

PROF. FRANCESCO TUNDO
ORDINARIO DI DIRITTO TRIBUTARIO
NELL'UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

SENATO DELLA REPUBBLICA

COMMISSIONI RIUNITE

2^a GIUSTIZIA

E

6^a FINANZE E TESORO

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI GIUSTIZIA E DI PROCESSO TRIBUTARI
(AS 2636)

28 GIUGNO 2022

SOMMARIO

1. Premessa.
2. Uno sguardo retrospettivo e la necessità di una giurisdizione speciale.
3. La “professionalizzazione” del Giudice non è più rinviabile.
4. Un fermento riformista e il grande protagonismo del Parlamento.
5. La scelta decisiva: un modello di tutela del contribuente per gli anni a venire.
6. Una valutazione in *controluce* del Disegno di Legge AS 2636.
7. Il PNRR e la Cassazione tributaria.
8. La materia prima della buona giurisdizione: la reale indipendenza del Giudice.
 - 8.1 Un cordone ombelicale inopportuno e da recidere.
 - 8.2 Dai dubbi sulla “*apparenza di indipendenza*” a quelli sulla indipendenza *tout court*: un Giudice “sotto tutela”?
 - 8.3 Un contrappeso meno efficace.
9. Sulle competenze *sincretiche* necessarie per diventare magistrati tributari: l’*inspiegabile* esclusione dei laureati in economia.
10. Il cd. “rinvio pregiudiziale”: un Giudice, addirittura, sotto “doppia tutela”?
11. Sulla necessità di un adeguato periodo transitorio.

1. Premessa

Il Disegno di Legge presentato dal Governo al Vostro esame (AS 2636), del quale ho l'onore di occuparmi in questa sede, attiene a una materia che per sua natura non può che collocarsi a pieno titolo nel novero delle più alte decisioni politiche.

Si tratta di un Disegno di Legge (d'ora innanzi per brevità anche "DDL") che pur non costituendo una riforma ordinamentale in senso proprio, interviene su un profilo – quello che attiene allo *status* dei Giudici Tributari – di straordinaria rilevanza, oggetto di alterne vicende che costellano l'intera storia costituzionale italiana, sin dai suoi albori.

In questa sede mi limiterò a premettere brevi richiami attinenti all'evoluzione normativa della Giustizia Tributaria di merito, ancora oggi amministrata dalle Commissioni Tributarie le quali, dico subito, s'inseriscono in un impianto che ha dato buoni risultati ma appare ormai superato dai tempi. Giova richiamare alla mente la memoria storica della Giustizia Tributaria poiché le vicende che l'hanno interessata, seppur risalenti, sono di interesse per valutare l'impianto prefigurato dal Disegno di Legge.

2. Uno sguardo retrospettivo e la necessità di una giurisdizione speciale

Sino ai primi anni '40 del secolo scorso, le Commissioni Tributarie non avevano natura giurisdizionale: sulle questioni di tipo estimativo il contribuente addirittura era privo di tutela, mentre per quelle di diritto, cioè sull'interpretazione della legge, era costretto a rivolgersi al Giudice ordinario. Non a caso, l'interrogativo su quale assetto dare alla Giustizia Tributaria entrò in seno all'Assemblea costituente, ove si fronteggiarono diverse soluzioni con argomenti che ancora oggi sono di grande attualità.

In quella sede, il più fermo sostenitore dell'unicità della giurisdizione e del suo affidamento ai soli giudici ordinari, fu Piero Calamandrei, secondo il quale solo per questa via si sarebbero garantite l'indipendenza e l'autonomia dei giudici, nonché la certezza del diritto¹. Il corollario di siffatta posizione era il divieto di istituzione di giudici speciali e l'eliminazione di quelli esistenti, tra cui quelli che amministravano il "contenzioso" tributario, con contestuale affidamento a sezioni specializzate della Giustizia ordinaria. A tale prospettiva si oppose, tra gli altri, Ferdinando Targetti, il quale riteneva che l'esistenza di giudici speciali non inficiasse l'indipendenza della magistratura e che essi erano, anzi, opportuni in determinate materie tecniche.

