

Camera dei Deputati
I Commissione (Affari Costituzionali)
XI Commissione (Lavoro pubblico e privato)

Audizione del Dott. Christian Lamonaca
Dottore Commercialista
componente dell'Osservatorio del Mercato dei Capitali italiani ed esteri

1

disegno di legge C. 1239 Governo, recante
“disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche
amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione
del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025”

Roma, 4 luglio 2023

Sommario

Premessa	3
Principi generali	5
La relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria	8
Conclusioni	10

Premessa

Signori Presidenti delle Commissioni Affari Costituzionali e Lavoro pubblico e privato, Onorevoli Commissari,

desidero innanzitutto ringraziarvi per l'opportunità concessa al sottoscritto, Dottore Commercialista, componente dell'Osservatorio del Mercato dei Capitali italiani ed esteri, di fornire il proprio contributo in merito ai contenuti del disegno di legge C. 1239 del Governo, recante "disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025", attualmente al vaglio del Parlamento.

Va preliminarmente osservato in merito all'art. 18 rubricato "Misure in materia di giustizia tributaria", Che il comma 1 è volto a introdurre alcune modifiche alla legge n. 130/2022 di riforma della giustizia tributaria. In particolare, ridefinisce le facoltà assunzionali del MEF relative ai magistrati tributari, apportando modifiche all'art. 1, comma 10, della legge n. 130/2022, ampliando la possibilità di assumere nuovi magistrati mediante concorso. Al fine di rendere la disciplina del nuovo concorso per l'accesso alla magistratura tributaria, dettata dall'art. 4 del d.lgs. 545/1992 introdotto dalla legge di riforma, maggiormente coerente con il profilo professionale richiesto, il comma 2, lettera a) prevede che la prova teorico-pratica di diritto processuale tributario consista nella redazione di una sentenza in materia tributaria. Inoltre, con riguardo alla prova orale, si dispone di eliminare, tra le materie oggetto di detta prova, il diritto internazionale pubblico e privato e il diritto fallimentare; invece, con riferimento al diritto penale, si specifica che è oggetto di verifica concorsuale solo il diritto penale tributario.

Con la successiva lettera b), si introduce il comma 2-bis all'articolo 4-ter del d.lgs. n. 545/1992, volto a prevedere che la domanda di partecipazione al concorso per esami per magistrato tributario è presentata telematicamente al Ministero dell'economia e delle finanze secondo le modalità e nei termini stabiliti dal bando di concorso; prevede, inoltre, che l'ammissione al concorso sia deliberata dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria previo accertamento dei prescritti requisiti di partecipazione.

La lettera c) modifica i commi 2, 7 e 8 dell'art. 4-quater del d.lgs. n. 545/1992. In particolare, si ridefinisce la composizione della commissione per il concorso di accesso alla magistratura tributaria, aumentandone i componenti fino a 29 unità. Si prevede, inoltre, che il Presidente, se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di trecento, formi per ogni seduta due sottocommissioni, a ciascuna delle quali assegna la metà dei candidati da esaminare. Ogni sottocommissione, assistita da un segretario, è presieduta dal presidente della Commissione o dal magistrato più anziano presenti. Questi ultimi, in caso di assenza o impedimento, sono sostituiti dai magistrati più anziani presenti. La commissione delibera su ogni oggetto eccedente la competenza delle sottocommissioni. La disciplina introdotta risponde all'esigenza di gestire un numero di candidati verosimilmente molto alto in ragione della possibile partecipazione al concorso anche dei laureati in economia, oltre che dei candidati in possesso di una laurea in giurisprudenza. Inoltre, per la correzione degli elaborati, il presidente suddivide ogni sottocommissione in tre collegi, ciascuno dei quali composti da almeno tre componenti, presieduti dal presidente o dal magistrato più anziano; ogni collegio valuta gli elaborati di una delle materie oggetto della prova per ogni candidato. Il comma 8 dell'articolo 4-quater dispone, inoltre, che con riguardo ai requisiti di ammissione, alle procedure di concorso e ai lavori della commissione si applicano, in quanto compatibili e per quanto non previsto nel presente decreto, le disposizioni degli articoli 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160, applicabili alla magistratura ordinaria.

