ed uno a entrambe [...]”¹. Nonostante le numerose proposte, è con il PNRR (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza) che si arriva ad una legge che riforma in modo organico il sistema. In particolare, si individuano proprio nel contenzioso tributario alcune delle criticità che impediscono la crescita del Paese, motivo per cui il PNRR viene individuato come opportunità per operare sul sistema dell’assetto ordinamentale e della giustizia tributaria.

La legge n. 130 del 2022 opera in tre differenti settori del diritto tributario, rinnovando quanto di più problematico la materia presenta.

Le novità introdotte dalla legge riguardano tre aspetti fondamentali del diritto tributario: si va a modificare l’assetto ordinamentale, con una serie di interventi che spaziano dal cambio di denominazione della giurisdizione tributaria fino ad arrivare all’istituzione di una nuova sezione dedicata alla risoluzione delle controversie tributarie in Cassazione. Si mette mano al processo

¹ G. MELIS, La legge 130 del 2022: lineamenti generali, in <https://www.giustiziainsieme.it/it/>, 12/2022.

tributario: cambia l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria, si ammettono le testimonianze in forma scritta, accelera la tutela cautelare in favore del contribuente e il legislatore introduce alcuni istituti molto efficaci dal punto di vista della deflazione del contenzioso.

Da ultimo, il legislatore autorizza provvedimenti volti a potenziare le strutture centrali e periferiche dedicate alla giustizia tributaria.

2. Novità nell'assetto ordinamentale

2.1 Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado

In primo luogo, con la legge n. 130 del 2022 muta il nome della giustizia tributaria di primo e di secondo grado: l'articolo 1 del decreto legislativo n. 545 del 1992 non parla più in termini di "Commissione tributaria provinciale" e di "Commissione tributaria regionale", ma al contrario fa riferimento alla "Corte di giustizia tributaria di primo grado" e alla "Corte di giustizia tributaria di secondo grado"². La ripartizione delle controversie verrà effettuata sulla base dei criteri già previsti, soltanto di fronte ad organi con una denominazione diversa: la Corte di giustizia tributaria di primo grado avrà competenza territoriale circoscritta alla provincia e la Corte di giustizia tributaria di secondo grado sarà territorialmente competente delle controversie distrettuali.

2.2 La magistratura tributaria

Il cambiamento di denominazione è particolarmente rilevante alla luce di una importantissima novità introdotta dalla legge n. 130 del 2022: la creazione di una magistratura tributaria professionale. Per la prima volta, infatti, la decisione delle controversie in materia

² L'articolo 1 del decreto legislativo 545/1992 recita: "La giurisdizione tributaria è esercitata dalle corti di giustizia tributaria di primo grado e dalle corti di giustizia tributaria di secondo grado di cui all'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 31 dicembre 1992, n. 545".

tributaria è di competenza di giudici professionali selezionati mediante concorso; si abbandona così una lunga tradizione che attribuiva la risoluzione delle controversie a giudici onorari. In tal senso, la legge stabilisce che “la giurisdizione tributaria [è] esercitata dai magistrati tributari e dai giudici tributari nominati presso le corti di giustizia di primo e secondo grado [...]”³. La legge n. 130 del 2022 introduce l’articolo 1 bis al decreto legislativo n. 545 del 1992, il quale al comma 2 indica le modalità di nomina dei nuovi magistrati tributari: in accordo a quanto disposto dall’articolo 4 del medesimo decreto, si accede alla magistratura tributaria previo superamento di un concorso. I primi tre bandi di concorso di cui all’articolo 4 del decreto legislativo in questione prevedono una riserva di posti del trenta per cento a favore dei giudici tributari presenti alla data del primo gennaio 2022, nel ruolo unico di cui all’articolo 4 comma 39 bis legge n. 183 del 12 novembre 2011, a patto che abbiano una laurea in giurisprudenza o in economia conseguita al termine di un corso non inferiore a quattro anni, rivestano tale posizione continuativamente da almeno sei anni e non siano titolari di alcun trattamento pensionistico.⁴ Il concorso consiste di due prove, una scritta e una orale, da svolgersi secondo la procedura prevista ai sensi dell’articolo 8 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860 ovvero secondo le regole previste per i concorsi per accedere alla magistratura ordinaria. I vincitori del concorso devono svolgere un tirocinio formativo della durata di sei mesi; l’esito positivo farà sì che il magistrato venga inquadrato nel ruolo. In caso di esito negativo, il tirocinio deve essere ripetuto: nell’eventualità di una duplice valutazione negativa, si determinerà la cessazione del rapporto lavorativo. Trovano applicazione nei confronti dei magistrati tributari le disposizioni in materia di trattamento economico previste per i magistrati ordinari. Al comma 3 dell’articolo 1 bis del suddetto decreto si stabilisce che l’organico

