

**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 del disegno di legge n. 2636/2022**

**«Disposizioni in materia di giustizia e processo tributari»**

**Roma, 28 giugno 2022**

## SOMMARIO

1. Il disegno di legge n. 2636/2022, tra riforma ordinamentale e riscrittura di alcune regole del processo.
2. La riforma ordinamentale. Il punto di partenza: la professionalizzazione come unico strumento per risolvere alla radice il problema dell'inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle commissioni tributarie (ma anche della Sezione tributaria della Corte di Cassazione).
3. (Segue). Il concorso: osservazioni sulle materie, sull'accesso solo per i laureati in giurisprudenza e sulla riserva di posti per gli attuali giudici.
4. (Segue). Il «definitivo» transito dei magistrati togati da destinare «prioritariamente» alle commissioni tributarie regionali.
5. (Segue). Sull'esclusione della possibilità del passaggio dei magistrati tributari in Cassazione: una scelta discutibile, che andrebbe rivista.
6. (Segue). Il persistente inquadramento della nuova magistratura tributaria nel MEF. Sdrammatizzazione del problema, anche, ma non solo, in ragione delle modalità di remunerazione del giudice tributario, previste dalla legge e volte all'equiparazione di quest'ultimo al giudice ordinario. Il ruolo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.
7. (Segue). Sulla denominazione degli organi giudicanti: questione di forma o di sostanza?
8. (Segue). La disciplina transitoria tra riduzione dell'età di cessazione dell'incarico, durata delle procedure concorsuali, timori in merito al dimezzamento dei ruoli, con conseguente allungamento dei tempi delle decisioni. La necessità del ridisegno della geografia giudiziaria.
9. Le modifiche alla disciplina del giudizio di merito. La più che opportuna scelta del monocratico. La discutibile disposizione sui limiti all'appellabilità delle sentenze.
10. (Segue). La conciliazione rafforzata.
11. (Segue). La rimozione (*rectius*, mitigazione) del divieto di prova testimoniale.

\*

**1. Il disegno di legge n. 2636, tra riforma ordinamentale (art. 1) e riscrittura di alcune regole del processo (art. 2).**

Il disegno di legge (di qui in avanti, d.d.l.) presentato dai Ministri dell'economia e delle finanze e della giustizia si divide in due parti.

La prima, cui è dedicato l'art. 1, avente ad oggetto la riforma dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria, è sicuramente la più importante perché conduce: i) alla riscrittura delle regole di reclutamento dei giudici tributari, i quali si trasformano da onorari in giudici professionali da concorso; ii) alla disciplina della fase transitoria, in cui i nuovi giudici dovranno convivere con gli attuali, la cui professionalità va adeguatamente valorizzata; iii) all'immediato reclutamento di giudici togati a tempo pieno che, avendo optato per la giurisdizione tributaria, esercitino la loro funzione prioritariamente nelle commissioni tributarie regionali e di secondo grado.

Si tratta di una svolta che la stragrande maggioranza degli operatori attende da decenni e che, peraltro, non contraddice le proposte senatoriali contenute nei 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), tutte convergenti sulla necessità di prevedere la creazione di un ruolo autonomo della magistratura tributaria composto da giudici professionali da concorso.

La seconda parte, cui è dedicato l'art. 2, prevede alcune modifiche, non radicali, alla disciplina del processo tributario, che, in questi anni, ha dato buona prova di sé garantendo la celerità del processo di merito, sia in primo che in secondo grado (1).

Qui di seguito ci soffermeremo sui principali contenuti del d.d.l. con riferimento alle questioni ordinamentali e alle modifiche al giudizio di merito, facendo costante riferimento al dibattito in corso e, quindi, alle critiche su questo o quell'aspetto del provvedimento.

## **2. La riforma ordinamentale. Il punto di partenza: la professionalizzazione come unico strumento per risolvere alla radice il problema dell'inadeguatezza qualitativa delle sentenze delle commissioni tributarie (ma anche della Sezione tributaria della Corte di Cassazione).**

Il d.d.l. muove dalla consapevolezza della centralità del problema ordinamentale sposando senza esitazioni la soluzione della professionalizzazione del giudice tributario da ottenersi attraverso un concorso per esami (2).

Si tratta di scelta, l'ho già evidenziato nella mia audizione del 5 aprile 2022, 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, si sono rivelati anche inutili, tanto da dover essere continuamente riproposti (3).

---

<sup>1</sup> Sul fatto che non vi sia bisogno di una riforma radicale del processo convengono G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributario": A) il "Principio di diritto in materia tributaria"*, in [www.fransoni.it](http://www.fransoni.it); E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, in Riv. tel. dir. trib., 1 aprile 2022, p. 2.

<sup>2</sup> Centralità che 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 due componenti, 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. Si fa comunque rinvio per ulteriori ragguagli alla relazione finale disponibile nel sito del Ministero della Giustizia.

<sup>3</sup> A. GIOVANARDI, *Lo status del giudice nella riforma del processo tributario*, in Riv. tel. dir. trib., 28 marzo 2022, p. 3-4. Del fatto che non ci sia altra strada per migliorare la qualità delle sentenze che pensare alla riforma dello status del giudice 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

Per risolvere la descritta situazione bisogna partire da una presa d'atto: 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 discipline, 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.

Chi non avverte come urgente necessità quella del giudice professionale è quindi vittima 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.