¹ V. Assemblea Costituente, Seconda sottocommissione, *Resoconto sommario della seduta di martedì 17 dicembre 1946*, 41.

Su questo specifico aspetto prese una ferma posizione anche Giovanni Leone, molti anni dopo divenuto Presidente della Repubblica. Pur condividendo la posizione di principio di Calamandrei, ne prese le distanze proprio con riferimento alla giurisdizione tributaria, osservando che quest'ultima richiedeva capacità e conoscenze pratiche da parte del Giudice che la rendevano inidonea ad essere assorbita dall'ordinamento giudiziario ordinario².

Ezio Vanoni, che pure non faceva parte della sezione della Costituente competente in materia di giustizia, chiese di partecipare ai relativi lavori per porre in luce le esigenze attinenti alla difesa dei cittadini nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, che a suo avviso non erano adeguatamente tutelate³. Sviluppando una serie di argomentazioni ancora oggi straordinariamente attuali, concluse per l'opportunità di una giurisdizione speciale tributaria, che fosse idonea a contemperare l'esigenza di rapidità del giudizio con la competenza giuridica e le cognizioni tecniche richieste al Giudice in una materia così peculiare come il diritto tributario.

Negli anni successivi, la giurisprudenza della Corte costituzionale ha tenuto in vita le Commissioni Tributarie, che sono sopravvissute in ragione della loro preesistenza alla stessa Carta fondamentale e dunque hanno superato il vaglio dell'art. 102, Cost. il quale, infine, aveva fissato il divieto di istituzione di *nuovi* giudici speciali. Successivamente, la Corte le qualificò come organi amministrativi⁴ mentre, in parallelo, la Cassazione ne sosteneva la natura giurisdizionale⁵.

Con la grande riforma tributaria dei primi anni '70, ne fu disposta una più articolata disciplina e la Consulta tornò ad affermarne la natura giurisdizionale⁶, così come dopo l'ultima riforma dei primi anni '90⁷ (che le definì espressamente "organi speciali di giurisdizione tributaria"), in ragione della loro origine, anteriore alla Costituzione repubblicana⁸.

² V. Assemblea Costituente, Seconda sottocommissione, *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, 49.

³ V. Assemblea Costituente, Seconda sottocommissione, *Resoconto sommario della seduta di mercoledì 18 dicembre 1946*, 51.

⁴ Corte cost., 6 febbraio 1969, n. 6.

⁵ Cass., 21 giugno 1969, n. 2201.

⁶ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287.

⁷ D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 545.

⁸ Corte cost., 23 aprile 1988, n. 144.

3. La “professionalizzazione” del Giudice non è più rinviabile

Nel frattempo, la Giustizia Tributaria ha dato, negli anni, prova di “meritare” la natura giurisdizionale: è noto che i giudizi tributari, nella fase di merito davanti alle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, sono assai più rapidi rispetto a quelli innanzi alla Giustizia ordinaria. Non è, tuttavia, solo una questione di numeri, dato che anche la qualità delle sentenze tributarie di merito è apprezzabile e le Commissioni Tributarie si sono rese protagoniste dell’inaugurazione di filoni giurisprudenziali che talvolta hanno fatto mutare indirizzo alla Corte di Cassazione e in alcuni altri casi si sono rivelate più in linea con le intenzioni del legislatore di quanto non si possa dire per la stessa Suprema Corte.

Oggi i Giudici provengono dai ranghi della magistratura ordinaria (i cosiddetti “togati”) così come dalle professioni economico-giuridiche (i “laici”). In entrambi i casi sono sostanzialmente onorari. Di fatto sono dunque costretti a svolgere anche una diversa attività lavorativa. Eppure, hanno il non facile compito di contemperare la corretta determinazione delle imposte pretese dagli uffici fiscali con i diritti dei contribuenti e si occupano di questioni di enorme valore, decisive per le sorti delle imprese, dei cittadini e, più in generale, del Paese. Inoltre, la complessità sempre crescente del diritto tributario impone ormai un impegno del Giudice a tempo pieno: si tratta, come dirò a breve, di uno dei punti da salutare con maggior favore del Disegno di Legge qui in esame.

