

## Su una recente proposta di riforma della giustizia tributaria di merito

di *Francesco Antonio Genovese*

La proposta di riforma della giustizia tributaria contiene spunti interessanti che non possono essere respinti in nome di una inesistente riserva costituzionale di un quarto pilastro della giurisdizione, ma meritano una realistica considerazione, rispetto all'unica soluzione alternativa a quella attuale: l'assorbimento della giurisdizione tributaria in quella ordinaria. Tanto premesso, nella proposta di delega restano i nodi del giudizio di secondo grado, della fase transitoria, dell'articolazione degli uffici e della disciplina del processo, sui quali la proposta, che pure osa innovare, sembra percorrere strade (forse troppo) scontate e meritevoli di una rimeditazione.

**1.** La proposta di legge n. 3734 (d'iniziativa dei deputati Ermini ed altri), utilizzando lo strumento della delega (*id est*, mostrando solo in parte ciò che effettivamente si vuol o, ammesso che lo si sappia, si vorrà fare), si caratterizza per l'idea della contestuale presenza ed implementazione dei seguenti principi organizzativi:

- a) la soppressione delle Commissioni tributarie (provinciali e regionali);
- b) l'attribuzione della giurisdizione, oggi delle sopprimende Commissioni, ai Tribunali aventi sede nei capoluoghi di provincia (salve le note eccezioni);
- c) l'organizzazione dei Tribunali provinciali secondo il principio delle sezioni specializzate tributarie, opportunamente presidiato da garanzie;
- d) l'articolazione delle dette sezioni specializzate in due diverse composizioni (quella monocratica e quella collegiale), la seconda delle quali con funzione di giudice del reclamo proposto contro le decisioni della prima;
- e) la composizione delle sezioni esclusivamente con magistrati ordinari, il cui organico viene aumentato di numero;

- f) la continuità del rito tributario, così come disciplinato dalle disposizioni processuali di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto compatibili.

**2.** Per quanto intenda occuparmi, in questa sede, solo del punto di vista delle Commissioni provinciali (o di primo grado) e dei suoi giudici, mi pare opportuno gettare, preliminarmente, uno sguardo su tutto il nuovo articolato organizzativo che la riforma, così profonda, vuole introdurre.

Orbene, l'aspetto principale della rivoluzione organizzativa voluta dalla proposta in esame mi pare, senza alcun dubbio, il passaggio definitivo alla giustizia professionale (ordinaria) anche nella materia tributaria, attraverso l'abbandono del reclutamento semionorario dei suoi giudici<sup>1</sup>, reclutamento che – non si può tacere – ha già conosciuto una evidente accelerazione volta a dare maggiori garanzie di terzietà al giudice tributario: dapprima con l'art. 39 della legge n. 111 del 2011, di conversione del dl n. 98 di quello stesso anno [secondo cui: «1. *Al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della*

1. Non intendo soffermarmi sulla nozione di *reclutamento semionorario* del personale giudicante della magistratura tributaria, rinviando al riguardo alle trattazioni di ordine generale sull'Ordinamento giudiziario, a cominciare dall'intramontato testo di A. Pizzorusso, *L'Organizzazione della giustizia in Italia*, Torino 1990, 75 ss. e, se è consentito, in parte qua, anche al mio *Ordine giudiziario, magistratura professionale e magistratura onoraria*, in *Il Giudice di pace*, 1997, n. 2, 139 ss., ove altra assai copiosa bibliografia.

giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante, sono introdotte disposizioni volte a: a) rafforzare le cause di incompatibilità dei giudici tributari; b) incrementare la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari, e contabili in servizio o a riposo ovvero tra gli avvocati dello Stato a riposo; c) ridefinire la composizione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria in analogia con le previsioni vigenti per gli organi di autogoverno delle magistrature.» e poi con la legge n. 183 del 2011 (e le sue successive modificazioni) che hanno finanche portato all'introduzione di un vero e proprio «ruolo unico nazionale dei componenti delle commissioni tributarie» (art. 39-bis della legge n. 183 del 2011 come introdotto dalla legge n. 44 del 2012, di conversione del dl n. 16 del 2012).

Del passaggio definitivo della giurisdizione tributaria alla magistratura professionale viene fatto carico alla magistratura ordinaria [ciò che mi sembra per molti versi assai realistico e persino corretto (in ragione della competenza generale della magistratura ordinaria, salve le specifiche sottrazioni previste dalla Costituzione in materia di giurisdizioni amministrativo-contabili, e del controllo pervasivo sui suoi orientamenti che essa già esercita, attraverso la Corte di cassazione)<sup>2</sup>, non essendo le altre magistrature – peraltro assai più ridotte per dimensioni, numero di addetti ed esperienza organizzativa – in grado di gestire un carico di questo genere, forte di un reticolo dimensionato su una base provinciale che nessuna altra magistratura possiede, oltre quella ordinaria] che però, in ragione del nuovo aggravio, diviene creditrice di: i) un aumento di organico di 750 unità [non si sa come calcolate, posto che nella scarna relazione illustrativa si dice solo che «Con le risorse rese disponibili a seguito della soppressione delle commissioni tributarie