### **3. (Segue). Il concorso: osservazioni sulle materie, sull'accesso solo per i laureati in giurisprudenza e sulla riserva di posti per gli attuali giudici.**

In questa prospettiva, e allo scopo di raggiungere l'obiettivo di migliorare la qualità delle sentenze, è molto importante che il concorso di accesso sia selettivo. Quello disciplinato dal d.d.l. lo è: *«bandito per i posti che si renderanno vacanti nel quadriennio successivo»*, si articola in una prova scritta, che consiste in *«due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova pratica relativa alla redazione di una sentenza tributaria»* [cfr. art. 1, co. 1, lett. c), del d.d.l., che riscrive l'art. 4 del d.lgs. n. 545 del 1992]. La prova orale verte invece sulle seguenti materie: diritto tributario anche processuale, diritto civile e diritto processuale civile, diritto penale, diritto costituzionale e diritto amministrativo, diritto commerciale e fallimentare, diritto dell'Unione europea, diritto internazionale pubblico e privato, elementi di contabilità aziendale e bilancio, elementi di informatica giuridica e colloquio in lingua straniera scelte tra inglese, spagnolo, francese e tedesco. Il concorso si svolge *«con cadenza di norma annuale»* [cfr. art. 1, co. 1, lett. d), del d.d.l., che introduce l'art. 4-bis nel d.lgs. n. 545 del 1992] a partire dal 2024 fino al 2030 per 68 unità l'anno che conducono ad un totale di 476 giudici (art. 1, co. 9).

Ciò detto soffermiamoci sulle critiche emerse nel corso del dibattito, in primo luogo con riferimento alle materie d'esame.

La prima proviene dal Presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, Elbano de Nuccio, il quale, nella sua lettera aperta ai due Ministri e ai Presidenti delle Commissioni Giustizia e Finanze di Camera e Senato del 6 giugno 2022, ha ritenuto l'utilizzo del termine *«elementi di»* riferito alla contabilità aziendale e al bilancio *«riduttivo»* se non *«inappropriato»* in ragione delle *«rilevanti questioni in materia di fiscalità di impresa sulle quali i futuri magistrati saranno chiamati a pronunciarsi»* (4). Si tratta di osservazione che mi sento di condividere: limitare, ai fini

---

è forse l'atto più di ogni altro in grado di incidere sui problemi del giudizio di legittimità, riequilibrando il vertice del sistema giudiziario».

<sup>4</sup> La critica è condivisa anche da G. MELIS, *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, in *Il Sole* 24 ore, 24 giugno 2022.

concorsuali, la conoscenza dell'economia aziendale (e dei principi contabili) all'essenziale è il segno della sottovalutazione della centralità della disciplina per l'adeguata comprensione del diritto tributario dell'impresa. La norma andrebbe quindi modificata espungendo dal nuovo art. 4, co. 4, lett. h), del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, «*elementi di*».

La seconda attiene all'esclusione tra le prove scritte del diritto amministrativo, ritenuta non auspicabile «se sottintende la riserva mentale secondo la quale il sindacato di legittimità sull'azione amministrativa degli enti impositori dovrà avere un rilievo secondario nelle decisioni in materia tributaria» (5). Mi sembra preoccupazione forse eccessiva se solo si considera che tra le prove scritte vi è (ovviamente) quella in diritto tributario, disciplina che, per tutta la parte procedimentale, è riconducibile al diritto amministrativo, vertendo per l'appunto sullo studio delle condizioni di legittimità dell'agire dell'amministrazione finanziaria (6).

La terza riguarda l'inclusione del diritto internazionale privato tra le materie d'esame, scelta che, effettivamente, appare discutibile anche se non di certo idonea a giustificare affermazioni sopra le righe, polemiche e demolitorie quale quella secondo la quale la lista delle materie sarebbe addirittura «stravagante» (7).

Più controversa e impegnativa è invece altra questione, quella cioè della prevista possibilità di accedere al concorso solo per i laureati in giurisprudenza che abbiano conseguito il diploma al termine di un corso di laurea di durata non inferiore a quattro anni [art. 1, co. 1, lett. d), il quale introduce il nuovo art. 4-*bis* del d.lgs. n. 545 del 1992]. Evidentemente, si è ritenuto che le conoscenze giuridiche che solo un corso di laurea in giurisprudenza può garantire debbano considerarsi preminenti ai fini della preparazione del nuovo giudice. A ciò si aggiunga che la riforma porta con sé anche il varo del monocratico per le cause inferiori a 3.000 euro di valore (sul punto, vd. *infra*), con la conseguenza che si potrebbe dire che le competenze specialistiche del laureato in economia, particolarmente importanti in sede collegiale, si trasformano in un limite in tutti i casi in cui il giudice decida da solo.

Si tratta di argomentazioni, sicuramente non prive di consistenza argomentativa, che tuttavia non riescono a convincere del tutto per le seguenti fondamentali ragioni:

<sup>5</sup> M. BASILAVECCHIA, *Riforma della giustizia tributaria. Una "storica" prima pietra, tra luci e ombre*, in IPSOA Quotidiano, 21 maggio 2022.

<sup>6</sup> Evidenti i passi in avanti rispetto ai disegni di legge su cui sono stato audito lo scorso 5 aprile. Ed invero, per quel che riguarda 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).

<sup>7</sup> Così G. MELIS, *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, cit., il quale fonda la perentoria osservazione anche sulla già descritta limitazione delle materie economia aziendale e bilancio.

- i) non pare particolarmente coerente che i laureati in economia che, una volta superato l'esame di stato di dottore commercialista e intervenuta l'iscrizione al corrispondente albo, possono svolgere la funzione di difensore tributario avanti le commissioni di merito non possano partecipare ai concorsi per diventare magistrati tributari;
- ii) i nuovi magistrati tributari non potranno ambire al «passaggio» in Cassazione (ma sul punto vd. *infra*), con la conseguenza che viene meno anche l'elemento che poteva indurre a preferire (era stata questa la scelta della Commissione della Cananea, parte accademico-professionale) i laureati in giurisprudenza (è difficile, anche se non impossibile, immaginare che al definitivo *upgrade* addivengano laureati in economia);
- iii) il concorso si presenta come particolarmente selettivo, con la conseguenza che l'esito positivo dovrebbe certificare il possesso di adeguate conoscenze da parte del candidato, rendendo irrilevante il fatto che sia laureato in giurisprudenza o in economia;
- iv) i diplomi di laurea che, ai sensi dell'art. 40, co. 4, del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139, consentono a chi ne è in possesso di sostenere l'esame di stato di dottore commercialista prevedono il sostenimento di un numero significativo di esami giuridici (tra cui diritto tributario, non obbligatorio a giurisprudenza), sicché, anche da questo punto di vista, non pare del tutto giustificata la mancata inclusione tra i possibili candidati dei laureati in economia (va ovviamente limitato l'accesso a coloro il cui corso di studi consente il sostenimento dell'anzidetto esame di stato, come peraltro sostenuto nella già citata lettera aperta del Presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili).