4. Un fermento riformista e il grande protagonismo del Parlamento.

Negli ultimi tempi il dibattito intorno all’assetto della Giustizia Tributaria ha subito un’intensa accelerazione, anche tenuto conto del fatto che la riforma rientra a pieno titolo fra i traguardi individuati dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza⁹. Ma prima ancora del PNRR, nel corso di questa legislatura si è potuto assistere ad una formidabile “osmosi culturale” tra studiosi, operatori del settore e iniziative parlamentari. Ciò conferisce, se possibile, un valore ancora maggiore alle proposte di legge parlamentari poiché esse sono anche il frutto di un ampio *debàt public*, che si è svolto tutto alla luce del sole.

Tanto fermento riformista è stato accompagnato, così, da un formidabile protagonismo del Parlamento, ove peraltro le numerose proposte di legge presentate, sia alla Camera che al Senato, rivelano un inedito comune sentire circa gli elementi strutturali che dovrebbero caratterizzare una riforma della Giustizia Tributaria. E’ un approdo da

⁹ Punto 1.7–Giustizia Tributaria (compresa nell’«Asse 2-Giustizia»).

salutare con grande favore, perché segna la centralità del Parlamento nella materia tributaria¹⁰.

Allo stesso modo, anche il Governo ha dato riscontro alla necessità di un intervento sul tema, dapprima, nel 2021, con l'istituzione di una Commissione interministeriale da parte dei Ministri della Giustizia e dell'Economia, la quale, come noto, non ha tuttavia prodotto una relazione unitaria, e poi con i lavori di una seconda commissione che hanno portato al Disegno di Legge sottoposto al Vostro esame.

5. La scelta decisiva: un modello di tutela del contribuente per gli anni a venire

Prima di analizzare nel merito il DDL, mi sia consentito di sottolineare che una riforma strutturale della Giustizia Tributaria non può ridursi ad un intervento di “pura tecnica”, perché involge scelte di fondo attinenti al modello di tutela dei contribuenti dalle pretese del Fisco. Deve confrontarsi dunque con i valori del diritto di difesa e del giusto processo, nonché con quelli dello Stato di diritto – tutelati sia dalla nostra Carta costituzionale¹¹ che nelle Carte sovranazionali¹² – i quali richiedono la presenza di un Giudice terzo e imparziale rispetto alle parti in causa.

Calando tali fondamentali principi nella Giustizia Tributaria, ritengo che si debbano frapporre degli argini alla recente tendenza all'erosione dell'area delle tutele giurisdizionali, per offrire al contribuente un impianto finalmente conforme con i richiamati parametri costituzionali e sovranazionali.

Si tratta indubbiamente di una scelta di campo, che non potrà non tenere conto sia dei principi fondamentali che devono regolare l'attività giurisdizionale, sia delle attese e delle aspettative degli osservatori e investitori, nazionali ed esteri.

Ritengo insomma che si debba scegliere se si intende perseguire verso un consolidamento e irrobustimento delle tutele giurisdizionali, in linea con il graduale processo di “revisione” della Giustizia Tributaria che è in corso da oltre 80 anni, e che addirittura precede la nostra Carta costituzionale. Oppure se si intenda “virare” verso un'espansione delle attribuzioni dell'Amministrazione fiscale con un ulteriore ampliamento delle modalità di composizione delle liti al cospetto della stessa Amministrazione che emette gli atti impositivi, rinunciando alla natura giurisdizionale dei gradi di merito e passando

¹⁰ Sullo stato dei rapporti tra Parlamento e Governo nella materia fiscale mi sia consentito fare rinvio a F. Tundo, *Le 99 piaghe del fisco. Una democrazia decapitata*, Bologna, 2020.

¹¹ Agli artt. 24 e 111, Cost.

¹² Cfr. art. 47, Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, nonché art. 2, Trattato sull'Unione Europea. Ancora, si pensi all'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

bruscamente da un sistema che ha dato buoni frutti in termini di efficacia e di tutela dei diritti ad un appesantimento burocratico-amministrativo dello stesso, in relazione al quale ritengo vi siano dubbi rispetto alla pienezza delle tutele.

