

Il nuovo contenzioso tributario

di Luigi Ferrajoli - Avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista e revisore legale Titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia Direttore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il presente studio si pone l'obiettivo di analizzare il D.Lgs. 156/2015 che, attuando quanto previsto nell'articolo 10 della Legge delega 23/2014, ha apportato alcune modifiche, - per certi aspetti anche significative - alla disciplina del contenzioso tributario di cui al D.Lgs. 546/1992, accogliendo le esigenze già manifestate da dottrina e giurisprudenza.

Premessa

Il Legislatore è finalmente intervenuto con una doverosa ma certamente non esaustiva azione di *re-styling* sul D.Lgs. 546/1992 definitivamente modificato dopo lungo e dibattuto *iter* legislativo dal D.Lgs. 156/2015 pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 7 ottobre 2015 che, in attuazione di quanto previsto dall'articolo 10, L. 23/2014, ha inserito nuove disposizioni nell'ambito del processo tributario che troveranno applicazione a partire dal 1° gennaio 2016.

Il decreto, che prevede novità anche sulla procedura di interpello *ex* articolo 11, L. 212/2000, dedica gli articoli 9, 10 e 11 di cui si compone l'intero titolo II alla *"Revisione del contenzioso tributario e incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria"*.

La relazione illustrativa del decreto di revisione individua le necessità dell'intervento modificativo nel tentativo di rispondere alle esigenze di una giurisprudenza tributaria più snella atteso che l'intasamento processuale è causato principalmente da un elevato numero di controversie di modesto valore nonché dall'ormai sistemico ricorso allo strumento cautelare della richiesta di sospensione degli atti di riscossione. Ulteriori criticità sono state ravvisate nello scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado - che viene adesso esteso anche al gradi di appello - e dalla mancata applicazione da parte dei giudici di merito dei principi generali in materia di liquidazione delle spese di lite.

Rilevate tali esigenze di riforma il D.Lgs. 156/2015 si è posto, tra gli altri, l'obiettivo di adeguare istituti già esistenti (la conciliazione giudiziale, il reclamo e la mediazione tributaria) alle emergenti necessità di deflazione del contenzioso estendendone l'applicazione sotto il profilo sia oggettivo che soggettivo, nonché di porre dei correttivi per un adeguato utilizzo di strumenti cautelari, di liquidazione delle spese del giudizio e di esecutività delle sentenze la cui at-

tuazione è rimasta a lungo tempo rimessa all'indirizzo giurisprudenziale.

Le modifiche al Titolo I, D.Lgs. 546/1992

L'adeguamento muove dalla modifica alle disposizioni generali di cui al Titolo I, D.Lgs. 546/1992 iniziando dall'individuazione dell'"oggetto della giurisdizione tributaria" delimitato, sulla scorta di quanto sancito dalla sentenza n. 130/2008 della Corte Costituzionale, alle sole materie di natura tributaria con l'eliminazione del riferimento alle controversie aventi a oggetto le sanzioni "comunque irrogate da uffici finanziari". Al comma secondo del medesimo articolo 2, viene anche soppresso il riferimento alle controversie *"relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche previsto dall'articolo 63, D.Lgs. 446/1997, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani"*. È stata dunque realizzata una migliore definizione della giurisdizione tributaria nel cui novero rientrano, a titolo esemplificativo, le controversie relative alle imposte sui redditi e le varie imposte sostitutive; l'Iva; l'Irap; i tributi locali; le addizionali comunali e regionali all'Irpef; le imposte collegate all'imposizione doganale: Accise, dazi e diritti doganali; le imposte indirette: imposta di bollo; l'imposta di registro, ipotecaria e catastale; l'imposta sulle assicurazioni; l'imposta sugli intrattenimenti; l'imposta di successione e donazione; il contributo di solidarietà (articolo 2, comma 2, D.L. 138/2011). Naturalmente ivi incluse le materie affidate alla giurisdizione tributaria da parte della giurisprudenza come, ad esempio, le controversie inerenti al canone Rai o quelle aventi a oggetto le tasse sulle concessioni governative, automobilistiche e dell'archivio notarile.

Definito l'oggetto giurisdizionale, la novella si è poi occupata della riforma della competenza territoriale disciplinata nell'articolo 4, D.Lgs. 546/1992 cui sono

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

state apportate modifiche all'individuazione della Commissione Tributaria competente.