In alternativa, e in considerazione del fatto che il sostenimento dell'esame di stato di dottore commercialista prevede tre prove scritte e una orale oltre che nelle materie contabili anche in diritto privato, diritto commerciale, diritto fallimentare, diritto tributario, diritto del lavoro e della previdenza sociale, diritto processuale civile (cfr. art. 46, co. 2, del d.lgs. 28 giugno 2005, n. 139), si potrebbe optare per la previsione secondo la quale possano accedere al concorso i laureati in economia che siano anche abilitati all'esercizio della professione.

Non è fuori luogo rilevare, in questa prospettiva, che la necessità della laurea magistrale in giurisprudenza o in materie economico-aziendali e equipollenti era prevista anche nei d.d.l. di provenienza senatoriale [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, infine, gli attuali giudici è il caso di ricordare che, molto opportunamente, si è previsto all'art. 1, co. 3, che «*i primi tre bandi di concorso di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dal comma 1 del presente articolo, [...], prevedono una riserva di posti nella misura del 15 per cento a favore dei giudici tributari presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, diversi*

*dai giudici ordinari, amministrativi, contabili o militari, in servizio o a riposo»* in possesso del requisito della laurea in giurisprudenza o in economia (si tratta di ulteriore elemento che induce, se non altro per ragioni di coerenza, ad «aprire» il concorso ai laureati in economia, vd. *supra*), che siano presenti nel ruolo unico da almeno sei anni, che non siano titolari di alcun trattamento pensionistico e che non abbiano compiuto alla data di scadenza del bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione i 67 anni di età [requisito quest'ultimo previsto dall'art. 1, co. 1, lett. g), il quale abbassa il precedente limite previsto dall'art. 7, co. 1, lett. d), del d.lgs. n. 545 del 1992].

Da respingere invece, in quanto non in linea con la filosofia di fondo del provvedimento, ispirato alla necessità di selezionare in modo rigoroso i nuovi magistrati, sia l'ipotesi di prevedere un vero e proprio concorso riservato, sia quella di estendere *sine die* la finestra temporale triennale di cui si è in precedenza detto.

Ancora più discutibile è la tesi secondo la quale «si prevede una riserva di posti nel concorso per i non togati che hanno un'età media di 60 anni e che dovrebbero pertanto rimettersi a studiare sui libri come ventenni, quando l'obiettivo di raggiungere uno "zoccolo duro" di magistrati a tempo pieno avrebbe potuto realizzarsi mediante un concorso per soli titoli per coloro che, non diversamente dai togati, hanno pur sempre conseguito l'esperienza del diritto e del processo tributario sul campo» (8), e ciò per le seguenti ragioni:

- i) i titoli a cui fare riferimento in sede di selezione non possono che essere la laurea in giurisprudenza o in economia (o tutt'al più un master o un dottorato) e l'anzianità di servizio, titoli questi che, di per sé, non costituiscono sicura garanzia della preparazione professionale del giudice;
- ii) chiarito ciò, non può che risultare con chiarezza che un concorso così strutturato per accedere al pubblico impiego desta consistenti perplessità fors'anche dal punto di vista costituzionale, essendo tutt'altro che pacifico che la deroga alle normali regole concorsuali (quelle che prevedono un esame), con conseguente riduzione delle possibilità di accesso per tutti gli altri aspiranti, possa considerarsi, nell'ipotesi prospettata, ispirata ai principi di ragionevolezza, cui la Corte fa costantemente riferimento (cfr. sentenza n. 141 del 1999 e n. 34/2004);
- iii) la posizione dei togati non è da questo punto di vista equiparabile, dato che essi hanno già superato un concorso di accesso al pubblico impiego (a differenza degli attuali giudici, i quali, stante l'art. 11 del d.lgs. n. 545 del 1992, non sono legati all'Amministrazione per cui prestano servizio da un rapporto di pubblico impiego);
- iv) il passaggio automatico al rango di magistrati tributari dei giudici laici sulla base dei titoli di cui dispongono si pone in palese conflitto con la filosofia di fondo del disegno di legge, il quale, sulla scorta di un giudizio, peraltro unanimemente condiviso, in merito al non soddisfacente livello delle sentenze di merito nel loro complesso considerate, individua nel concorso per esami lo strumento per garantire l'*upgrade* qualitativo della giustizia tributaria.

---

<sup>8</sup> Ancora G. MELIS, *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, cit.

**4. (Segue). Il «definitivo» transito dei magistrati togati da destinare «prioritariamente» alle commissioni tributarie regionali.**

L'organico dei nuovi magistrati si completa con il meccanismo previsto dall'art. 1, co. 4, del d.d.l., il quale stabilisce che, in numero massimo di cento, di cui cinquanta giudici ordinari, «*i magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari*» di età non superiore a sessant'anni che siano da almeno cinque anni giudici tributari «*possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria*». Il Consiglio superiore della giustizia tributaria (di qui in avanti CPGT), «*previa individuazione e pubblicazione dell'elenco delle sedi giudiziarie con posti vacanti, prioritariamente presso le commissioni tributarie regionali e di secondo grado, [...], bandisce l'interpello per la copertura degli stessi*».

Si tratta di meccanismo decisivo ai fini del funzionamento del sistema, atteso che il concorso da tenersi dal 2024 al 2030 è ovviamente previsto per le commissioni tributarie provinciali: il passaggio alla giurisdizione tributaria dei togati consentirà quindi di disporre fin da subito (dal 2023) di un giudice tributario a tempo pieno in grado d'appello, con decisivi effetti sulla riduzione dei carichi cui è sottoposta la Cassazione.