e del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sarà possibile procedere all'assunzione di un contingente di 750 magistrati da reclutarsi mediante due distinte procedure concorsuali da indire nell'arco di dodici mesi.»]; ii) oltre che (sembrerebbe) dell'intero contingente del «personale amministrativo assegnato alle segreterie delle commissioni tributarie», il quale (pur con le immaginabili contrarietà da parte degli attuali appartenenti al complesso amministrato dal Mef, ben più remunerati in termini di trattamento) «dovrà transitare nei ruoli del personale amministrativo dell'amministrazione giudiziaria ed essere assegnato alla qualifica funzionale corrispondente a quella del personale adibito alle medesime funzioni. Il transito di tale personale dovrà avere luogo attraverso due fasi, decorsi due anni dalla data di entrata in vigore della legge di riforma (lettera u).

**3.** La soluzione di questo problema organizzativo (quello degli uomini e della loro quantificazione e selezione)<sup>3</sup> si coniuga con la precedente articolazione delle Commissioni di primo grado su base provinciale che la riforma intende risolvere in base al principio [da me sopra sintetizzato al § 1, lett. b)] secondo cui l'attribuzione della giurisdizione, oggi delle sopprimende Commissioni, spetterebbe ai soli Tribunali aventi sede nei capoluoghi di provincia (salve le note eccezioni).

Ma qui la riforma sembra percorrere una strada che appare alquanto datata (ancor più oggi che le province non sono più lo snodo centrale e necessario dell'organizzazione amministrativa), ma che non tiene conto delle peculiarità proprie dei flussi della giurisdizione tributaria (che esigono di essere studiati specificamente)<sup>4</sup>.

Tenendo presenti questi ultimi, piuttosto che il principio del cd. parallelismo di organi e funzio-

2. Ovviamente il mio intervento non intende affrontare il problema (che meriterebbe una trattazione apposita) che ha già allarmato alcuni processualtributaristi (cfr., ad esempio, quanto affermato da C. Glendi, *Nuovi fermenti legislativi sulla giurisdizione tributaria... e qualche proposta*, in *Corriere tributario*, 7 maggio 2016 e, sulla sua scia, persino dal Cndcec, circa il presunto attentato alla «quarta giurisdizione», impraticabile senza una riforma costituzionale... pur nell'assenza di una qualche disposizione nella Costituzione che l'imponga o, semplicemente, ce lo ricordi) ma non anche gli Avvocati Tributaristi (dell'Uncat) che, anzi, hanno aderito alle linee della riforma diversamente dai professori aderenti alla Aipdt (che, pur non andando in quella direzione, ma anzi invocando la soluzione della «quarta giurisdizione», nulla hanno eccepito riguardo alla presunta incostituzionalità della soluzione proposta, addirittura considerata *minusvalente* rispetto all'assorbimento della giurisdizione tributaria in quella amministrativa generale, considerata preferibile rispetto a questa che stiamo esaminando), né i magistrati appartenenti alla corrente dell'Anm di Unicost, i quali (il 21 maggio 2016), pur paventando rischi organizzativi d'impatto sulla tenuta della Giurisdizione ordinaria, nulla hanno eccepito circa la (da altri ipotizzata) violazione di disposizioni costituzionali.

3. Si vedano le contrarietà espresse dai magistrati di Unicost (nel detto documento), preoccupati dall'entità del reclutamento straordinario e dall'accesso alle sezioni specializzate solo con un'anzianità minima di otto anni di servizio ed professionalità, ossia per dettagli non decisivi, suscettibili di trovare una soluzione, se si aderisce all'impianto proposto dai proponenti.

4. Tra l'altro, molti documenti approvati e pubblicizzati dopo la presentazione del disegno di legge, sottolineano che i flussi in uscita sono, specie negli ultimi anni, più ampi di quelli in entrata e il documento del Cndcec (in questa parte assai più attendibile che in quella sui profili di incostituzionalità dell'iniziativa legislativa) sottolinea che l'indirizzo preventivistico, privilegiato nella cd. *tax compliance*, è in via di prevalenza su quello repressivo e, di conseguenza, sui flussi di controversie attese.

ni giurisdizionali (di cui sono ad es. espressione gli artt. 2 e 3 della legge di Ordinamento giudiziario n. 12 del 1941<sup>5</sup> e che nella proposta Ermini si esprimono secondo la nota equazione: *dove c'è il capoluogo di provincia là ci deve essere una sezione specializzata tributaria del Tribunale*), dovendosi semmai utilizzare lo strumento di cui all'art. 5 Ordinamento giudiziario, si può ipotizzare un reticolo analitico dettato, per la localizzazione degli uffici, da apposite tabelle contenenti l'elenco delle sezioni istituite (se non tutti i Tribunali ordinari devono essere muniti, necessariamente, della sezione specializzata tributaria, non si vede perché vi debba essere una predeterminazione su base provinciale, piuttosto che dettata in ragione dei flussi circoscrizionali registrati in un congruo periodo di rilevazione, in modo tale da consentirne la creazione, potendosi altrimenti prevedere una tale sezione presso il tribunale vicinore).