³ Legge 31 agosto 2022, n. 130 (Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario), articolo 1 comma 1 lettera b).

⁴ L. 31 agosto 2022, n. 130, articolo 1 comma 3

dei magistrati tributari è composto da 448 unità destinate ad operare presso le Corti di giustizia tributaria di primo grado, alle quali si aggiungono altre 128 unità presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado⁵.

Il legislatore auspica che parte dei posti, per unità non superiori a cento, possano essere coperti da magistrati ordinari, per i quali è prevista una facoltà di transizione dalla magistratura ordinaria alla magistratura tributaria.

Per mezzo di questa riforma, la giurisdizione tributaria sarà dunque esercitata da magistrati e giudici tributari professionali, distaccandosi in questo modo dalla secolare tradizione tributaria.

Sin dal 1864, la giurisdizione tributaria ha sempre presentato il carattere della specialità: “[le] commissioni [giudicanti] succedutesi nel tempo, riforma dopo riforma, e resiste ad ogni mutamento che la storia del nostro paese ha avuto, dal passaggio dalla monarchia alla repubblica, dalla dittatura fascista alla democrazia costituzionale, hanno sempre avuto nel loro seno membri riconducibili alla figura del giudice speciale, ovvero del giudice (e/o amministratore giudice) non riconducibile all’ordinamento giudiziario”⁶. Gli organi componenti le commissioni giudicanti sono sempre stati esterni all’ordinamento giudiziario ordinario, ragione per cui non sono mai stati sottoposti alle regole dello stesso. Neanche in passato, però, nella giurisdizione tributaria gli organi operanti in materia di controversie tributarie erano soltanto giudici speciali: il giudice ordinario poteva essere adito in controversie tributarie nelle fasi più avanzate nel processo e generalmente in relazione alle opposizioni e/o alle impugnazioni. Il giudice ordinario, in questo senso, è da sempre stato identificato, per le liti tributarie, nella Corte di cassazione, la cui finalità è sempre stata il controllo della legittimità delle decisioni assunte nel merito dai giudici onorari.

⁵ D. lgs. 31 dicembre 1992 n. 545 (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), art. 1 bis comma 3.

⁶ G. SCARSELLI, La nuova magistratura tributaria, in La riforma della giustizia e del processo tributario, a cura di CARINCI, PISTOLESI, Giuffrè, 2022, p. 14.

Altro elemento che da sempre si associa alla giurisdizione tributaria è la presenza al suo interno di giudici onorari: storicamente si trovavano sia giudici speciali, che soggetti che svolgono la funzione di giudice in modo non professionale. Questi soggetti ricoprivano tale incarico in via secondaria; nella generalità dei casi, costoro dirimevano le controversie tributarie come prestazione lavorativa aggiuntiva. Occorre aggiungere che “nel periodo successivo alla Costituzione repubblicana, membri delle commissioni tributarie continuavano a poter essere tutti i cittadini aventi << almeno un diploma di istruzione secondaria di secondo grado di qualsiasi tipo >>; e cosa del tutto analoga si trovava anche nella riforma del 1992, in base alla quale i componenti delle commissioni tributarie potevano essere [...] i ragionieri, i periti commerciali, i revisori dei conti, gli insegnanti di materie giuridiche, e comunque ogni laureato in giurisprudenza, nonché i notai e gli avvocati”⁷. Operare nella giurisdizione tributaria rappresentava una opportunità di guadagno che non precludeva altri percorsi professionali, non trattandosi di una carriera lavorativa principale.