Ciò detto sulla necessità della scelta legislativa (peraltro caldeggiata anche dalla Commissione della Cananea), occorre riflettere:

- i) sull'opportunità di mantenere il riferimento alla necessità che il passaggio sia a titolo definitivo, circostanza questa che impedirebbe il rientro alla magistratura di provenienza in deroga rispetto all'art. 211, co. 2, della legge sull'ordinamento giudiziario (r.d. 30 gennaio 1941, n. 12), il quale permette il rientro a chi abbia prestato ininterrottamente servizio in una magistratura speciale (sulla questione occorre riflettere anche alla luce della possibilità che questi giudici rientrino nella magistratura ordinaria per poi tentare il passaggio alla Corte di Cassazione forti della preparazione specifica derivante dall'esercizio della funzione giurisdizionale, anche a tempo pieno, nelle commissioni tributarie);
- ii) sul rapporto tra il numero dei magistrati ordinari a cui è consentito il trasferimento (50) e il peso di questi ultimi, ben superiore al 50 per cento, sul totale dei togati tributari;
- iii) sull'opportunità di consentire al CPGT di decidere che questi magistrati vengano assegnati «prioritariamente» e non «esclusivamente» alle commissioni tributarie regionali o di secondo grado;
- iv) sull'opportunità di prevedere un meccanismo che consenta al MEF, fino alla conclusione delle tornate concorsuali già previste (nella fase transitoria, quindi) di assumere, in caso di defezioni che superino una determinata percentuale, magistrati fino al ripristino dell'originario numero di cento.

**5. (Segue). Sull'esclusione della possibilità del passaggio dei giudici tributari in Cassazione: una scelta discutibile, che andrebbe rivista.**

Ciò detto veniamo alle critiche «di sistema» al disegno di legge in esame.

La prima concerne la mancata previsione della possibilità del passaggio dei nuovi magistrati tributari nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione (9).

---

<sup>9</sup> G. RAGUCCI, *La giustizia tributaria rischia una duplice dipendenza culturale*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 maggio 2022.



Mi sembra che l'osservazione colga nel segno: la previsione di tale possibilità, che, evidentemente, deve essere accompagnata dalla istituzione per legge della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, è auspicabile. Lo scopo, infatti, è duplice: i) evitare la marginalizzazione dei nuovi giudici, che, per quanto oggi si prevede, non contribuiranno a formare gli orientamenti giurisprudenziali di vertice nella materia che a loro è assegnata; ii) garantire la migliore specializzazione dei supremi giudici in un contesto in cui l'unicità della giurisdizione di legittimità verrebbe comunque preservata qualora si prevedesse che il passaggio sia subordinato 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 e supportata anche da Franco Gallo, il quale ha evidenziato, nell'audizione innanzi la 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”» (10). 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».

**6. (Segue). Il persistente inquadramento della nuova magistratura tributaria nel MEF. Sdrammatizzazione del problema, anche, ma non solo, in ragione delle modalità di remunerazione del giudice tributario, previste dalla legge e volte all'equiparazione di quest'ultimo al giudice ordinario. Il ruolo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.**

La seconda critica «di sistema» al d.d.l. attiene alla persistente dipendenza dal MEF dei giudici tributari. Osservava Gaetano Ragucci, con riferimento alle anticipazioni di stampa su quello che diventerà poi il disegno di legge presentato dai due Ministri, che «il mantenimento sotto altri profili (non quello della remunerazione, n.d.r.) dello *status quo* potrà sottoporre i nuovi giudici, già sminuiti dal diniego dell'accesso alla funzione nomofilattica, a gravi ipoteche. Si pensi alla vigilanza sul loro operato, all'aggiornamento professionale, alla rilevazione delle questioni di interesse (o alla tenuta del Massimario, almeno finché non avrà trovato attuazione il progetto di *open access* del Cpgt): tutti compiti ancora affidati al Mef». Di qui l'assunto secondo il quale il nuovo giudice

---

<sup>10</sup> F. GALLO, *Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato*, in *Rass. trib.*, 2021, p. 758.

nascerebbe già, per così dire, dimidiato e, quindi, «minore» in quanto componente di una magistratura «esposta al rischio di una duplice dipendenza culturale, che fa dubitare della possibilità del reale progresso del diritto tributario» (11). Vi è chi poi è andato anche oltre sostenendo che il giudice tributario sarà reclutato direttamente dal MEF, «da cui dipenderà quindi non più solo economicamente – come purtroppo già oggi avviene – ma anche formalmente, con buona pace della terzietà» (12).

Il problema non è trascurabile, ma si sdrammatizza notevolmente in ragione delle modalità della retribuzione del magistrato, fondamentali al fine di garantirne l'indipendenza: l'art. 1, co. 1, lett. n), del d.d.l., il quale introduce l'art. 13-*bis* nel d.lgs. n. 545 del 1992, stabilisce che «*ai magistrati tributari reclutati per concorso [...] si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari, in quanto compatibili*». Si supera quindi l'attuale situazione, in cui l'irrisoria retribuzione dei giudici tributari è determinata dal MEF, liquidata dalla Direzione generale delle entrate e corrisposta dal Dirigente responsabile della segreteria di commissione.

Un fondamentale passo in avanti, quindi, verso l'effettiva indipendenza del giudice tributario (13).

