

SENATO DELLA REPUBBLICA

2a Commissione Giustizia – 6a Commissione Finanze e Tesoro

Audizione informale

del Prof. Avv. Andrea Giovanardi

**Professore Ordinario di diritto tributario nella Facoltà di Giurisprudenza della
Università degli Studi di Trento**

Esame dei disegni di legge congiunti nn. 243-714-759-1243-1661 e 1687

sulla riforma della giustizia tributaria

Roma, 5 aprile 2022

SOMMARIO

1. I sei disegni di legge di provenienza senatoriale: la loro «essenziale dicotomia quanto a formazioni e contenuti»: necessità di privilegiare, in questa fase, i profili di carattere ordinamentale.
2. La necessità di ripensare lo *status* del giudice tributario: la professionalizzazione come unico strumento per risolvere alla radice il problema della giustizia tributaria, che è quello dell'inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle commissioni tributarie (ma anche della Sezione tributaria della Cassazione).
3. L'accesso al ruolo della nuova magistratura tributaria: osservazioni sulla selezione concorsuale.
4. L'inquadramento della nuova magistratura tributaria nella Presidenza del Consiglio dei Ministri, anziché nel MEF, quale garanzia di terzietà e indipendenza. Sdrammatizzazione del problema, in ragione delle modalità di remunerazione del giudice tributario, che dovrebbero essere necessariamente previste dalla legge e volte all'equiparazione di quest'ultimo al giudice ordinario.
5. Questioni di geografia giudiziaria: la revisione della pianta organica e l'attento monitoraggio dei flussi.
6. Il monocratico (per le liti minori e in primo grado?) tra giudice togato e giudice onorario.
7. Sul giudice mediatore: è veramente opportuno?
8. La disciplina transitoria tra salvaguardia delle professionalità esistenti, finestre temporanee e porte girevoli che consentano di tornare indietro.

*

*

1. I sei disegni di legge di provenienza senatoriale: la loro «essenziale dicotomia quanto a formazioni e contenuti»: necessità di privilegiare, in questa fase, i profili di carattere ordinamentale.

Come ha osservato Cesare Glendi in occasione della sua audizione avanti a queste Commissioni riunite i disegni di legge che mi sono stati sottoposti «mostrano una essenziale dicotomia quanto a formazione e contenuti, nel senso che alcuni sono essenzialmente rivolti alla riforma della disciplina del processo tributario (*iurisdictio*), mentre altri riguardano in via esclusiva o complementare la riforma dell'apparato organizzativo istituzionale dei giudici tributari e dei loro ausiliari (*gubernaculum*)».

Appartengono alla prima categoria i dd.dd.ll. n. 714 (p.f. sen. Caliendo), n. 1687 (p.f. sen. Marino), alla seconda gli altri, e quindi i dd.dd.ll. n. 243 (p.f. sen. Vitali), n. 1243 (p.f. sen. Romeo), n. 759 (p.f. sen. Nannicini), n. 1687 (p.f. sen. Fenu).

Mi occuperò in questa sede di questi ultimi perché ha ragione Eugenio della Valle allorché ha evidenziato, anch'egli nella relazione dinnanzi a queste Commissioni, che in questo momento, in ragione della «tenuta» del rito, che tutt'al più necessita di un «tagliando» su alcuni aspetti, il più pressante problema è quello dello *status* del giudice tributario.

2. La necessità di ripensare lo *status* del giudice tributario: la professionalizzazione come unico strumento per risolvere alla radice il problema della giustizia tributaria, che è quello dell'inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle commissioni tributarie (ma anche della Sezione tributaria della Cassazione).

La consapevolezza della centralità del problema ordinamentale è emersa anche dai lavori della Commissione interministeriale presieduta da Giacinto della Cananea, la quale, pur non essendo giunta ad una soluzione condivisa, ha avuto il merito di rappresentare la spaccatura tra le due componenti della Commissione, quella magistratuale, propensa a salvaguardare l'esistente, fatta salva l'introduzione nel solo secondo grado di giudici che lavorino a tempo pieno o prevalente provenendo dalle altre magistrature, dall'accademia o dalle professioni, e quella accademico-professionale, che invece ha preferito una soluzione che mira al varo di una quinta magistratura che si impervi sul giudice professionale da concorso (1).