Cercherò di spiegare perché ritengo che vi sia questo rischio e come può essere allontanato.

6. Una valutazione in *controluce* del Disegno di Legge AS2636

È con lo stratificato quadro che ho cercato di tratteggiare in questo schematico *excursus* che si deve confrontare il Disegno di Legge qui esaminato.

Ritengo si debba valutare il DDL in *controluce*, per coglierne tutte le implicazioni, anche di possibile (il)legittimità costituzionale. Intendo dire, per essere più preciso, che occorre prevenire ogni rischio che possa esporre la riforma ad un'“ipoteca” di illegittimità costituzionale, che ne annullerebbe gli effetti benefici, facendo precipitare il sistema della Giustizia Tributaria in un'incertezza del diritto che potrebbe durare anche molti anni.

Inoltre, si tratta di valutare se le misure proposte consentano di perseguire *effettivamente* l'obiettivo fissato dal PNRR di alleggerimento dell'imponente carico di lavoro della Sezione tributaria della Corte di cassazione.

Ciò premesso, ai fini di maggiore chiarezza espositiva esaminerò i tratti salienti del DDL per punti.

7. Il PNRR e la Cassazione tributaria

Un primo aspetto meritevole di analisi è quello della coerenza dell'assetto predisposto dal DDL con l'obiettivo perseguito (e fissato dal PNRR) di alleggerimento dell'imponente carico di lavoro della Sezione tributaria della Corte di Cassazione e, conseguentemente, di efficientamento delle tempistiche della Giustizia Tributaria.

In merito, occorre rilevare come il DDL intervenga sulla Corte di Cassazione con limitate misure *processuali* – peraltro controproducenti, come dirò – e non ordinamentali, il che costituisce a mio sommo avviso un limite della proposta qui in esame. Appare persino banale osservare che se i problemi sono l'arretrato della Cassazione e la crisi della funzione nomofilattica (ossia del compito di assicurare uniformità nell'interpretazione del diritto), non è dato comprendere perché non si intendano adottare misure relative alla Suprema Corte, ritenendo preferibile intervenire sui gradi di merito.

Giova, allora, ragionare sulle possibili cause dell'arretrato della Cassazione (circa 50.000 procedimenti attualmente pendenti), così come della crisi della funzione nomofilattica.

A me pare francamente implausibile che quest'ultima dipenda dalla scarsa qualità delle sentenze di merito, come talvolta è dato leggere – il che peraltro costituisce un giudizio, a mio avviso, ingeneroso e ingiusto verso gli attuali Giudici delle Commissioni Tributarie. Non mi è inoltre chiaro, inoltre, secondo quale *iter* logico si riterrebbe di far dipendere da questo il fatto che la Corte giunga frequentemente a pronunciarsi con sentenze l'una contraddittoria dell'altra.

Mi sembra più verosimile, piuttosto, che una concausa del problema vada rintracciata nel fatto che i Giudici di Cassazione giungono alla Sezione Tributaria senza aver sostanzialmente maturato, nel loro lungo percorso professionale che precede l'approdo ai vertici della carriera, alcuna esperienza nel diritto tributario, e che peraltro il più delle volte considerano tale Sezione un "passaggio intermedio" verso sezioni ritenute più congeniali alla loro esperienza professionale pregressa.

Stante tale situazione, ritengo che un utile contributo – ipotizzato anche dalle prevalenti indicazioni del Parlamento¹³ – possa essere dato dall'istituzione per legge di una Sezione della Corte di cassazione dedicata alle liti fiscali, da "alimentare" con professionalità che vengono anche dal novero dei futuri giudici tributari di ruolo, i quali avranno così maturato un'esperienza di molti anni in una materia tanto complessa e potranno metterla al servizio del giudizio di legittimità.