È pur vero, i nuovi magistrati, lo si è evidenziato sempre con toni contrappositivi e polemici, diventano dipendenti del MEF (14), in una situazione tuttavia in cui il rapporto datoriale non è in grado di influire sull'autonomia del giudice, e ciò non solo in ragione della congruità del compenso, ma anche in forza dell'esistenza del CPGT, il quale:

- i) delibera il numero dei posti messi a concorso [nuovo art. 4-*ter* del d.lgs. n. 545 del 1992 introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. e), del d.d.l.];
- ii) nomina la Commissione di esame che gestisce le procedure concorsuali, scegliendo i componenti nell'ambito delle categorie previste dalla legge (e

---

<sup>11</sup> G. RAGUCCI, *op. ult. cit.* Sulla questione, con riferimento all'attuale magistratura tributaria, cfr., senza pretesa di esaustività, F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2003, p. 11; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2006, p. 314; G. MARONGIU, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4, 2009, p. 10801; A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della CEDU*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2, 2013, p. 1-387; M. DAMIANI, *E' compatibile la disciplina del processo tributario con la CEDU?*, in *Giur. trib.*, n.1, 2015, p. 46; A. LAMORGESE, *La giustizia tributaria. Introduzione all'obiettivo*, in *Questione Giustizia*, n. 3, 2016, p. 7; C. GLENDI, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Il Corriere giuridico*, n. 7, 2019, p. 877; C. BUCCICO e L. LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, n. 4, 2019, p. 264.

<sup>12</sup> L.M. BLASI, *Allarme controriforma: la giustizia tributaria trona domestica?*, in *L'opinione delle libertà*, 15 giugno 2022.

<sup>13</sup> Nel senso che «quel che più conta ai fini della terzietà e indipendenza dei giudici tributari, come del resto pone in luce la citata relazione finale della Commissione della Cananea, è la determinazione del loro compenso» E. DELLA VALLE, *La riforma della giustizia tributaria nei ddl di fonte senatoriale*, cit., p. 8.

<sup>14</sup> Osserva polemicamente G. MELIS in un suo post su LinkedIn del 25 giugno 2022: «come spiegheremo ai nostri clienti che la loro causa verrà decisa da un giudice che è dipendente di un Ministero che stipula con la sua controparte una convenzione che fissa obiettivi il cui raggiungimento (il gettito è un indicatore di impatto delle azioni previste) dipende dall'accoglimento della tesi erariale?». Al che si può replicare, anche senza soffermarsi sul ruolo del CPGT: come spieghiamo oggi ai nostri clienti che la loro causa verrà decisa da giudici pagati pochissimo dallo stesso Ministero (e, che, quindi dipendono ancor di più da quel Ministero di quanto da esso dipenderanno una volta ottenuto il diritto a una retribuzione congrua prevista per legge) e che oltretutto svolgono la loro attività come secondo lavoro non avendo superato nessuna selezione concorsuale volta ad attestare la conoscenza del diritto tributario?

non dal MEF) [nuovo art. 4-*quater* del d.lgs. n. 545 del 1992 introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. e), del d.d.l.];

- iii) delibera previamente alla nomina dei magistrati, che avviene con decreto del MEF che tuttavia presuppone l'anzidetta delibera [nuovo art. 9 del d.lgs. n. 545 del 1992 introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. i), del d.d.l.];
- iv) bandisce l'interpello per la copertura dei posti da parte dei magistrati che transitano definitivamente alla magistratura tributaria [art. 1, co. 5, del d.d.l.]

Non corrispondono al vero quindi le affermazioni secondo le quali i nuovi magistrati saranno reclutati sotto il controllo del Ministero dell'economia (15). Al MEF, ma non potrebbe essere diversamente, è devoluta esclusivamente la gestione organizzativa delle procedure di selezione (affitto locali, PC, front office per l'accesso dei candidati, pagamento dei compensi dei commissari d'esame), il tutto secondo un modello che è identico a quello previsto per il reclutamento dei magistrati ordinari (in cui il CSM delibera sui posti da mettere a concorso e il Ministero della Giustizia ratifica con decreto quanto stabilito dal CSM).

Non si può non rilevare poi che il CPGT, su cui sicuramente occorrerebbe intervenire quanto meno per disciplinare le regole della rappresentatività in seno ad esso di magistrati e giudici tributari, esce rafforzato dalla riforma, atteso che:

- i) il nuovo art. 24, co. 2-*bis*, del d.lgs. n. 545 del 1992 [introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. o), del d.d.l.], istituisce presso il Consiglio l'Ufficio ispettivo (cui sono assegnati sei magistrati o giudici tributari), che può svolgere le sue funzioni in modo autonomo o, qualora lo ritenga, insieme alla Direzione della Giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze del MEF;
- ii) il nuovo art. 24-*bis* del d.lgs. n. 545 del 1992 [introdotto dall'art. 1, co. 1, lett. p), del d.d.l.] istituisce presso il Consiglio l'Ufficio del massimario nazionale, al quale sono assegnati un direttore e quindici magistrati o giudici tributari.

Vengono meno quindi anche le preoccupazioni di Ragucci riportate in apertura di paragrafo.

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 il 29 marzo 2022:

- i) il Presidente del Consiglio dei Ministri esercita: a) ai sensi dell'art. 29 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, l'alta sorveglianza sulle commissioni tributarie e sui giudici tributari; b) 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);
- ii) il passaggio delle segreterie dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri genera maggiori costi, che comunque vanno considerati

---

<sup>15</sup> G. STANCATI, C. ATTARDI, G. DEL CORSO, L. NOBILE e A. RENDA, *Giustizia tributaria: nuovo assetto organizzativo a rischio di incostituzionalità?*, in *Quotidiano Ipsa*, 23 giugno 2022, sostengono, non avvedendosi di quanto indicato nel testo con riferimento al ruolo del CPGT, nemmeno menzionato nell'articolo, che il concorso come disciplinato dal d.d.l. è condotto e organizzato dal MEF, circostanza questa che genererebbe dei dubbi sulla tenuta costituzionale della scelta legislativa. A ciò gli Autori aggiungono anche che le segreterie dipendono organizzativamente dal MEF, il che deporrebbe a favore della sostenuta (per il vero in modo timido) incostituzionalità; se così fosse, tuttavia, occorrerebbe prendere atto anche della incostituzionalità delle attuali commissioni tributarie.

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).