Come ho già avuto modo di rilevare in un mio recentissimo contributo (2), si tratta di progetto (quest'ultimo) che si fonda sulla presa d'atto: i) della complessiva inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle commissioni tributarie; ii) del conseguente incentivo all'impugnazione delle pronunce; iii) dell'ulteriormente conseguente accumulazione delle controversie di fronte alla Suprema Corte (circa cinquantamila oggi su un totale di centoventimila cause civili); iv) dell'impossibilità per la Corte di Cassazione di svolgere al meglio la funzione nomofilattica; v) dell'inevitabile ulteriore peggioramento, si tratta di circolo vizioso, della qualità delle sentenze dovuta ai (dis)orientamenti interpretativi di un giudice di legittimità subissato di cause; vi) dell'irresistibile tentazione che da tutto ciò deriva, quella cioè di varare periodicamente provvedimenti di definizione agevolata che, certamente discriminatori, sono inutili, tanto da dover essere, anche in questo momento storico, continuamente riproposti.

Non c'è quindi altra strada per migliorare la qualità delle sentenze che pensare alla riforma dello *status* del giudice, del che è apparso convinto anche il Primo Presidente della Corte di Cassazione, Pietro Curzio, il quale ha avuto modo di affermare, in occasione della cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario 2022 (21 gennaio 2022), che: i) «a fine 2020, le pendenze complessive dei giudizi civili in cassazione erano 120.473, di queste ben 53.482 in materia tributaria. A fine 2021 le pendenze complessive dei giudizi civili in cassazione erano 111.241, di queste ben 47.364 in materia tributaria»; ii) vi è «un larghissimo consenso sulla necessità di riformare la giustizia tributaria affidandola a giudici che la trattino a tempo pieno, mentre oggi per i componenti delle Commissioni (a cominciare dai magistrati che sono circa 1.450) è un secondo lavoro. Sarebbe un passaggio cruciale»; iii) «una riforma reale della giustizia tributaria è forse l'atto più di ogni altro in grado di incidere sui problemi del giudizio di legittimità, riequilibrando il vertice del sistema giudiziario».

Tale consapevolezza, lo dico con grande soddisfazione, emerge anche dai quattro dd.dd.ll. sopra nominati, quelli che intervengono sui profili ordinamentali. In tutti i progetti legislativi, infatti, si prevede la creazione di un ruolo autonomo della magistratura tributaria, composto da giudici professionali da concorso che eserciteranno le loro

¹ Vd. relazione finale disponibile nel sito del Ministero della Giustizia.

² A. GIOVANARDI, *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in Riv. tel. dir. trib., 28 marzo 2022, p. 3-4.

funzioni giurisdizionali nei nuovi tribunali tributari e nelle nuove corti d'appello tributarie.

Si tratta di cambio di denominazione degli organi giurisdizionali che a me pare opportuno, risultando condivisibile l'osservazione del Presidente dell'Anti, Gaetano Ragucci, nell'audizione innanzi a queste commissioni riunite, secondo la quale tale modifica, benché abbia valore formale è più adeguata «a descrivere la più accentuata natura giurisdizionale dei nuovi organi».

Più discutibile è invece il riferimento contenuto nei dd.dd.ll. n. 243 (Vitali), n. 759 (Nannicini) e n. 1243 (Romeo) alla Sezione tributaria della Corte di Cassazione come organo della giurisdizione tributaria, e ciò in ragione del fatto, già evidenziato nella relazione Uncat a queste Commissioni riunite, che la Corte di legittimità è e rimane il giudice supremo della giurisdizione ordinaria. Preferibile da questa punto di vista la formulazione del d.d.l. n. 1661 (Fenu), il quale individua gli organi di giustizia tributaria esclusivamente nei tribunali tributari e nelle corti d'appello tributarie.