Strettamente collegata alla non professionalità e occasionalità del ruolo svolto da questi soggetti è stata anche la retribuzione: chi operava all'interno della giurisdizione tributaria non aveva un trattamento retributivo stipendiale ma veniva retribuito in via secondaria. La retribuzione dei giudici appartenenti alla giurisdizione tributaria era subordinata al numero di provvedimenti adottati. Il meccanismo in questione è sempre stato il criterio sulla cui base determinare le modalità di retribuzione dei soggetti operanti nell'ambito della giurisdizione tributaria, motivo per cui esso è rimasto invariato dal 1864 sino alla riforma: “dal 1864 fino ad oggi [...], anche dopo la Costituzione repubblicana, il compenso dei giudici tributari veniva determinato per ogni ricorso deciso, stabilito con decreto del Ministero delle finanze, mentre

⁷ G. SCARSELLI, La nuova magistratura tributaria, in La riforma della giustizia e del processo tributario, a cura di CARINCI, PISTOLESI, Giuffrè, 2022, p. 15 e ss.

compensi mensili erano previsti solo per i Presidenti di Commissione e di sezione e per i componenti della Commissione tributaria centrale”.⁸

L’ultimo aspetto che si deve tenere in considerazione è il carattere della giurisdizione come espressione della comunità: è una “magistratura scelta e nominata da enti e/o organismi non riconducibili al potere governativo”⁹. Andando a mettere a contrasto un cittadino e lo Stato, è auspicabile che organo giudicante sia un soggetto che per sua natura si collochi a metà tra i due soggetti litiganti: è evidente che, se il soggetto deputato a conoscere della controversia fosse un funzionario dello Stato, tale equidistanza e imparzialità non potrebbe essere garantita.

La legge n. 130 del 2022 opera su alcune di queste caratteristiche lasciando altre sostanzialmente invariate.

In primo luogo, non si notano modifiche significative al carattere della specialità del giudice tributario. Sebbene l’articolo 102 della Costituzione vieti l’istituzione di nuovi giudici speciali, ammette la riorganizzazione di una giurisdizione già speciale. È proprio questo il caso della giurisdizione tributaria che, sebbene modifichi i suoi interpreti, rimane invariata dal punto di vista della struttura esterna.

Lo stesso non può dirsi per la presenza di giudici onorari nell’organico della magistratura tributaria. Da più di un secolo la giurisdizione tributaria si caratterizzava per la presenza di giudici non professionali al suo interno, ma a partire dalla data in cui entreranno in organico i primi magistrati tributari e vedremo scadere i mandati di coloro che facevano parte dell’organico alla data del primo gennaio 2022, come previsto dall’articolo 1 comma 1 lettera b) della legge n. 130/2022¹⁰, i giudici onorari sono

⁸ *Ibidem.*

⁹ *Ibidem.*

¹⁰ L’articolo 1 comma 1 lettera b) della legge n. 130 del 2022 recita: “La giurisdizione tributaria è composta da: i giudici tributari nominati presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, presenti nel ruolo unico nazionale di cui all’articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, alla data del 1° gennaio 2022, ad esaurimento; i magistrati tributari reclutati attraverso concorso pubblico scritto e orale, il cui organico è

destinati ad essere sostituiti. Tutto ciò è perfettamente in linea con la *ratio* posta alla base della legge: la creazione di una magistratura tributaria specializzata contribuisce alla definizione più celere delle controversie e con una qualità delle decisioni significativamente migliore rispetto a quelle adottate da parte di giudici onorari.