**7. (Segue). Sulla denominazione degli organi giudicanti: questione di forma o di sostanza?**

Enrico De Mita ha ritenuto non confacente alla vera giurisdizionalizzazione del processo tributario il mantenimento della denominazione «commissioni tributarie»: «Tribunali e Corti d'appello tributarie non possono aspettare. Al diritto tributario va tolta quella caratteristica genetica di diritto antipatico "per eccellenza", che fatica a ragionare in termini di diritti soggettivi perfetti, di ragionevolezza e parità delle armi, di giusto processo e rispetto del diritto di difesa» (16).

Non è, per il vero, che l'«antipatia» della disciplina potrà venir meno per effetto del cambio di nome delle commissioni, così come è certo che i condivisibili principi evocati non vengono garantiti dall'auspicata mutazione.

Ciononostante, la portata della riforma, il suo indiscutibile carattere epocale potrebbero indurre ad attribuire alle odierne commissioni un nome che sia maggiormente evocativo del salto di qualità a cui la riforma tende, quello per l'appunto di Tribunali e di Corti d'Appello tributari.

**8. (Segue). La disciplina transitoria tra riduzione dell'età di cessazione dell'incarico, durata delle procedure concorsuali, timori in merito al dimezzamento dei ruoli, con conseguente allungamento dei tempi delle decisioni. La necessità del ridisegno della geografia giudiziaria.**

Il tentativo di trasformare giudici onorari in giudici professionali da concorso è particolarmente impegnativo perché obbliga il legislatore a disciplinare il non breve periodo transitorio in cui gli attuali giudici lavoreranno insieme ai nuovi magistrati tributari.

Si tratta di fase che si impone non solo per salvaguardare le professionalità esistenti, ma anche perché non è ipotizzabile la messa a bando di centinaia di posti in un sol colpo, atteso che tale scelta inciderebbe in modo negativo sulla qualità dei magistrati così selezionati.

Ciò detto, va qui segnalato che:

- gli attuali giudici tributari continueranno a svolgere le loro funzioni giurisdizionali nelle commissioni tributarie provinciali e regionali;
- il d.d.l. interviene sull'art. 11, co. 2, del d.lgs. n. 545 del 1992, riducendo l'età di cessazione dall'incarico da 75 a 70 anni in linea con quanto previsto per le altre magistrature.

Si tratta di scelta, quest'ultima, particolarmente controversa che comporterebbe, secondo alcuni, il venir meno della «metà degli attuali giudici, con tempi medi del giudizio di merito raddoppiati rispetto agli attuali tre anni» (17). Si perderebbero fin da subito quindi importanti professionalità e ciò genererebbe, si è rilevato da altri, «una

<sup>16</sup> E. DE MITA, *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 ore*, 14 giugno 2022.

<sup>17</sup> G. MELIS, *Liti tributarie: una riforma a danno dei contribuenti*, cit., 24 giugno 2022.

scopertura drammatica di organico, che porterebbe alla paralisi del servizio. È stato infatti calcolato che dal primo gennaio 2023 verrebbero a mancare 656 giudici, di cui 30 presidenti di commissione, 110 presidenti di sezione, 139 presidenti e 377 giudici. È necessaria una moratoria» (18).

Nell'arroventato clima di questi giorni, tra stato di agitazione dei giudici tributari (19) e continue polemiche di cui è fatto oggetto il provvedimento, mi sembrano necessarie le seguenti osservazioni.

La prima. L'affermazione secondo cui si perderebbero fin da subito metà degli attuali giudici tributari (attualmente in numero di 2.608, di cui 1861 unità che non svolgono funzioni direttive e 747 con funzioni direttive) è smentita dai dati della relazione tecnica, da cui risulta che: i) nei primi cinque anni dall'entrata in vigore della riforma, fino al 31 dicembre 2027 quindi, cesseranno dall'incarico 1.118 giudici (43%); ii) nei primi dieci 1.623 giudici (62%). Non si arriva quindi a metà nemmeno dopo cinque anni.

La seconda. Con riferimento agli incarichi direttivi, i dati del MEF sono nel senso che nel periodo 2023-2030 si assisterà alla fuoriuscita di 77 presidenti di commissione tributaria, 235 vicepresidenti di sezione (e 916 giudici ordinari). Nel 2032 resteranno ancora operativi 985 giudici, di cui 820 togati e 165 non togati, che quindi dovrebbero essere in grado di rimpiazzare le fuoriuscite collegate al raggiungimento del settantesimo anno di età. La prefigurata paralisi non risulta quindi dimostrata dai numeri e, comunque, dipende dal tempo di effettuazione dei concorsi che dovrebbero consentire, come si è visto, l'accesso alla magistratura tributaria a 68 giudici l'anno a partire dal 2024 fino al 2030.

La terza. Al di là dei riportati numeri, così come della contestata attendibilità del calcolo della produttività dei nuovi giudici, a cui, nella relazione tecnica, si attribuisce, in modo che a me pare perfino prudenziale, la capacità di contribuire alla redazione di 374 sentenze annue, pari a 4,5 volte quelle che sono ogni anno mediamente redatte dagli attuali giudicanti (che ne scrivono 83 non essendo a tempo pieno), quel che va evidenziato è che tutte queste osservazioni critiche si palesano erronee nel metodo ancora prima che nei contenuti perché l'idea che sembra muovere la penna dei critici è che sia possibile calcolare *ex ante* e senza incertezza alcuna il numero dei magistrati che comporranno la magistratura tributaria nei prossimi dieci/vent'anni.

La quarta. È evidente, ne davo già conto nella precedente audizione del 5 aprile 2022, che una riforma di questa portata richiede necessariamente il ridisegno della pianta organica, non solo per tener conto dell'ingresso dei magistrati da concorso a tempo pieno, ma anche perché non ci si può esimere dal verificare il grado di efficienza dell'attuale geografia giudiziaria di prossimità, la quale prevede la presenza di una commissione tributaria in ogni provincia. La Commissione della Cananea, nella sua componente accademico professionale, aveva ben presente la questione, tanto da prevedere nella bozza di delega 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*

---

<sup>18</sup> L.M. BLASI, *Allarme controriforma: la giustizia tributaria trona domestica?*, cit., il quale poi prefigura ricorsi contro il provvedimento (che, per il vero, sarebbe una legge) perché «un licenziamento in tronco (di chi non è nemmeno un pubblico dipendente, n.d.r.) senza alcuna tutela assistenziale e previdenziale e neppure una indennità perequativa, per la perdita di cinque anni di attività, sarebbe in contrasto con le pronunce della Corte di giustizia europea».