Tale intervento porterebbe effetti benefici, atteso che consentirebbe di diventare giudici della Cassazione tributaria anche ai futuri magistrati tributari di ruolo. Questo permetterebbe loro un lungo periodo di studio e preparazione sul campo prima di approdare nella Suprema Corte e sarebbe il modo migliore per assicurare un più efficace esercizio della funzione di quest'ultima, oltre a risolvere il problema dell'incessante *turn over* che impoverisce la Sezione tributaria.

Per converso, nell'assetto delineato dal DDL, che non prevede l'accesso dei futuri magistrati di ruolo ai ranghi della Cassazione, si determinerebbe anche una singolare "discontinuità" tra i primi due gradi e quello davanti alla Cassazione, che rimarrà l'unico vero giudice, con un modello "apicale" sinora inedito per la nostra tradizione giuridica, che determinerà un'ulteriore riduzione delle tutele e -manco a dirlo- un appesantimento del carico di lavoro della Corte, quando l'obiettivo della riforma è esattamente l'opposto.

¹³ AS. 2476 (Misiani); AC 840 (Savino); AC 1521 (Martinciglio); AC 1526 (Centemero); AC 2526 (Del Basso De Caro); AS 243 (Vitali); AS 714 (Caliendo); AS 759 (Nannicini); AS 1243 (Romeo); AS 1661 (Fenu).

Se le cose rimarranno così come sono, poi, c'è anche da interrogarsi sulle conseguenze di un *tetto di cristallo* così pesante alla carriera dei futuri magistrati tributari: che tipo di *appeal* potrà esercitare questa professione per i più meritevoli e capaci di essi? Verosimilmente scarso, costituendo semmai una sorta di “parcheggio professionale” in attesa di un approdo presso un'altra, più gratificante, magistratura e dunque – anche qui – un continuo *turn over*.

8. La materia prima della buona giurisdizione: la reale indipendenza del Giudice

Come anticipavo, il DDL risponde positivamente ad una delle maggiori sollecitazioni della dottrina e degli operatori – e nello stesso senso, del resto, si poneva anche la grande maggioranza dei Disegni di Legge presentati in Parlamento¹⁴ – prevedendo un nuovo *status* per i Giudici fiscali, che verranno assunti per concorso, esercitando poi la funzione a tempo pieno.

Un indubbio miglioramento rispetto alla condizione attuale, in cui come detto sono sostanzialmente onorari e svolgono altre professioni.

Allo stesso tempo, tuttavia, a questo deciso miglioramento dell'assetto vigente in direzione della piena giurisdizionalizzazione delle Commissioni non si affiancano le ulteriori disposizioni che avrebbero dovuto costituire l'indispensabile completamento di questo processo storico e portare alla piena ed effettiva indipendenza dei Giudici Tributari. A causa di ciò ritengo che la disciplina recata dal DDL al Vostro esame non sia immune dal rischio di un'incompatibilità costituzionale.

Mi riferisco anzitutto all'auspicato superamento dell'attuale denominazione di “Commissioni” Tributarie Provinciali e Regionali: è infatti un retaggio dell'antica natura amministrativa e sarebbe dunque necessario sostituirla con una più coerente con la funzione giurisdizionale, quale “Tribunali” e “Corti d'appello” tributari, per evitare la permanenza di dubbi sull'*apparenza* di indipendenza.

Ancor più rilevante, e a mio parere centrale e ineludibile, è il tema attinente al rapporto organico tra i giudici tributari e il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

¹⁴ AS. 2476 (Misiani); AC 840 (Savino); AC 1521 (Martinciglio); AC 1526 (Centemero); AC 1755 (Bartolozzi); AC 2526 (Del Basso De Caro); AS 243 (Vitali); AS 759 (Nannicini); AS 1243 (Romeo); AS 1661 (Fenu).

8.1 Un cordone ombelicale inopportuno e da recidere

Sinora l'organizzazione della Giustizia fiscale è stata appannaggio del Ministero dell'Economia e delle Finanze, al quale fanno capo anche le Agenzie fiscali, che sono le abituali controparti dei contribuenti nelle controversie fiscali.

È unanimemente ritenuto un “cordone ombelicale” inopportuno e da recidere.