La lettera d) interviene sulla disciplina dell'articolo 4-quinquies del d.lgs. n. 545/1992 in materia di "Nomina e tirocinio del magistrato tributario". In particolare, viene inserito il nuovo comma 01, ove è previsto che i concorrenti dichiarati idonei all'esito del concorso per esami sono classificati secondo il punteggio complessivo conseguito dai candidati e, nello stesso ordine, sono nominati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, magistrati tributari, nei limiti dei posti messi a concorso. Inoltre, viene stabilito che i documenti comprovanti il possesso di titoli di preferenza, a parità di punteggio, ai fini della nomina, siano presentati, a pena di decadenza, entro il giorno di svolgimento della prova orale.

Il comma 3 quantifica gli oneri e reca la copertura finanziaria.

Principi generali

Il disegno di legge oggetto delle presenti osservazioni è coerente con l'ordinamento giuridico tributario complessivamente inteso ed è conforme ai principi generali che regolano questo settore del diritto.

I principi generali del diritto tributario nazionale si basano su tre presupposti: (i) certezza, (ii) determinabilità ed (iii) esigenza di gettito. Ed in effetti, il legislatore tributario è chiamato a contemperare le esigenze connesse alla fondamentali tutele dell'esigenza del gettito erariale, della certezza dell'onere tributario a carico dei cittadini e della determinabilità del reddito in capo ad essi (determinato nel sua ammontare, certum quantum, cioè che sia incontrovertibile la quantificazione del reddito), con l'altrettanta fondamentale esigenza di tutela dei diritti dei cittadini (cc.dd. "contribuenti", nel linguaggio tributario).

Al fine di definire i corretti equilibri tra le diverse (e a volte contrapposte) esigenze di tutela tra Stato e cittadini interviene la Costituzione della Repubblica Italiana all'articolo 53, comma 1, che statuisce il c.d. Principio di capacità contributiva secondo il quale "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva."

L'articolo 53 della Costituzione formalizza, dunque, il dovere tributario come espressione del complesso dei "doveri di solidarietà" che impegnano i cittadini tra loro, dove il termine "Tutti" è espressione dell'impegno a concorrere alle spese pubbliche che rappresenta l'obbligo immanente posto a carico della comunità individuata dalla relazione di appartenenza allo Stato. Ed in effetti, lo stesso termine "concorrere", indica il dover contribuire alle spese pubbliche "assieme agli altri", rinviando ai "doveri di solidarietà" di cui all'art. 2 della Costituzione.

Nel contempo, il criterio della capacità contributiva viene pacificamente identificato – come limite all'adempimento del dovere tributario. Sul punto, F. Moschetti, ribadisce che, «nel campo tributario, lo Stato non può imporre doveri, ancorché costituzionalmente giustificati da finalità redistributive (ex art. 3, comma 2, Cost.), se non sul presupposto e nei limiti in cui vi siano "capacità" della singola persona, atte a sostenere il progettato concorso alle "spese pubbliche". La "correlazione tra prelievo tributario e spese pubbliche e sociali", di cui al comma 1 dell'art. 53, non rende le "spese pubbliche" una variabile indipendente da imporre (come nuova finalità etica) alle persone, a prescindere dalla

loro capacità; al contrario, indica, per un aspetto, che le attitudini della persona hanno un fine di interesse collettivo, per altro aspetto, che le “spese pubbliche” assumono a loro presupposto e a loro limite la “capacità contributiva” di ciascuno» (si veda, “Il ‘principio democratico’ sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva”, in Riv. dir. trib., 2011, n. 7-8, 736-737). Ed in effetti, F. Moschetti, ricorda come nella Costituzione repubblicana il tributo non viene più concepito come esclusivo prodotto del potere di supremazia dello Stato (si veda, “Il ‘principio democratico’”, cit., 734).