Certamente auspicabile l'istituzione per legge della Sezione tributaria della Corte di Cassazione [lo prevede il d.d.l. n. 1661 (Fenu), ma anche il d.d.l. n. 1243 (Romeo) e il d.d.l. n. 243 (Vitali)], condizione necessaria per garantire la possibilità del passaggio dei giudici tributari da concorso, al termine della carriera, in Cassazione (nella Sezione tributaria, appunto). L'evidente scopo è quello di garantire la migliore specializzazione dei supremi giudici in un contesto in cui l'unicità della giurisdizione di legittimità verrebbe comunque garantita qualora si prevedesse che i passaggi siano subordinati alla valutazione positiva del CSM e che la maggioranza dei giudici della Sezione e la presidenza siano appannaggio dei magistrati ordinari. Si tratta di possibilità prevista dalla proposta della componente accademico-professionale della Commissione della Cananea, condivisa anche da Franco Gallo, il quale ha evidenziato, nella relazione allegata a quella della Commissione, che tale soluzione trova supporto sia nell'art. 111, settimo comma, Cost., il quale «riconduce a identità il rapporto tra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario», sia nell'art. 102, secondo comma, Cost., il quale prevede che possono istituirsi «presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura». Ebbene, se possono entrare nelle sezioni specializzate cittadini estranei alla magistratura, tanto più dovrebbero poter accedere magistrati che, per aver superato un concorso, sono equiparabili ai giudici ordinari. In tal senso, peraltro, anche la Corte costituzionale nella sentenza n. 1 del 1983, laddove si legge che «basta [...] por mente alla formulazione dell'art. 102, capoverso, secondo periodo, Cost., per rendersi conto che, in armonia con il disposto dell'art. 108, primo comma, Cost. l'istituzione presso gli organi giudiziari ordinari di «sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini estranei alla magistratura», è rimessa alla scelta discrezionale del legislatore, al qual soltanto spetta di valutare l'opportunità di istituire per specifiche materie siffatte sezioni specializzate, determinandone la composizione».

Il così descritto «passaggio» non è tuttavia previsto da nessuno dei quattro dd.dd.ll.

3. L'accesso al ruolo della nuova magistratura tributaria: osservazioni sulla selezione concorsuale.

Il diritto tributario è materia particolarmente complessa anche in ragione della sua interdisciplinarietà. Decisive per orientarsi sono le interrelazioni con tutta una serie di altre materie, quali il diritto costituzionale, il diritto dell'Unione europea, il diritto amministrativo, il diritto civile, il diritto commerciale, il diritto penale, il diritto internazionale, il diritto processuale civile. Non solo discipline giuridiche, giacché è impossibile districarsi nella complessa trama del reddito di impresa senza conoscere le regole aziendalistiche della contabilità e bilancio e i principi contabili. Più in generale, estranee agli altri giuristi e anche agli economisti d'azienda sono i principi e le regole disciplinanti le singole imposte.

Coloro che non sentono la necessità di un giudice professionale sono vittime della sottovalutazione della centralità della cultura speciale della giurisdizione nella progettazione di organi di giustizia che, solo se ed in quanto siano in grado di conoscere approfonditamente la materia su cui sono chiamati a decidere, possono ambire ad essere indipendenti.

È alla luce di quanto detto che vanno esaminate le regole di accesso alla nuova magistratura tributaria previste nei 4 disegni di legge. Elemento comune è la necessità della laurea magistrale in giurisprudenza o in materie economico-aziendali e equipollenti [le locuzioni utilizzate per il vero non sono identiche, atteso che nel d.d.l. n. 243 (Vitali) e nel d.d.l. n. 1243 (Romeo) si fa riferimento alla laurea magistrale in economia e commercio, nel d.d.l. n. 759 (Nannicini) alla laurea in discipline economico-aziendali, nel d.d.l. n. 1661 (Fenu) alla laurea in materie economico-aziendalistiche o equipollenti e anche ai diplomi di laurea conseguiti prima del d.m. 3 novembre 1999, n. 509].