Coerentemente alla progressiva scomparsa dei giudici onorari dalla nuova giurisdizione tributaria, si afferma una differente modalità retributiva, dipendente dalla professionalizzazione dei giudici tributari: data l'istituzione di un organo professionale, si abbandona la retribuzione subordinata al numero di provvedimenti adottati; per questo motivo, il legislatore prevede in favore dei magistrati tributari una retribuzione stipendiale, in via principale. Non esiste più la retribuzione occasionale o in via secondaria: con la professionalizzazione della magistratura tributaria non si sarebbe potuta affermare la precedente modalità retributiva.

Un taglio netto si ha con il totale abbandono della figura della giurisdizione tributaria come "espressione della comunità": questo carattere si doveva alle modalità di nomina del giudice, generalmente effettuate per mezzo di enti e/o organismi non riconducibili al potere governativo. Con l'introduzione di concorsi per l'accesso alla magistratura tributaria, vengono meno le passate modalità di nomina. La giurisdizione tributaria non è più espressione della comunità, ma con una nomina effettuata mediante concorso, i cittadini possono riporre fiducia non più in un soggetto scelto tra loro, bensì in un soggetto che per via delle sue conoscenze potrà garantire loro decisioni migliori non basate principalmente sulla base delle sue esperienze.

2.3 L'Ufficio Ispettivo

L'articolo 1 della legge n. 130 del 2022 aggiunge poi una significativa novità, introducendo il comma 2 bis all'articolo 24 del d. lgs. n. 545 del 1992: viene così istituito l'Ufficio ispettivo presso

individuato in 448 unità presso le Corti di giustizia tributaria di primo grado e 128 unità presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado".

il Consiglio di Presidenza¹¹. Si tratta di un organo avente una funzione di controllo circa il corretto esercizio dell'attività giurisdizionale delle corti di giustizia tributaria in primo e secondo grado, al quale il legislatore riconosce anche la facoltà di poter disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante.¹² Mediante questo organo, il legislatore intende sottoporre ad un controllo l'operato degli organi operanti nella giurisdizione tributaria, al fine di garantire una maggiore efficienza e una responsabilizzazione a carico di tali soggetti. La medesima disposizione determina la composizione di questo nuovo organo: sei magistrati o giudici tributari, tra i quali è nominato un direttore. Inoltre, laddove ritenuto necessario, costoro potranno svolgere, attraverso l'ausilio della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado volte a determinare le rispettive competenze¹³. L'articolo 24 si conclude poi con il comma 2 ter, all'interno del quale sono determinate le modalità di retribuzione dei soggetti facenti parte l'Ufficio Ispettivo: il trattamento economico, sostitutivo di quello previsto dall'articolo 13 del medesimo decreto, è pari alla metà dell'ammontare più elevato corrisposto nello stesso periodo ai giudici tributari per l'incarico di presidente di corte di giustizia tributaria¹⁴.

2.4 L'Ufficio del Massimario

Altra innovazione si individua nella creazione di un Ufficio del Massimario presso il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. L'istituzione di questo nuovo organo si deve all'introduzione dell'articolo 24 bis al d. lgs. n. 545 del 1992: ai sensi del primo comma di tale disposizione "è istituito presso il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria l'Ufficio del

¹¹ D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24, comma 2 bis.

¹² D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24, comma 2.

¹³ D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24 comma 2 bis.

¹⁴ D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24 comma 2 ter.

Massimario Nazionale”¹⁵. La norma poi procede nell’indicare la composizione di tale ufficio, che prevede la presenza di un direttore e quindici magistrati tributari. Ai commi successivi si indicano le modalità di nomina e selezione dei magistrati tributari, scelti con delibera da parte del Consiglio di Presidenza tra i componenti della corte di giustizia tributaria di primo e di secondo grado¹⁶.