<sup>19</sup> Deliberato dal Comitato direttivo dell'Associazione Magistrati Tributari in data 11 maggio 2022.

*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'anzidetta semplificazione si rivela come passaggio imprescindibile, non potendo immaginarsi che vengano tenute in piedi piccole e piccolissime commissioni (56 su 103 hanno 1 o 2 sezioni, 30 circa ne hanno solo una) che gestiscono meno di 300 ricorsi l'anno e che quindi non garantiscono quel bagaglio esperienziale che sta alla base della continua crescita professionale (lo stesso potrebbe dirsi anche di alcune sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali). Nel d.d.l. una previsione di questo tipo, che potrebbe anche essere, per la difficoltà, anche politica di dare attuazione a un siffatto ridisegno, contenuta in una norma di delega in cui vengono indicati i criteri per l'accorpamento, manca, il che, evidentemente, non fa che inasprire il tono delle polemiche di chi si vede, *d'emblée*, limitata la durata temporale della funzione giurisdizionale.

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. 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.

#### **9. Le modifiche alla disciplina del giudizio di merito. La più che opportuna scelta del monocratico. La discutibile disposizione sui limiti all'appellabilità delle sentenze.**

Il calcolo del numero dei magistrati e il necessario ridisegno della geografia giudiziaria (a cui si può arrivare anche in un secondo momento, vd. paragrafo precedente) induce a interrogarsi sull'opportunità (o meno) di fare ricorso a un giudice che decida in composizione monocratica. Occorrerebbe poi chiedersi se debba essere, a regime, un togato (e quindi uno dei nuovi giudici) o un onorario (una sorta di giudice di pace tributario). Le altre scelte che si impongono sono: i) se il monocratico debba operare solo in primo grado o anche in secondo; ii) se le cause che gli vengono assegnate debbano o meno essere solo quelle di minor valore.

Nel d.d.l. si è deciso di puntare sul monocratico non onorario (ovviamente a regime) per le liti minori (quelle fino a 3.000,00) nel primo grado di giudizio: il nuovo art. 4-bis, co. 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 2, co. 2, lett. a), del d.d.l., stabilisce che *«le commissioni tributarie provinciali decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro. Sono escluse le controversie di valore indeterminabile».*

Si tratta di scelte condivisibili, anche se, come ho evidenziato nella mia audizione del 5 aprile, poteva anche essere percorsa la strada del giudice di pace onorario a regime (20).

---

<sup>20</sup> 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

Ravviso tuttavia due rilevanti (soprattutto il secondo) profili di criticità.

Il primo deriva dal fatto che l'Amministrazione finanziaria emette spesso atti per più annualità aventi ad oggetto la stessa contestazione, alcuni dei quali, comunque concernenti questioni di fatto e di diritto complesse, potrebbero andare «sotto soglia»: andrebbe quindi stabilito 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.

Il secondo si connette alla previsione contenuta nel nuovo art. 52, co. 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, come modificato dall'art. 2, co. 6, lett. f), del d.d.l.: «*la sentenza della commissione provinciale pronunciata dal giudice monocratico di cui all'articolo 4-bis può essere appellata esclusivamente per violazione delle norme sul procedimento, nonché per violazione di norme costituzionali o di diritto dell'Unione europea, ovvero dei principi regolatori della materia. La disposizione del periodo precedente non si applica alle controversie riguardanti le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della decisione (UE, Euratom) 2020/2053 del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione*». Si tratta di statuizione che, a mio parere, andrebbe espunta dall'articolato per le seguenti ragioni:

- i) essa riecheggia l'art. 339, co. 3, del c.p.c., il quale tuttavia limita l'appellabilità delle sentenze del giudice di pace che siano pronunciate secondo equità in un contesto in cui le sentenze del monocratico rimangono rese secondo diritto (21);
- ii) la rinuncia alla collegialità, che già è un'attenuazione delle garanzie del contribuente, non può accompagnarsi anche alle anzidette limitazioni all'impugnabilità delle sentenze;
- iii) il riferimento alle violazioni delle norme costituzionali o di diritto dell'Unione genererà confusione e non ridurrà il contenzioso, atteso che è da attendersi che le difese sosterranno, anche in considerazione del fatto che i principi della materia sono tutt'altro che compiutamente definiti, che la decisione del monocratico è comunque da ritenersi appellabile (e, per questo, la appelleranno) (22);

---

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, che però sarebbe un togato, una grandissima parte delle liti) e anche quelle sulle liti catastali. 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. n. 546 del 1992). 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.

<sup>21</sup> Lo ha rilevato G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari"*: C) *il giudizio monocratico a critica vincolata*, in [www.fransoni.it](http://www.fransoni.it).

<sup>22</sup> In tal senso, ponendosi dubitativamente nei confronti dell'effettiva efficacia deflattiva del contenzioso G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari"*: C) *il giudizio monocratico a critica vincolata*, cit., il quale tuttavia non valuta negativamente la norma in

- iv) rilevanti sono i dubbi di legittimità costituzionale della norma per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., tanto più in una situazione, lo si è già evidenziato, in cui il valore ridotto della lite non implica che la questione sottoposta al giudice sia di pronta e facile soluzione e non produca deflagranti effetti anche su annualità connesse (in assenza di un meccanismo volto a ricondurle al collegiale).

#### **10. (Segue). La conciliazione rafforzata.**

Con riferimento alle altre modifiche al processo tributario, si intende qui evidenziare quanto segue.