Nell'attuale versione dell'articolo 4 è previsto che le CTP sono competenti per le controversie proposte nei confronti degli uffici del Ministero delle finanze, degli enti locali e dei concessionari della riscossione che hanno sede nella loro circoscrizione, invece nella nuova versione la competenza andrà sempre individuata in base alla sede dell'ente impositore o del concessionario della riscossione, mentre nel caso di controversia instaurata nei confronti di articolazioni della Agenzia delle entrate con competenza su parte o tutto il territorio nazionale è competente la CTP nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Il Legislatore è poi intervenuto adeguando la terminologia che individua le parti processuali identificando come tali (oltre il ricorrente) l'Agenzia delle entrate, l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione e i soggetti iscritti all'albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali di cui all'articolo 53, D.Lgs. 446/1997.

Viene soppresso il comma 3-*bis* che prevedeva l'applicazione dell'articolo 11 anche per gli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato davanti alle CTP. La nuova norma ha disposto inoltre che l'ufficio dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e dell'Agente della riscossione possano stare in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata e che stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari in materia di contributo unificato – con ciò parificando anche le altre Amministrazioni alle Agenzie fiscali.

Il D.Lgs. 156/2015 amplia, inoltre, la platea dei soggetti cui può essere affidata la difesa tecnica, con l'inclusione nel novero degli abilitati all'assistenza tecnica anche dei dipendenti del Caf laureati in giurisprudenza, economia o con diploma di ragioniere. L'incarico al difensore del contribuente deve essere conferito con atto pubblico o con scrittura privata autenticata anche in calce o a margine di un atto processuale, nel qual caso l'autenticazione è effettuata dallo stesso incaricato, salva la possibilità di conferimento orale dell'incarico in udienza pubblica dando atto a verbale.

Ai sensi del comma 8 del novellato articolo 12, sarà sempre prevista la facoltà per l'Agenzia delle entrate, delle dogane e dei monopoli di farsi assistere in giudizio dall'Avvocatura dello Stato.

Si applicano anche al processo tributario le disposizioni previste all'articolo 182, c.p.c. in tema di difetto di rappresentanza. Il giudice dovrà verificare la regolarità dell'assunzione dell'incarico e, in caso di irregolarità, assegnare un termine perentorio per poter sanare.

È stato alzato fino a 3.000 euro il valore delle cause in cui le parti possono stare in giudizio liberamente, mentre del tutto inalterata resta la disciplina per la determinazione del valore di causa che è determinato in base all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per le controversie aventi a oggetto esclusivamente l'irrogazione di sanzioni, ancora il valore alla somma di queste.

Al fine d'incentivare l'uso della notificazione telematica, è stato introdotto il nuovo articolo 16-*bis* ai sensi del quale è imposto ai difensori di indicare l'indirizzo pec nel ricorso o nel primo atto difensivo (se la parte sta in giudizio personalmente e l'indirizzo pec non risulta dai pubblici elenchi, il ricorrente deve indicare a quale indirizzo di posta vuole ricevere le comunicazioni) e in caso di mancata indicazione della pec o di mancata consegna per causa imputabile al destinatario, le comunicazioni sono eseguite mediante deposito nella segreteria della Commissione Tributaria.

La riforma sulle spese di lite ex articolo 15, D.Lgs. 546/1992 e l'attuazione del principio di soccombenza

Una delle più significative modifiche alle disposizioni sul processo tributario è costituita senza dubbio dal rafforzamento del principio della soccombenza nella liquidazione delle spese del giudizio.

Sino all'intervento legislativo in commento il richiamo alle norme di procedura civile e specificatamente all'articolo 96 in materia di onere delle spese e responsabilità era operato sulla base del rimando generale previsto dall'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992.

Dal 2016 con l'inserimento del nuovo comma 2-*bis* all'articolo 15 viene introdotta una specifica norma di responsabilità per lite temeraria anche nel processo tributario con recepimento dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale.

Con la soppressione del secondo periodo del comma 1 che prevedeva la possibilità di compensare le spese di giudizio e la previsione di cui al comma 2-*quater* viene data ampia rilevanza alla refusione delle spese di lite, che potranno essere compensate esclusivamente in caso di soccombenza reciproca o

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

per gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate in sentenza, mentre in difetto di diversa statuizione espressa nella sentenza di merito, andranno liquidate con riguardo a ciascuna fase del processo, inclusa quella cautelare.

La *ratio* di tali modifiche è quella di ridare equilibrio alle parti processuali atteso l'elevato numero di "compensazioni" che seguivano comunemente l'accoglimento del ricorso di parte contribuente, oltre a doversi individuare nella volontà di non creare processi dilatori qualificando quale primo strumento deflattivo del contenzioso l'eventuale condanna alle spese di giudizio.