Sulla capacità come limite, si vedano le considerazioni di L. Antonini (Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Milano, 1996, 245), che – nel sottolineare il dualismo dell’art. 53 Cost. (nella cui struttura normativa convivono due istanze formalmente contrapposte: da un lato, la protezione costituzionale dell’“interesse fiscale” dello Stato e dall’altro quella dell’“interesse del contribuente” ad una imposizione fiscale dettata esclusivamente dalla propria capacità contributiva) – afferma come «la reductio ad unum di questa natura duale dell’art. 53 è stata, nello stesso tempo, attuata dalla giurisprudenza costituzionale interpretando il principio di capacità contributiva come il limite intrinseco della protezione costituzionale accordata all’interesse fiscale».

A tal proposito, L. Elia osserva che la capacità contributiva assume la natura sia di limite che di fondamento del dovere tributario, in modo tale da attribuire la corretta razionalità al sistema fiscale ricordando che essa è descritta nella giurisprudenza costituzionale “come presupposto della razionalità del tributo e come base del correlato dovere; quest’ultimo, che rappresenta una proiezione del dovere di solidarietà civile, deve pur sempre trovare fondamento e limite nell’esistenza del presupposto economico previsto dall’art. 53 Cost.” (“Prefazione”, in E. De Mita, “Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte”, I, 1957-1983, Milano, 1984, XVI).

Alla luce di quanto sopra, è possibile affermare che il principio di capacità contributiva ha il carattere di limite imposto al dovere di solidarietà e non contraddice tale principio solidaristico. Dunque, il legame tra i “doveri di solidarietà” e la “capacità contributiva” consente di inquadrare nella corretta prospettiva costituzionale l’intero sistema del prelievo tributario. Del resto, in termini generali, la giusta applicazione del principio della capacità contributiva impone il rispetto del principio di “giustizia tributaria”, che rappresenta una delle forme più rilevanti della “giustizia distributiva” in cui va declinata in concreto la solidarietà economica.

In definitiva, il pieno raggiungimento della “giustizia fiscale” appare lo strumento più adeguato per il raggiungimento della “giustizia sociale”. Il forte legame tra la “giustizia fiscale” e la “giustizia sociale” è stata ben evidenziata da F. Gallo, il quale afferma che «il prelievo tributario, se distribuito ragionevolmente, è uno, forse il più duttile ed appropriato, degli strumenti per superare le sempre più gravi diseguaglianze derivanti dalle maggiori o minori disponibilità dei beni della vita (sia patrimoniali che non), realizzare i valori solidaristici e promuovere, in definitiva, la crescita culturale e lo sviluppo economico nella stabilità. Esso non è un premium libertatis o solo l'altra faccia negativa del costo dei diritti, ma [...] in un mondo diseguale quale il nostro, è soprattutto lo strumento che uno Stato non meramente amministrativo ha a disposizione per correggere le distorsioni e le imperfezioni del mercato a favore delle libertà individuali e collettive e a tutela, appunto, dei diritti sociali. In questo senso, risulta evidente la stretta correlazione tra giustizia fiscale e giustizia sociale, e cioè tra il prelievo tributario e le spese pubbliche e sociali, espressa dalla formula dell'art. 53 Cost., secondo cui “ciascuno concorre alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva”. È da tale correlazione che trae origine il noto corollario di politica fiscale, per cui le imposte che siano rispettose del principio di eguaglianza (inteso come ragionevolezza, coerenza e congruità) e non intacchino il minimo vitale sono perfettamente legittime» (si veda, “Diseguaglianza, giustizia distributiva e principio di progressività”, in *Rassegna tributaria*, 2012, n. 2, 291).