Per quel che riguarda la conciliazione giudiziale, se ne è prevista, in linea con la proposta già avanzata dalla Commissione della Cananea (23), una forma rafforzata, disciplinata dal nuovo art. 48-*bis*.1 del d.lgs. n. 546 del 1992, come introdotto dall'art. 2, co. 2, lett. d), del d.d.l., per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-*bis* del medesimo decreto, «*avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*». Si tratta di disposizione molto interessante e innovativa, perché, mutuando lo schema dell'art. 185-*bis* c.p.c., introduce per la prima volta nel processo la conciliazione su iniziativa del giudice, sull'assunto che: i) l'attuale reclamo/mediazione meriti di essere mantenuto in ragione dei positivi risultati in termini di deflazione del contenzioso; ii) non sia il caso, anche per la difficoltà di creare dal nulla una tale struttura e per il fatto che essa si porrebbe in quell'ambigua zona tra mediazione e attività decisoria, di fare ricorso a un organo terzo diverso dal giudicante.

Non è inutile segnalare che i ministri proponenti hanno integralmente condiviso la proposta della Commissione della Cananea, componente accademico-professionale, anche per quel che riguarda la modifica all'art. 15 del d.lgs. n. 546 del 1992, il cui nuovo comma 2-*octies* prevede che «*qualora una delle parti ovvero il giudice abbiano formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del 50 per cento, ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta da essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione*».

Rilevo, infine, che, a quel che mi risulta, non si ravvisano particolari critiche con riferimento all'anzidetta scelta legislativa (24).

---

discussione ritenendo anzi che la stessa potrebbe trasformarsi in un «laboratorio concettuale assai interessante».

<sup>23</sup> Cfr. Relazione finale della Commissione, cit.

<sup>24</sup> È il caso di ricordare che 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, incontrando il favore dell'estensore del d.d.l., ha preferito puntare sul rafforzamento della conciliazione giudiziale [da questo punto di vista mi sembra invece condivisibile l'idea



### 11. (Segue). La rimozione (*rectius*, mitigazione) del divieto di prova testimoniale.

Diversamente è accaduto, invece, con riferimento alla norma che interviene in modifica dell'art. 7, co. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 [art. 2, co. 2, lett. b), del d.d.l.] e ciò non tanto in merito all'opportunità di superare il divieto di prova testimoniale, risultando generalmente condivisa la tesi secondo la quale, acclarata da tempo la non incostituzionalità della scelta legislativa (cfr. Corte cost. n. 18 del 2000, confermativa delle precedenti n. 128 del 1972 e delle ordinanze n. 506 del 1987, n. 76 del 1989 e 76 del 1991), dovrebbe prendersi atto che la persistenza della preclusione mette in crisi il principio della parità delle parti nel processo.

Chiarito ciò, è il caso di rilevare che la formulazione del nuovo art. 7, co. 4, quale risulta dal d.d.l. non è:

- soddisfacente laddove limita l'ammissione della prova al caso in cui il giudice «*lo ritenga assolutamente necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti*», giacché la valutazione che si pretende dalla commissione è sommamente impegnativa sia per l'ambiguità del concetto di assoluta necessità sia per il carattere necessariamente prognostico della valutazione medesima (come si fa a decidere *ex ante* se l'acquisizione della prova non sia assolutamente necessaria ai fini della decisione?) (25);
- chiara laddove statuisce che la prova può essere ammessa «*quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso*», sull'assunto che, comunque, «*in tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate da pubblico ufficiale*».

Sembrerebbe quindi che il divieto non operi solo quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso e che, comunque, la specificazione sembrerebbe ovvia, non vi è spazio per la prova testimoniale allorché essa si basi su circostanze di fatto attestate dal pubblico ufficiale. Diventa necessario quindi: i) chiedersi se e quando la richiesta fiscale possa non nascere da verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso; ii) interrogarsi sulla locuzione «*verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso*», risultando perfino pacifico che, a rigore, non è l'atto che fa fede fino a querela di falso, ma solo le circostanze di fatto in esso attestate dal pubblico ufficiale, per le quali è ribadita, per il vero inutilmente, la necessità di fare ricorso alla querela di falso nell'ultimo periodo (26).

Ritengo quindi necessario rendere la rimozione, o comunque la mitigazione, del divieto funzionale all'obiettivo che tale opportuna modifica deve porsi, che è quello di ristabilire la parità delle parti nel processo, consentendo al contribuente di esercitare

---

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 alla nel testo ricordata ambiguità sulle funzioni di un tale organismo, tra la pura mediazione e l'attività decisoria.

<sup>25</sup> In argomento, cfr. G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": B) la prova testimoniale e i suoi limiti oggettivi*, in [www.fransoni.it](http://www.fransoni.it), il quale evidenzia che «l'ammissibilità si sovrappone alla e si confonde con la rilevanza. Ed è inutile dire che tutte le figure concettualmente ibride sono sempre foriere di problemi applicativi di non lieve momento».

<sup>26</sup> Per un tentativo di attribuire un diverso significato alla norma G. FRANSONI, *Considerazioni sul d.d.l.: "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari": B) la prova testimoniale e i suoi limiti oggettivi*, cit., il quale, anche in ragione dell'anzidetto sforzo interpretativo, critica la perspicuità della formulazione legislativa.

appieno il diritto al contraddittorio in tutti i casi in cui l'Amministrazione abbia assunto nel corso dell'istruttoria, in sede extraprocessuale quindi, prove testimoniali che, pur avendo secondo costante giurisprudenza di legittimità valore esclusivamente indiziario, sono in grado di interferire (non raramente in modo decisivo) sul libero convincimento del giudice.

Va, dunque, a mio parere recuperata la proposta della Commissione della Cananea, parte accademico-professionale, la quale riscriveva in tal modo l'art. 7, co. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992: «*Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori*» (27).

---

<sup>27</sup> Cfr., anche qui, Relazione finale della Commissione, cit.