Viene specificato, al comma 2-ter, il contenuto delle spese che devono comprendere oltre al contributo unificato, anche gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'imposta sul valore aggiunto, se dovuti, mentre per quanto riguarda i compensi agli incaricati all'assistenza tecnica viene previsto che gli stessi saranno liquidati in base ai parametri previsti per le singole categorie professionali. Infine, per le spese liquidate in favore dell'Ente impositore, dell'Agente della riscossione o dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53, D.Lgs. 446/1997 se assistiti da propri funzionari, è disposta l'applicazione delle regole previste per gli avvocati con la riduzione del 20% dell'importo complessivo.

Nelle controversie istaurate avverso atti reclamabili (articolo 17-bis), le spese sono maggiorate del 50% a titolo di rimborso delle maggiori spese di procedimento.

Laddove una parte abbia formulato una proposta conciliativa e questa sia stata rifiutata senza giustificato motivo, restano a suo carico le spese di giudizio se il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta conciliativa.

Gli istituti deflattivi del contenzioso: reclamo e conciliazione giudiziale

Importanti novità vengono introdotte anche nell'ottica di incentivare la risoluzione di potenziali controversie con strumenti alternativi all'instaurazione del contenzioso giudiziale.

Gli strumenti sono quelli noti (conciliazione giudiziale, reclamo, mediazione tributaria) ma il loro utilizzo è implementato.

La procedura di reclamo-mediazione introdotta dal D.L. 98/2011 e applicabile alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro (escluse quelle in materia di recupero di aiuti di Stato) viene estesa a tutti

gli atti impositivi da qualsiasi Autorità provengano e non più con riferimento ai soli provvedimenti emessi dall'Agenzia delle entrate, a eccezione delle controversie di valore indeterminabile che invece non sono reclamabili salvo alcune controversie in materia catastale.

Il ricorso può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa e non è procedibile fino alla scadenza dei 90 giorni dalla data di notifica entro cui deve essere conclusa la procedura di reclamo. Ai sensi del comma 2 dell'articolo 17-bis, D.Lgs. 546/1992 sarà inoltre espressamente prevista l'applicazione del termine di sospensione feriale dei termini processuali.

L'articolo 17-bis, al comma 3, prevede che l'ulteriore termine dei 30 giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre trascorsi 90 giorni dalla notifica del ricorso e nel caso in cui la Commissione dovesse rilevare che la costituzione sia avvenuta in data anteriore, rinvia la trattazione della causa per consentire l'esame del reclamo.

Il reclamo dovrà essere visionato e analizzato da strutture diverse e autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili ed eventualmente l'ufficio destinatario potrà formulare d'ufficio una propria proposta che tenga conto "*all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa*".

Per le controversie aventi a oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona al momento del versamento delle somme dovute o della prima rata, che deve avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Le modifiche del procedimento di reclamo e/o mediazione hanno riguardato anche la disciplina delle sanzioni amministrative che nell'attuale disposizione si applicano nella misura del 40% delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione (tramite un rinvio all'articolo 48, D.Lgs. 546/1992), mentre dal 1° gennaio 2016 si applicheranno nella misura 35% del minimo previsto dalla legge (a eccezione per le somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali sui quali non si applicano sanzioni e interessi).

Il decreto 156/2015 ha eliminato sia la disposizione che obbligava la parte soccombente a pagare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50% delle spese di giudizio a titolo di rimborso per il pro-

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

cedimento di reclamo e mediazione, sia la facoltà per la CTP di compensare le spese nel solo caso in cui la parte soccombente abbia disatteso la proposta di mediazione per giusti motivi (a eccezione dei casi di soccombenza reciproca). Di contro, è stata prevista la sospensione della riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla notifica del ricorso, tuttavia in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta (comma 8 nuovo articolo 17-bis).

La novella ha toccato anche la disciplina della conciliazione fuori udienza in cui non è più prevista l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta pari al 40% delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione in quanto la riduzione delle sanzioni è disciplinata dal nuovo articolo 48-ter, D.Lgs. 546/1992.

Ulteriore aspetto di novità è stato introdotto per la conciliazione in udienza in cui sarà possibile presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia fino a dieci giorni liberi prima della data di trattazione. All'udienza la Commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando la causa per il perfezionamento dell'accordo.

Definizione e pagamento delle somme dovute

Il pagamento dovrà avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo o dalla redazione del processo verbale in udienza.