Non è un caso che proprio in questa direzione vadano le opinioni prevalenti degli studiosi, degli operatori e tutti i progetti di legge parlamentari, che ne prevedono il passaggio alla Presidenza del Consiglio o al Ministero della Giustizia.

Tuttavia, a fronte di tali e tante sollecitazioni, il DDL governativo ha imboccato una direzione opposta e prefigura una dipendenza della Giustizia Tributaria dal MEF ancora più stretta.

Sul punto, le svariate disposizioni che legano al MEF la Giustizia Tributaria non vengono infatti incise dal DDL – si pensi ad esempio all'art. 17, comma 1, d.lgs. n. 545 del 1992, ai sensi del quale il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria è istituito presso il MEF o, ancora, agli artt. 32 e 33, d.lgs. n. 545 del 1992, che inquadrano come dipendenti del MEF il personale di segreteria.

Peraltro, a differenza degli attuali componenti delle Commissioni Tributarie, il DDL interviene sull'art. 11 del d.lgs. n. 545 del 1992, precisando che la nomina a una delle funzioni dei componenti delle Commissioni Tributarie presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all'art. 4, comma 39-*bis*, della legge 12 novembre 2011, n. 183 non costituisce in nessun caso un rapporto di pubblico impiego. Ciò significa, *a contrario*, che i futuri giudici di ruolo delle Commissioni Tributarie saranno inquadrati, a tutti gli effetti, in un rapporto di pubblico impiego – evidentemente incardinato presso il MEF.

A tal proposito, tramite una modifica all'art. 9 del d.lgs. n. 545 del 1992, il DDL prevede che alla nomina dei magistrati tributari assunti con concorso, nonché a quelle dei Giudici Tributarie presenti nel ruolo unico, conseguenti ai concorsi interni per passaggi di funzione e di grado, si provvede con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, previa deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria. Il DDL non chiarisce peraltro le conseguenze di tale inquadramento nel rapporto di pubblico impiego.

8.2 *Dai dubbi sulla “apparenza di indipendenza” a quelli sulla indipendenza tout court: un Giudice “sotto tutela”?*

In ogni caso, mi pare evidente che il riferimento alla categoria del pubblico impiego comporterà, in assenza di ulteriori disposizioni in merito, l’instaurazione di un rapporto di subordinazione dei nuovi giudici tributari rispetto alla PA di riferimento, ovvero il MEF. E la presenza di siffatto rapporto organico non potrà che esacerbare le problematiche di “apparenza di indipendenza” già sollevate con riferimento alle attuali Commissioni tributarie, che addirittura diventerebbero di “(in)dipendenza” vera e propria.

Intendo dire, in estrema sintesi, che, la “professionalizzazione” del Giudice enfatizza in forma esponenziale la rilevanza del requisito dell’indipendenza.

Sotto questo profilo il DDL si pone in antitesi rispetto a quel percorso di progressiva revisione della Giustizia Tributaria che parte da lontano e che con graduali passaggi – in una graduale e virtuosa azione congiunta del legislatore e della Corte costituzionale – ha consentito di consacrarne la natura giurisdizionale e la conformità alla Costituzione.

Il che stride evidentemente con l’esigenza di una piena autonomia e indipendenza del magistrato (tributario) nei confronti del MEF¹⁵, e con l’insegnamento secondo il quale “*per il giudice, quando decide, «non esistono ordini superiori»*”¹⁶.

Intendo essere molto chiaro: ritengo che l’appartenenza organica della giurisdizione tributaria al Ministero dell’Economia e delle Finanze, che è la controparte sostanziale dei contribuenti per mezzo delle Agenzie fiscali, sia inconciliabile con i requisiti di indipendenza, terzietà, imparzialità del Giudice.

8.3 *Un contrappeso meno efficace*

C’è un altro rilevante profilo che viene in rilievo: le attribuzioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – che risulta indebolito dal DDL – non consentono di identificarlo come adeguato “contrappeso” all’appartenenza e alla pervasività del MEF.