Per quel che riguarda invece le prove dell'esame di concorso i dd.dd.ll. n. 243 (Vitali) e n. 1243 (Romeo) prevedono esami solo orali in diritto tributario e in diritto processuale civile. Si tratterebbe di concorso assai poco selettivo e comunque insufficiente allo scopo a cui dovrebbe tendere la selezione concorsuale, quello di garantire che il magistrato tributario disponga delle conoscenze necessarie per l'adeguato svolgimento della funzione. Migliori da questo punto di vista: i) il d.d.l. n. 759 (Nannicini), il quale, oltre a prevedere la necessità, per accedere alla prova, dei requisiti previsti per l'accesso alla magistratura dall'art. 2, commi 1 e 2, del d.lgs. 5 aprile 2006, n. 160 e cinque anni di esperienza dimostrabile nella materia tributaria, articola il concorso in una prima prova preselettiva, tra cui è prevista anche una prova volta a verificare le capacità logiche deduttive del candidato, una prova scritta, comprensiva anche di quella che obbliga il candidato a predisporre una sentenza tributaria su un caso specifico, e una prova orale su un nutrito gruppo di materie; ii) il d.d.l. n. 1661 (Fenu), più tradizionale nel suo impianto, il quale articola l'esame in prove scritte e orali su un nutrito gruppo di materie e prevede, dopo il superamento delle prove, un periodo di formazione obbligatorio (che, per il vero, non sembra particolarmente utile per chi ha appena superato un impegnativo concorso se si articola in lezioni frontali, per quanto approfondite, su tematiche specifiche).

Da segnalare infine che l'elenco delle materie d'esame andrebbe attentamente calibrato in modo da evitare che i candidati studino discipline tutt'altro che utili ai fini dello svolgimento della funzione: intendo, per esempio, riferirmi alla scienza delle finanze, inserita tra le materie in entrambi i dd.dd.ll. da ultimo menzionati.

Si specifica altresì che nel d.d.l. n. 243 (Vitali) e nel d.d.l. n. 1243 (Romeo) si stabilisce l'accesso per concorso anche alle corti d'appello tributarie, il che risulta particolarmente discutibile perché il magistrato che abbia svolto le sue funzioni in primo grado dovrebbe superare un ulteriore concorso, peraltro in competizione con chi non sia mai stato magistrato e abbia solo il requisito della laurea magistrale in giurisprudenza e economia da più di dieci anni. È opportuno, invece, che il concorso sia previsto esclusivamente per il primo grado di giudizio e che i percorsi di carriera dipendano dalla valutazione della pregressa attività di giudice (anche se, come si vedrà, tale scelta obbliga inevitabilmente a disciplinare nella fase di avvio della magistratura tributaria una non semplice fase transitoria, vd. *infra*, par. 8).

4. L'inquadramento della nuova magistratura tributaria nella Presidenza del Consiglio dei Ministri, anziché nel MEF, quale garanzia di terzietà e indipendenza. Sdrammatizzazione del problema, in ragione delle modalità di remunerazione del giudice tributario, che dovrebbero essere necessariamente previste dalla legge e volte all'equiparazione di quest'ultimo al giudice ordinario.

Tutti e quattro i dd.dd.ll. convengono sulla necessità di inquadrare la nuova magistratura nell'ambito della Presidenza del Consiglio dei ministri, all'evidente scopo di meglio garantire, anche nell'apparenza, l'indipendenza e la terzietà dei giudici.

Si tratta di esigenza condivisibile e di problema non trascurabile che, tuttavia, si sdrammatizza notevolmente in ragione delle modalità della retribuzione del magistrato che, qualora decisa dalla legge ed equiparata a quella dei magistrati ordinari (e non come oggi determinata dal MEF, liquidata dalla Direzione generale delle entrate e corrisposta dal Dirigente responsabile della segreteria di commissione), costituirebbe elemento decisivo per il conseguimento delle anzidette finalità.