Sanzione pari al 40% del minimo edittale in caso di definizione nel corso del primo grado di giudizio

Sanzione pari al 50% del minimo edittale in caso di perfezionamento entro il secondo grado di giudizio

In caso di mancato pagamento anche di una sola rata si procede all'iscrizione a ruolo con interessi e sanzioni oltre alla sanzione ex articolo 13, D.Lgs. 471/1997 sul residuo aumentata della metà (ossia pari al 60% del residuo).

Le modifiche al Titolo II, D.Lgs. 546/1992

La novella ha completamente riscritto il comma 3 dell'articolo 18 che detta le norme per la corretta redazione e presentazione del ricorso giurisdizionale e in tema di sottoscrizione del ricorso, concretamente prevede che *"il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore e contenere l'indicazione:*

a) *della categoria di cui all'articolo 12 alla quale appartiene il difensore;*

b) *dell'incarico a norma dell'articolo 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente;*

c) *dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore".*

Grazie all'intervento del Legislatore, risultano ampliati i casi di sospensione del giudizio, attualmente previsti solo in caso di proposizione di querela di falso o in caso in cui dev'essere decisa in via pregiudiziale una questione in materia di stato o capacità delle persone. I due nuovi commi dell'articolo 39 stabiliscono che la sospensione sarà inoltre prevista nel caso in la Commissione Tributaria debba risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa, ovvero nel caso in cui le parti facciano istanza di sospensione perché iniziata una procedura amichevole ai sensi delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

Al fine di pervenire alla risoluzione della controversia, il giudice potrà trovarsi nella condizione di vagliare questioni pregiudiziali rispetto alla decisione che deve adottare godendo del potere di disapplicare i regolamenti e gli atti amministrativi che ritiene illegittimi e, quindi, di decidere come se essi non esistessero (articolo 7, D.Lgs. 546/1992).

Il procedimento cautelare e la sua estensione a ogni grado del giudizio

Tra le novità di maggior rilievo apportate al processo tributario troviamo sicuramente l'estensione della tutela cautelare in ogni fase del giudizio.

I requisiti per formulare la domanda di sospensione dell'atto impugnato sono sempre la presenza di un danno grave e irreparabile e, inoltre, sarà possibile nei gradi successivi al primo, ottenere la sospensione degli effetti della sentenza come avviene nel procedimento civile.

In ambito tributario però il giudice potrà sempre subordinare la concessione della sospensione alla prestazione di idonea garanzia.

La nuova previsione dell'articolo 52 al secondo comma statuisce che: *"L'appellante può chiedere alla commissione regionale di sospendere in tutto o in parte l'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi".*

In questo caso la sospensione dell'esecutività della sentenza è subordinata all'esistenza di "gravi e fondati motivi" al pari di quanto previsto dall'articolo 283, c.p.c., dizione che risulta più ampia rispetto alla contemporanea sussistenza dei requisiti del fu-

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

mus boni iuris e della sussistenza di un danno grave e irreparabile necessari per ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Al successivo comma 3 del medesimo articolo 52 vengono delineate le varie fasi in cui si svolge il procedimento cautelare in secondo grado, prevedendo che il presidente fissi con decreto la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività alla prima camera di consiglio utile, comunicando alle parti la data almeno 10 giorni liberi prima dell'udienza e, in caso di eccezionale urgenza, il presidente, previa deliberazione del merito, possa disporre con decreto motivato la sospensione della sentenza fino alla pronuncia del Collegio che provvederà con ordinanza non impugnabile in camera di consiglio una volta sentite le parti.

Anche in tale ipotesi la sospensione potrà essere subordinata alla prestazione di una garanzia.

Ai sensi dell'articolo 62-bis, comma 1, viene previsto, sempre nell'ottica di estendere la fase cautelare a tutti i gradi del giudizio, che la parte che ha proposto ricorso per cassazione possa chiedere alla Commissione che ha emesso la sentenza gravata di sospendere in tutto o in parte l'esecutività ma solo allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile.

Si tratta ancora una volta di una modifica recettizia dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale sul punto.

Ancora in questa fase viene previsto che il Presidente fissa la trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività comunicando alle parti almeno 10 giorni liberi prima la data della camera di consiglio e, in caso di eccezionale urgenza, sospende l'esecutività della sentenza fino alla decisione (la sospensione può essere subordinata alla concessione di garanzia). Il collegio deciderà sentite le parti in camera di consiglio, con ordinanza non impugnabile previa dimostrazione da parte dell'istante di avere depositato il ricorso per cassazione.