Si tenga per esempio conto che – ferma restando l’attuale disciplina degli artt. 15 e 16 del d.lgs. n. 545 del 1992 – il DDL istituisce un “Ufficio ispettivo” presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, volto secondo la Relazione illustrativa a “*garantire*

¹⁵ Cfr. l’art. 104, Cost.

¹⁶ P. CALAMANDREI, *Processo e democrazia*, 1964, Padova, pag. 74, oggi in AA.VV., *Processo e democrazie, Le conferenze messicane di Piero Calamandrei*, 2019, Pisa.

una vigilanza efficace sull'attività giurisdizionale svolta presso le Commissioni tributarie, disponendo ispezioni nei confronti del personale giudicante”.

Tuttavia, all'istituzione di tale Ufficio non si accompagna una riserva a esso in via esclusiva delle attribuzioni in materia, e anzi la Relazione precisa che “[d]etto Ufficio può svolgere attività congiunte con il competente Ufficio Audit della Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze, al fine di effettuare i controlli di rispettiva competenza”.

Come noto, attualmente l'Ufficio Audit della Direzione Giustizia Tributaria esercita una serie di attività, fra cui:

- attività di vigilanza e di audit di conformità nei confronti degli Uffici di segreteria delle Commissioni tributarie sulla corretta gestione dell'attività di supporto alla funzione giurisdizionale, dei servizi all'utenza, dell'aggiornamento della banca dati del contenzioso, di liquidazione del contributo unificato tributario e degli altri processi lavorativi;
- esamina, ai fini dello svolgimento delle attività di vigilanza e audit, le eventuali segnalazioni dei Presidenti delle commissioni tributarie effettuate ai sensi dell'art. 15 del d.lgs. n. 545 del 1992, degli enti della fiscalità, degli ordini professionali e degli utenti;
- assicura, ove richiesto dall'organo di autogoverno dei giudici tributari, il supporto per le ispezioni presso le Commissioni tributarie svolte dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Non si vede allora perché istituire presso il Consiglio di Presidenza un apposito Ufficio Ispettivo senza trasferire allo stesso attribuzioni oggi di competenza del MEF, ciò che avrebbe avuto un significativo effetto di miglioramento dell'indipendenza dei giudici tributari.

Da tutto quanto sopra deriva una sensazione, più che di impoverimento della caratura giurisdizionale degli organi preposti alla tutela, di una vera e propria svolta verso un assetto burocratico-amministrativo (una messa “sotto tutela”), inconciliabile con la necessaria indipendenza del Giudice.

9. Sulle competenze *sincretiche* necessarie per diventare magistrati tributari: l'*inspiegabile* esclusione dei laureati in economia.

Un ulteriore profilo critico del DDL riguarda gli stringenti requisiti delineati per la partecipazione al concorso per diventare magistrato tributario, che fanno unicamente

riferimento alla laurea in giurisprudenza, così escludendo implicitamente altri corsi di laurea, e in particolare quelli in economia.

Ritengo necessario osservare, sul punto, che una siffatta preclusione, della quale francamente non riesco a comprendere le ragioni, non è coerente con la natura del diritto tributario, il quale richiede competenze necessariamente *sincretiche*: oggi non si può giudicare se non si conoscono il diritto come i bilanci e i principi contabili, l'economia aziendale, la fiscalità internazionale e così via.

Viceversa, aprire la possibilità di partecipare al concorso a più classi di laurea avrebbe un effetto benefico sulla composizione dei futuri colleghi, le cui competenze sarebbero altrettanto composite, così come le materie sulle quali dovranno pronunciarsi, in linea con gli auspici che i nostri padri costituenti esprimevano quando discutevano della Giustizia tributaria.

10. Il cd. “rinvio pregiudiziale”: un Giudice, addirittura, sotto “doppia tutela”?

Sul versante delle disposizioni relative al processo, mi limito a soffermarmi brevemente su quella introdotta dall'art. 2, comma 2, lett. g), del DDL, che propone di inserire un nuovo art. 62-*bis* all'interno del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, rubricato “rinvio pregiudiziale”.