Da questo punto di vista sia il d.d.l. n. 759 (Nannicini) che il d.d.l. n. 1661 (Fenu) equiparano dal punto di vista retributivo, molto opportunamente, il magistrato tributario al magistrato ordinario. Generano invece dubbi e perplessità le regole previste negli altri due dd.dd.ll., il n. 243 (Vitali) e il n. 1243 (Romeo), i quali, dopo aver specificato, si tratta di statuizione quanto mai vaga e quindi fundamentalmente inutile, che al magistrato tributario debba essere riconosciuto un compenso «*congruo e dignitoso, tenendo anche conto della delicatezza del compito svolto e della professionalità richiesta*», equiparano il trattamento retributivo del giudice tributario a quello del «*magistrato ordinario di prima nomina al momento di conferimento delle funzioni giurisdizionali*» e dispongono che i successivi aumenti siano stabiliti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri (il fatto che non ci sia un'equiparazione dal punto di vista retributivo con le altre magistrature è, peraltro, specificamente previsto negli articolati).

Differenze queste che dimostrano che il tema dell'indipendenza non si collega principalmente all'inquadramento o meno nel MEF degli organi di giustizia tributaria: non è forse meglio essere un giudice inquadrato in quest'ultimo Ministero con i compensi ancorati a quelli dei giudici ordinari, come prevedono i dd.dd.ll. n. 759 (Nannicini) e n. 1661 (Fenu), piuttosto che essere un giudice inquadrato nella Presidenza del Consiglio dei Ministri con un trattamento retributivo lasciato alla vaga disciplina prevista nei dd.dd.ll. n. 243 (Vitali) e n. 1243 (Romeo)?

A ciò si aggiunga che come osservato da Paolo Luigi Rebecchi, intervenuto in audizione innanzi a queste Commissioni riunite in rappresentanza della Corte dei conti, che:

- a) il Presidente del Consiglio dei Ministri: i) esercita, ai sensi dell'art. 29 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, l'alta sorveglianza sulle commissioni tributarie e sui giudici tributari; ii) esercita il procedimento disciplinare nei confronti dei giudici tributari insieme al Presidente della Commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione presta servizio l'incolpato (art. 16 del d.lgs. n. 545 del 1992);
- b) il passaggio delle segreterie dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri genera maggiori costi, che comunque vanno considerati nell'architettura complessiva della riforma, la quale dovrebbe tendere, con riferimento a ciò che non è assolutamente necessario, al contenimento delle spese (anche la proposta della componente accademico-professionale della Commissione della Cananea si era concentrata su questo specifico aspetto).

5. Questioni di geografia giudiziaria: la revisione della pianta organica e l'attento monitoraggio dei flussi.

Una riforma di questa portata richiede necessariamente il ridisegno della pianta organica. Il varo del giudice tributario professionale da concorso a tempo pieno dovrà condurre necessariamente ad una consistente riduzione del numero dei giudici rispetto agli attuali (2.700 circa).

Ma non è solo questione del numero di giudici, atteso che occorre verificare, anche in termini economici, se sia possibile mantenere l'attuale geografia giudiziaria di prossimità, la quale prevede la presenza di una commissione tributaria in ogni provincia e, per il secondo grado, in ogni regione.

La Commissione della Cananea, nella sua componente accademico professionale, aveva ben presente la questione, tanto da prevedere nella bozza di delega proposta dalla componente accademico-professionale, che *«in presenza di esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti e allo scopo di garantire la massima efficienza nello svolgimento delle funzione giurisdizionale, l'accorpamento di Tribunali tributari appartenenti a province tra loro confinanti situate nella stessa regione»*. Dopo il varo del processo tributario telematico, che rende non più necessarie lunghe trasferte per il deposito di atti e documenti, l'anzidetto accorpamento si rivela come passaggio imprescindibile, non potendo immaginarsi che giudici che superano un selettivo procedimento concorsuale siano poi assegnati a sedi minime che non garantiscano quel bagaglio esperienziale che sta alla base della continua crescita professionale.