Le altre novità del Titolo II: procedimento in cassazione e giudizio di ottemperanza

Il D.Lgs. 156/2015 in materia di ricorso alla Suprema Corte di Cassazione introduce il nuovo comma 2-bis che consente, su accordo delle parti, il ricorso "per saltum" alla Corte di Cassazione per l'impugnazione della sentenza della CTP per violazione e falsa applicazione delle norme di diritto. La scelta del ricorso del c.d. ricorso "per saltum" anche nel processo tributario rappresenta una novità di discutibile apprezzamento - quantomeno con riferimento al ne-

cessario "accordo delle parti" per procedervi - e che probabilmente resterà inutilizzata.

Nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo datata 26 giugno 2015 è spiegato che con l'inserimento di tale istituto, il Legislatore mira a ottenere una deflazione del contenzioso, consentendo in tempi brevi una pronuncia della Corte di Cassazione su questioni giuridiche già sorte in primo grado.

Al successivo articolo 64 in materia di revocazione, il comma primo viene sostituito dalla previsione che dimezza da un anno a sei mesi il termine utile alla riassunzione della causa successivamente a un provvedimento di rinvio a opera della Corte di Cassazione e concede la facoltà di impugnare direttamente ex articolo 395, c.p.c., per revocazione le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie con la possibilità di proporre istanza cautelari anche nel giudizio di revocazione. Sempre nell'ambito del giudizio di legittimità, è stato previsto, con riguardo alla riscossione frazionata del tributo che (comma 1, lettera c-bis, articolo 68):

- in caso di sentenza di annullamento con rinvio emessa dalla Cassazione, la riscossione avviene per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado;
- in caso di omessa o non tempestiva riassunzione del processo in sede di rinvio, la riscossione avviene per gli interi importi indicati nell'atto impugnato.

È precisato che nel caso di mancato rimborso delle somme versate a seguito di riscossione provvisoria il contribuente possa richiedere l'ottemperanza ex articolo 70, D.Lgs. 546/1992 alla CTP o alla CTR (comma 2, articolo 68).

Il pagamento di somme superiori a 10.000 euro diverse dalle spese di lite può essere subordinato dal giudice alla prestazione di idonea garanzia tenuto conto della solvibilità dell'istante.

I costi di garanzia sono a carico della parte soccombenente e il pagamento delle somme dovute a seguito della sentenza deve essere effettuato entro 90 giorni dalla notificazione della sentenza o dalle presentazione della garanzia se dovuta.

Resta inalterata la disciplina del giudizio di ottemperanza, azionabile nel caso di passaggio in giudicato della sentenza di condanna per ottenere l'esecuzione del giudicato a carico dell'ufficio o ente inadempiente, anche se in tale contesto l'eliminazione di riferimenti alle norme del c.p.c. relative all'esecuzione forzata rappresenta un elemento di notevole importanza atteso che dal 2016 l'unico rimedio previsto in

CONTENZIOSO PENALE TRIBUTARIO

via esclusiva sarà quello dell'ottemperanza (peraltro esperibile anche nei confronti degli Agenti della riscossione e dei concessionari locali di cui all'articolo 53, D.Lgs. 446/1997).

Analogha previsione è inserita nell'articolo 69 per quel che attiene le sentenze di condanna alla restituzione delle somme, derivanti anche da domande di rimborso del contribuente, in tali ipotesi l'ottemperanza può essere richiesta sia alla CTP sia alla CTR, a seconda del grado in cui è stata emessa la sentenza oggetto del giudizio.

Conclusioni

Appare chiara l'esigenza, espressa anche in sede di relazione illustrativa, di procedere una volta per tutte a una definitiva e più sostanziale riforma del contenzioso tributario che dovrebbe necessariamente muovere da una profonda revisione degli organismi giurisdizionali preposti all'amministrazione della giustizia stessa. Il D.Lgs. 156/2015 ha forse maggiormente manifestato un'occasione sprecata nell'ambito di riforma della composizione delle Commissioni Tributarie.

In particolare, le nuove disposizioni prevedono che:

- i componenti delle Commissioni Tributarie debbano avere una laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendali;
- la carica di Presidente delle CTP o CTR ha durata quadriennale a decorrere dall'esercizio effettivo delle funzioni ed è rinnovabile una sola volta e per lo stesso periodo, previa apposita valutazione positiva da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria;
- con provvedimento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria sono stabilite sezioni specializzate delle commissioni tributarie in relazioni a questioni controverse.

Le modifiche in commento, pur non apportando nessun elemento innovativo sul piano sostanziale, scoprono l'esigenza di avviare nel breve periodo una profonda fase di revisione della giustizia tributaria la cui rilevante incidenza sull'andamento economico del Paese non può più essere sottovalutata.