Sul punto, G. Falsitta partendo dal presupposto della inviolabilità del diritto alla “giustizia fiscale” ricorda che «tra il diritto inviolabile alla giusta ripartizione dei carichi pubblici e diritto alle prestazioni dello Stato sociale non v'è antinomia né gerarchia. La gerarchizzazione del secondo con lesione del primo è un espediente per cancellare il diritto alla giustizia tributaria dando corpo al fenomeno definito “tirannia fiscale” (Griziotti) o “imposizione espropriatrice” (Micheli). È certamente vero che senza imposta non esiste lo Stato e senza lo Stato non esiste il diritto di proprietà. Tutto ciò, non significa però che l'imposta serva a distruggere la proprietà o debba essere prelevata a scapito della giustizia» (“Commento all'art. 2 Cost.”, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti (a cura di), *Commentario breve alle Leggi Tributarie, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, Padova, 2011, 7-8).

La relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria

Dopo aver ripercorso brevemente i principi generali che regolano il diritto tributario occorre verificare se il disegno di legge in oggetto, oltre ad essere coerente con i suddetti coerenti, è altresì funzionale ad una migliore efficienza ed efficacia della giustizia tributaria.

La relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria pubblicata in giugno 2023 e relativa all'annualità 2022 ha lo scopo di rappresentare lo stato del contenzioso tributario, comprendendo, in particolare, l'analisi:

- dello stato del contenzioso tributario al 31 dicembre 2022 e l'analisi dei flussi in entrata ed in uscita relativi al periodo 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022;
- delle strutture delle Corti di giustizia tributaria e delle relative attività amministrative nell'anno 2022;
- degli organi giudicanti e delle relative attività giurisdizionali.

8

La Relazione è corredata da Appendici statistiche e da una Guida all'interpretazione dei dati.

Uno spunto di riflessione viene offerto dall'analisi dei dati relativi all'indice di vittoria delle Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Dogane).

Per quanto concerne l'Agenzia delle Entrate, nel documento è riportato che l'indice di vittoria è costruito confrontando le pronunce di merito e di legittimità passate in giudicato nel 2022 favorevoli all'Agenzia delle Entrate in tutto o in parte, con il totale delle pronunce di merito e legittimità divenute definitive nel medesimo anno in cui risulti parte l'Agenzia delle Entrate stessa.

L'indice di vittoria nazionale dell'Agenzia delle Entrate è pari al 76,6%; ciò significa che circa 3 pronunce su 4 passate in giudicato nel 2022 hanno confermato totalmente o parzialmente la pretesa dell'ufficio.

L'indice di vittoria netto (IVN), invece, è costruito confrontando esclusivamente le pronunce di merito e di legittimità totalmente favorevoli all'Agenzia delle Entrate passate in giudicato nel 2022 con il totale delle pronunce totalmente favorevoli e totalmente sfavorevoli, divenute definitive nel 2022.

L'indice di vittoria netto nazionale è pari al 73,3%.

Venendo all'indice di vittoria relativo all'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli considera le decisioni totalmente favorevoli e quelle parzialmente favorevoli all'Agenzia e si riferiscono esclusivamente alle sentenze passate in giudicato nell'anno 2022.

L'indice complessivo realizzato nel 2022 dall'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli è pari a 89,9%.

La relazione illustra, inoltre, i dati pervenuti dall'ufficio statistico della Corte di Cassazione relativo alle Agenzie fiscali).

Sul punto, si evince che l'84,5% dei ricorsi definiti in Cassazione riguarda controversie in cui è parte l'Agenzia delle entrate; il valore economico delle stesse rappresenta il 96,8% del totale (circa 9,2 miliardi di euro).