L'anzidetta consapevolezza traspare chiaramente sia dal d.d.l. n. 759 (Nannicini), sia dal d.d.l. n. 1661 (Fenu), i quali prevedono, rispettivamente, la riduzione dei Tribunali tributari a 41 e delle Corti d'Appello tributarie a 14 e la previsione dei Tribunali e delle Corti d'Appello soltanto in 14 capoluoghi di regione, fatta salva la presenza di sezioni staccate dei primi.

Si tratta di passaggio tanto cruciale quanto impegnativo, anche perché il ridisegno della geografia giudiziaria-tributaria non può che andare di pari passo con la progettazione della fase transitoria, di cui ci si occuperà di seguito. Non può sfuggire in questa prospettiva che, a complicare le cose, stanno: i) il non uniforme flusso dei ricorsi

nelle diverse aree del paese; ii) la non uniforme tipologia di cause, atteso che la gran parte delle controversie bagatellari (e seriali, spesso incentrate su atti della riscossione), che costituiscono, si fa riferimento alle liti inferiori al valore di 3.000,00, il 50 per cento delle controversie di primo grado, sono concentrate nel Mezzogiorno del Paese.

L'assegnazione dei giudici alle varie sedi, che andranno necessariamente accorpate, quanto meno per il primo grado, dovrà tener conto anche dell'anzidetta circostanza, non potendosi pensare che giudici specializzati e professionali siano destinati, sarebbe imperdonabile errore, a decidere cause da poche migliaia di euro instaurate spesso in logica dilatoria dai contribuenti e dai professionisti che li assistono.

6. Il monocratico (per le liti minori e in primo grado?) tra giudice togato e giudice onorario.

Il ridisegno degli organi giudiziari di primo e di secondo grado induce ad interrogarsi sull'opportunità (o meno) di fare ricorso a un giudice che decida in composizione monocratica. Qualora si decida in senso affermativo occorrerà chiedersi se debba essere un togato (e quindi uno dei nuovi giudici) o un onorario (una sorta di giudice di pace tributario). Occorrerà infine chiedersi se il monocratico debba operare solo in primo grado o anche in secondo e se le cause che gli vengono assegnate debbano o meno essere solo quelle di minor valore.

Per quel che riguarda la prima questione (opportunità o meno che le decisioni vengono assunte in composizione monocratica) sono dell'idea che una siffatta scelta presenti degli indiscutibili punti di vantaggio qualora si limiti l'operatività del monocratico alle liti minori (quelle fino a 3.000,00 o, al massimo, 5.000,00 euro) e al primo grado di giudizio. Occorrerebbe anche che la funzione, in tal modo si valorizzerebbero le professionalità esistenti, sia attribuita ad un giudice onorario, in modo tale che i collegi si occupino solo delle liti di maggiore momento. Sarà peraltro importante, anche in ragione del fatto che l'Amministrazione finanziaria emette atti per più annualità, alcuni dei quali potrebbero andare «sotto soglia», che si stabilisca che non possano essere ricondotte alle liti minori quelle che appaiano collegate, anche potenzialmente, a liti di competenza collegiale alle quali potrebbero essere riunite per connessione. In questa prospettiva, escluderei dal monocratico anche le controversie di valore indeterminato e quelle catastali. Con particolare riferimento a queste ultime, non può dimenticarsi che esse costituiscono, lo ha correttamente osservato nella sua audizione innanzi a queste Commissioni riunite Giuseppe Melis, la base su cui poi si fonda l'applicazione di numerosi tributi, «anche periodici e dunque implicanti riflessi patrimoniali prolungati nel tempo».