Meritevole di particolare considerazione è il comma 3 della norma, il quale indica le funzioni di questo ufficio: la disposizione recita “l’Ufficio del Massimario Nazionale provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle corti di giustizia tributaria di primo grado”¹⁷. Le massime ivi raccolte verranno utilizzate per accrescere la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito. Ai sensi del comma 5 dell’articolo 24 bis, poi, sono determinate le modalità di consultazione della banca dati della giurisprudenza di merito da parte della Corte. Naturalmente, con l’istituzione del Massimario nazionale presso il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, viene meno l’utilità dei massimari istituiti presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado, motivo per cui, a partire dal 1° gennaio 2023, è prevista l’abrogazione dell’articolo 40 del d.lgs. 545 del 1992 e, con essa, la conseguente eliminazione dei massimari regionali.

Vanno effettuate alcune riflessioni in merito a questo nuovo istituto.

In *primis*, si tratta del primo Ufficio del Massimario che si impegna a raccogliere sentenze di merito e non di legittimità. In tal senso, lo si può paragonare all’Ufficio del Massimario istituito presso la Corte di Cassazione: tale massimario opera con una finalità ben diversa, in quanto si impegna ad effettuare “l’analisi sistematica della giurisprudenza di legittimità, condotta allo scopo di creare le condizioni di un’utile e diffusa informazione [...]

¹⁵ D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24 bis comma 1.

¹⁶ D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24 bis, comma 2

¹⁷ D. lgs. n. 545 del 1992, articolo 24 bis, comma 3.

necessaria per il miglior esercizio della funzione nomofilattica della stessa Corte”¹⁸. L’Ufficio del Massimario presso il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria si impegna a raccogliere le pronunce di merito: la classificazione avverrà con modalità differenti, visto e considerato che non sempre all’interno delle pronunce di merito si ha affermazione di principi di diritto e dato che si dovrà fare molta attenzione alle pronunce che si limitano a rigettare le domande o a confermare la decisione assunta in primo grado.

Una convergenza tra i due Uffici del Massimario si individua nel loro obiettivo: in entrambi i casi, mediante la raccolta delle pronunce, di merito da un lato e di legittimità dall’altro, si è orientati verso l’uniformità nella decisione delle controversie. Con specifico riferimento all’Ufficio del Massimario in materia tributaria, una simile *ratio* è dettata dalle “esigenze [...] dell’uniformità delle decisioni e del rispetto dei precedenti, anche in un’ottica di previsione dell’esito delle liti”¹⁹. È evidente che anche ponendo un simile principio alla base dell’istituto in questione non si possano trascurare gli evidenti profili di problematicità derivanti da un’exasperazione della consultazione delle pronunce contenute nel massimario: qualora un giudice, nella decisione del caso di specie, si limiterà a rifarsi ad un precedente caso affine, ne deriverà un’evidente compressione del diritto alla difesa del contribuente, il quale non vedrà più una difesa fondata sulle sue ragioni, bensì troverà una valutazione effettuata su base probabilistica, in considerazione dei precedenti che in una situazione simile, e non uguale, hanno dettato la decisione.

Questo strumento viene introdotto con finalità apprezzabili, ma il suo corretto utilizzo dovrà essere rimesso alla sensibilità di ciascun giudice, con l’auspicio che il suo utilizzo contribuisca all’innalzamento della qualità delle decisioni e a una certa

¹⁸

<https://www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/it/massimario.page#:~:text=%2D%20di%20redazione%20di%20schede%20e,orientamenti%20della%20Corte%20di%20cassazione>, consultato da ultimo il 13/04/2023.

¹⁹ G. SCARSELLI, La nuova magistratura tributaria, in La riforma della giustizia e del processo tributario, a cura di CARINCI, PISTOLESI, Giuffrè, 2022, p. 33.