Secondo tale disposizione, al ricorrere di particolari condizioni, le Commissioni Tributarie di primo o secondo grado potranno, d'ufficio, investire direttamente la Corte di cassazione della “*risoluzione di una questione di diritto idonea alla definizione anche parziale della controversia*”.

Tale disposizione presenta, a mio avviso, non poche criticità.

In primo luogo, essendo azionabile d'ufficio e comportando la rimessione della risoluzione della controversia a un Giudice diverso da quello adito per legge dalle parti, mi pare che comporti il rischio di una violazione del principio del Giudice naturale, valore protetto dall'art. 25 della Carta costituzionale¹⁷.

Intendo dire che ritengo sia leso il diritto delle parti a ottenere una pronuncia di merito secondo l'ordinario schema del processo.

Il che peraltro si accompagna ad un'altra considerazione di rilievo costituzionale, che mi porta a intravedere una possibile menomazione dell'autonomia del Giudice (qui inteso sia

¹⁷ Nonché dall'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

come ordine sia come Giudice individualmente considerato), il quale invece dovrebbe essere soggetto solo alla legge (art. 117 Cost.).

Un eventuale rinvio alla Corte di Cassazione potrebbe, poi, anche avere ricadute sul canone della ragionevole durata del processo, anch'esso tutelato dalla Costituzione¹⁸ e dalla CEDU¹⁹: seppure non sia agevole prevedere, ad oggi, le conseguenze sulla durata del processo di un simile rinvio, è facile ipotizzare una ricaduta negativa sulle tempistiche per l'ottenimento della pronuncia di merito.

Sotto un'altra prospettiva, il ventaglio di condizioni individuate nel DDL per la legittimità del rinvio (fra loro alternative) è talmente ampio da poter riguardare, virtualmente, qualsivoglia controversia fiscale: si pensi ad esempio al riferimento a *“una questione esclusivamente di diritto e di particolare rilevanza per l'oggetto o per la materia”* o, ancora, a una *“questione che, per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito”*.

Rebus sic stantibus, peraltro, lo strumento processuale in esame potrebbe semmai portare all'ulteriore “ingolfamento” della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, anziché giovare alla celerità del processo – e ciò impatterebbe, a cascata, anche sul rispetto del già citato canone della ragionevole durata del processo.

La sensazione conclusiva è che sul piano sostanziale, in buona sostanza, il “nuovo” magistrato tributario di merito si troverebbe sottoposto una “doppia tutela”: quella derivante dalla dipendenza dal MEF e quella derivante da questa singolare forma di “vincolo verticistico” imposto dalla Cassazione

11. Sulla necessità di un adeguato periodo transitorio

Infine, ulteriori possibili criticità del DDL ineriscono all'assenza nello stesso di disposizioni transitorie esaustive, che possano adeguatamente regolamentare la necessaria temporanea convivenza fra i ruoli degli attuali Giudici Tributari e i nuovi magistrati da assumere tramite concorso, al fine di non paralizzare l'andamento della Giustizia Tributaria e assicurare un avvicendamento il più possibile coordinato.

In una simile prospettiva, la riserva di posti del 15% nei primi tre bandi di concorso, dedicata dal DDL agli attuali Giudici Tributari non togati, appare francamente irrisoria, e

¹⁸ Art. 111, comma 2.

¹⁹ Art. 6, paragrafo 1.

non potrà che determinare la dispersione di buona parte delle preziose competenze acquisite nel corso degli anni dai componenti delle Commissioni Tributarie.

Si potrebbe, a tal proposito, prevedere una procedura di interpello analoga a quella già contemplata dal DDL con riferimento ai magistrati togati, per permettere l'assorbimento nei nuovi ruoli anche dei magistrati tributari (oggi) non togati con più esperienza e più competenze.

Parallelamente, occorre un affinamento dei limiti previsti dal DDL per l'uscita dal servizio degli attuali non togati, anche allo scopo di non determinare una "decapitazione *ipso iure*" degli attuali vertici delle Commissioni Tributarie, che determinerebbe un grave nocumento all'ordinato svolgimento delle attività di Giustizia nel periodo transitorio.