Se per tale soluzione si optasse:

- verrebbe garantito che il giudice professionale tributario da concorso non si occupi di cause bagatellari, così disperdendo le sue competenze e danneggiando la sua professionalità;
- non si perderebbe la collegialità per nessuna causa (per le liti minori solo in grado di appello);
- verrebbero valorizzate le professionalità degli attuali magistrati tributari, potendo costoro optare per il monocratico (ma sul punto, vd. anche *infra*, parte dedicata alla fase transitoria).

Nei disegni di legge varie sono le soluzioni adottate.

Nel d.d.l. n. 243 (Vitali) si istituisce il giudice monocratico, che dovrebbe essere togato, sia per il primo che per il secondo grado, soluzione quest'ultima che lascia perplessi perché la collegialità nel grado d'appello dovrebbe influire positivamente sulla qualità delle decisioni, così riducendo il rischio del proliferare dei ricorsi in Corte di Cassazione, già subissata, come si è visto, da un'enorme mole di controversie tributarie. Al monocratico andrebbero assegnate le liti di valore fino a 20.000,00 euro (soglia questa che è alta e che destinerebbe al monocratico una grandissima parte delle liti) e anche quelle sulle liti catastali (sul punto vd. *supra*). Molto simile la soluzione adottata nel d.d.l. n. 1243 (Romeo), con l'unica differenza che la soglia è elevata da 20.000,00 euro a 30.000,00 euro.

Il giudice monocratico è molto importante anche nel d.d.l. n. 759 (Nannicini): si tratta di un togato che opererebbe in primo grado senza limite di valore. In definitiva, i Tribunali tributari deciderebbero esclusivamente in composizione monocratica, soluzione questa che mi sembra inaccettabile, non potendo ammettersi che si privino della garanzia della collegialità controversie di rilevante o relevantissimo valore in un contesto in cui la sconfitta del contribuente potrebbe dare origine a esiziali azioni esecutive in forza della perdurante presenza nell'ordinamento dell'istituto della riscossione frazionata (cfr. art. 68 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

Diversa la soluzione adottata nel d.d.l. n. 1661 (Fenu), laddove si istituisce, a regime e solo nell'ambito dei tribunali tributari, la figura del magistrato tributario onorario, il quale decide, in composizione monocratica, non solo le controversie per le quali l'art. 12, co. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 non prevede l'obbligo dell'assistenza tecnica, ma anche quelle catastali e i giudizi di ottemperanza senza limite di importo. Questa mi sembra, fatta salva l'estensione della competenza alle liti catastali, la soluzione più corretta ed equilibrata.

7. Sul giudice mediatore: è veramente opportuno?

Sia nel d.d.l. n. 759 (Nannicini) che nel d.d.l. n. 1661 (Fenu) si attribuisce al giudice tributario un ruolo anche nella fase di mediazione. Nel primo è prevista una vera e propria Sezione mediazione presso ciascun tribunale tributario, «organo non giurisdizionale e terzo rispetto rispetto all'ente impositore» che dovrebbe operare per le controversie di valore non superiore a euro 250.000,00 e per quelle di valore indeterminato (una soglia altissima quindi). Si prevede altresì, si tratta di norma di più che dubbia costituzionalità, che se il ricorrente non partecipa senza giustificato motivo alle udienze avanti la Sezione mediazione «è irrogata (da chi?, n.d.r.) una sanzione amministrativa pari al 2 per cento del valore della controversia, con un minimo di 200 euro». Nel secondo, invece, la funzione è attribuita al magistrato tributario onorario per le liti per cui è previsto il reclamo e la mediazione ai sensi dell'art. 17 *bis* del d.lgs. n. 546 del 1992 e, quindi, attualmente, per le liti fino a 50.000,00 euro di valore.