Analizzando gli esiti, nel 2022 si registra che il 35,8% dei ricorsi in genere presentati è stato accolto (di cui il 75,1% è stato rinviato alla Corte di giustizia tributaria di competenza) mentre il 25,4% è stato rigettato. Inoltre, il 5,9% dei ricorsi è stato dichiarato inammissibile ed il 32,9% del contenzioso è stato dichiarato estinto.

Relativamente agli esiti, in caso di proposizione del ricorso di legittimità da parte del contribuente, la percentuale di accoglimento a suo favore è del 32,0% (841,8 mln di euro), mentre la percentuale di accoglimento a favore degli enti impositori è del 35,1% (822,6 mln di euro). Tra gli esiti a favore degli enti impositori occorre aggiungere il 6,9% dei ricorsi proposti dal contribuente e dichiarati inammissibili (116,0 mln di euro).

Analizzando i ricorsi presentati dall'Agenzia delle entrate risulta che la percentuale di accoglimento a favore della stessa è del 36,3% (3.666,8 mln di euro), mentre la percentuale di accoglimento a favore dei contribuenti è del 17,4% (879,0 mln di euro). Tra gli esiti a favore dei contribuenti occorre aggiungere il 4,7% dei ricorsi proposti dall'Agenzia dichiarati inammissibili (79,0 mln di euro).

Riguardo ai ricorsi presentati dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, risulta che la percentuale di accoglimento a favore dell'Agenzia stessa è del 75,5% (48,0 mln di euro), mentre la percentuale di accoglimento a favore dei contribuenti è del 9,5% (1,1 mln di euro), a cui sommare l'8,5% dei ricorsi proposti dall'ente dichiarati inammissibili (5,3 mln di euro).

Relativamente ai ricorsi presentati dall’Agenzia delle accise, dogane e monopoli, la percentuale di accoglimento a favore dell’Agenzia stessa è pari del 71,1% (36,4 mln di euro), mentre la percentuale di accoglimento a favore dei contribuenti è del 18,9% (1,4 mln di euro), a cui sommare il 6,7% dei ricorsi proposti dall’ente dichiarati inammissibili (0,1 mln di euro).

Focalizzando i ricorsi presentati dagli enti territoriali, si rileva che la percentuale di accoglimento a favore degli stessi risulta pari del 45,6% (9,8 mln di euro), mentre la percentuale di accoglimento a favore dei contribuenti è del 20,1% (8,3 mln di euro), a cui sommare il 7,5% dei ricorsi proposti dagli enti dichiarati inammissibili (4,9 mln di euro).

Conclusioni

Alla luce di quanto esposto sinora, appare condivisibile l’intenzione del legislatore di intraprendere ulteriori misure in materia di giustizia tributaria finalizzate a introdurre alcune modifiche alla legge n. 130/2022 di riforma della giustizia tributaria.

Su tutti, appare apprezzabile il fine di voler rendere la disciplina del nuovo concorso per l’accesso alla magistratura tributaria, dettata dall’art. 4 del d.lgs. 545/1992 introdotto dalla legge di riforma, maggiormente coerente con il profilo professionale richiesto dove, il comma 2, lettera a), prevede che la prova teorico-pratica di diritto processuale tributario consista nella redazione di una sentenza in materia tributaria. Inoltre, con riguardo alla prova orale, appare assai apprezzabile la disposizione volta a eliminare, tra le materie oggetto di detta prova, il diritto internazionale pubblico e privato e il diritto fallimentare, oltre il riferimento al diritto penale, della specifica che è oggetto di verifica concorsuale il solo diritto penale tributario.

In conclusione, una magistratura tributaria maggiormente specializzata come quella perseguita dal disegno di legge di cui si discute potrà bilanciare al meglio le esigenze dettate dalla “giustizia sociale” con le esigenze dettate dalla “giustizia tributaria” in ragione del legame tra i “doveri di solidarietà” e della “capacità contributiva”, potendo inquadrare nella corretta prospettiva costituzionale l’intero sistema del prelievo tributario.

Grazie per l’attenzione.