Si tratta di soluzioni che non riescono a convincere del tutto, per gli stessi motivi ben spiegati nella relazione della Commissione della Cananea, la quale ha preferito puntare sul rafforzamento della conciliazione giudiziale [da questo punto di vista mi sembra invece condivisibile l'idea di consentire alle parti di conciliare anche quando la causa è incardinata in Cassazione quale risulta dal d.d.l. n. 759 (Nannicini)]. Intendo riferirmi non solo alla difficoltà di creare *ex novo* una struttura di mediazione, anche in considerazione dei costi e dei tempi necessari, ma soprattutto all'«ambiguità forse non

facilmente risolvibile sulle funzioni di un tale organismo, tra la pura mediazione e l'attività decisoria».

8. La disciplina transitoria tra salvaguardia delle professionalità esistenti, finestre temporanee e porte girevoli che consentano di tornare indietro.

I dd.dd.ll. che ho esaminato, particolarmente completi e dettagliati, mi sembrano invece piuttosto carenti per quel che riguarda la progettazione della fase transitoria, quella, non breve, in cui gli attuali giudici lavoreranno necessariamente insieme ai nuovi magistrati tributari.

Tale fase si impone non solo per salvaguardare le professionalità esistenti, ma anche per due ragioni di carattere tecnico.

La prima. Il concorso non potrà che essere previsto, per le ragioni che ho già in precedenza esposto, solo per il primo grado di giudizio, con la conseguenza che ci vorranno molti anni prima di arrivare al giudice professionale tributario anche nel grado d'appello, quello che, a ben vedere, è veramente decisivo in ragione dell'elevatissimo numero di controversie pendenti in Cassazione ed aventi appunto ad oggetto le sentenze delle Commissioni tributarie regionali (che vengono riformate nel 50 per cento dei casi).

La seconda. Non è ipotizzabile un concorso che metta a bando centinaia di posti in un sol colpo, perché tale scelta inciderebbe in modo particolarmente negativo sulla qualità dei magistrati che tali procedure dovrebbero consegnare all'esercizio della funzione giurisdizionale. Non si possono quindi che ipotizzare più concorsi, preferibilmente annuali, che vadano a coprire in qualche anno tutti i posti necessari (e qui diventa fondamentale il ricordato ridisegno della pianta organica che tenga conto anche dell'eventuale, e per me auspicata, presenza del giudice onorario a regime che decida le liti minori in composizione monocratica, vd. *supra*).

Si pone quindi, ineludibile, la questione di una non breve fase transitoria, che va ben congegnata soprattutto laddove è più necessaria, e cioè nel secondo grado del giudizio.

Già la Commissione della Cananea aveva affrontato il problema cercando di risolverlo attraverso il meccanismo del c.d. «fuori ruolo», inteso come soluzione a regime dalla componente magistratuale, come soluzione transitoria dalla componente accademico-professionale.

Se si va, come sembra doversi andare, anche in ragione delle risoluzioni delle Commissioni finanze di Camera dei deputati e Senato del 12 ottobre 2021, in cui impegna il governo «a prevedere, all'interno della riforma della giustizia tributaria, l'affidamento delle controversie ad un giudice speciale tributario, a tempo pieno e nominato previo concorso pubblico, valutando l'opportunità di inserire una riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle Commissioni tributarie», verso il giudice tributario professionale, non si potrà che prevedere un giudice tributario professionale a tempo pieno *fin da subito* anche laddove è effettivamente più urgente, per la situazione in cui versa la Cassazione, in secondo grado.

Gli strumenti che si possono utilizzare a tal fine sono i seguenti:

- la previsione di una «finestra» che permetta ai magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari di optare definitivamente per la magistratura tributaria;

- la previsione di una «finestra» che permetta ai magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari di optare per la magistratura tributaria per un periodo minimo, che comunque non dovrebbe essere inferiore a 4-5 anni, fatta salva quindi la possibilità di rientrare nei ranghi della magistratura di appartenenza.

Si consentirebbe in tal modo a coloro che un concorso impegnativo lo hanno già superato di dedicarsi a tempo pieno alla magistratura tributaria, con conseguenti effetti di miglioramento della qualità delle sentenze che, quindi, non verrebbero impugnate in Cassazione nella stessa misura di quanto oggi accade.