In sostanza, postulare una suddivisione delle sezioni specializzate tributarie secondo gli snodi amministrativi delle province appare come la sopravviven-

za di una tecnica organizzativa non efficace poiché ritagliata su misure tra di loro assai diverse e bisognose di una nuova e razionale definizione<sup>6</sup>, che potrebbe essere consegnata ad una apposita tabella (si pensi a quella relativa al Tribunale delle imprese) da allegarsi ad uno dei decreti delegati di attuazione, ottenuto attraverso l'individuazione delle sedi sulla base dei carichi di lavoro/flussi, così da selezionare i Tribunali ordinari che devono essere dotati di tali articolazioni, anche in base ai collegamenti esistenti nel relativo ambito circoscrizionale.

**4.** La legge prevede, altresì, un ridotto periodo transitorio di vita delle soppresse Commissioni (della durata di soli due anni, il che mi pare una pia illusione, tenuto conto dell'esperienza transitoria della Commissione tributaria centrale, resistita per qualche decennio alla sua soppressione, e smantellata solo dopo le energiche misure di "commissariamento" poste in essere con la sua "regionalizzazione" e attraverso la sua sostanziale inclusione, ma frammentata,

5. Per un esame di tali principi, che mi appaiono a dir poco ormai vetusti, si consente ancora un rimando a F.A. Genovese, *Commento gli artt. 2 e 3 della legge di O.G.*, in (a cura di A. Gaito), *Codice di procedura penale ipertestuale*, Torino 2006, II, 1421-1429 (Sull'art. 5 O.G., si vedano le considerazioni svolte alle pp. 1432-4).

6. A conforto di una tale scelta si possono richiamare i principi contenuti, da ultimo, nell'Ordinanza della Corte costituzionale n. 200 del 2015, secondo cui «È manifestamente infondata, in ragione di quanto statuito nella sentenza n. 237 del 2013, la questione di legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 70, 72, primo e quarto comma, 76 e 77, secondo comma, Cost., del d.lgs 7 settembre 2012, n. 155, con l'allegata tabella A, sia nell'intero che con riguardo, in particolare, agli artt. 1, 2, 9 e 11, limitatamente alla soppressione del Tribunale ordinario di Pinerolo e della Procura della Repubblica presso il medesimo Tribunale. Infatti, la citata sentenza ha affermato che, «da una parte, risulta per tabulas che non vi è stata una esplicita o formale violazione dei criteri di delega (a parte il caso già esaminato di Urbino), dall'altra, la loro applicazione non manifesta elementi di irragionevolezza e risponde a un corretto bilanciamento degli interessi»; inoltre la disciplina in esame ha ad oggetto una misura organizzativa, in cui la soppressione dei singoli tribunali ordinari ha costituito la scelta rimessa al Governo, nel quadro di una più ampia valutazione del complessivo assetto territoriale degli uffici giudiziari di primo grado, finalizzata a realizzare un risparmio di spesa e un incremento di efficienza, e tale valutazione è stata effettuata sulla base di un'articolata attività istruttoria, come si desume dalla relazione che accompagna il d.lgs n. 155 del 2012 e dalle schede tecniche nonché dalle relazioni e dai pareri delle competenti commissioni parlamentari.».

E la sentenza n. 237 del 2013, che più diffusamente si è intrattenuta sul problema, a termini della quale «Non sono fondate le questioni di legittimità costituzionale degli artt. 1, commi 2, lett. a ), b ), d ), e ), ed f ), 3, 5 e 5-bis, della legge 14 settembre 2011, n. 148, 1, con la relativa tabella A, 2, 3 e 9 del d.lgs 7 settembre 2012, n. 155, e 1, 2, 3, 4, 5 e 6 del d.lgs 7 settembre 2012, n. 156, censurati, in riferimento agli artt. 2, 3, 9, secondo comma, 24, 25, primo comma, 27, terzo comma, 35, commi primo e secondo, 97 e 111, commi secondo e terzo, Cost., relativamente alla prevista soppressione di diversi uffici giudiziari. Considerata la necessità di verificare la ragionevolezza e la proporzionalità del bilanciamento tra i vari interessi di rilievo costituzionale che possono essere coinvolti da un intervento legislativo di vasta portata, come la riforma organizzativa in questione, non ha fondamento la censura con cui si lamenta la prevalenza dei principi dell'economicità e dell'efficienza rispetto a quello della solidarietà, e la incidenza su territori caratterizzati da riserve naturali; né quella relativa alla mancata tutela dei diritti dei lavoratori, trattandosi di situazioni giuridiche che nel complesso appaiono adeguatamente salvaguardate. Non è violato l'art. 3 Cost. sia in ragione della complessiva ragionevolezza della delega conferita al Governo – per le sue finalità e per l'indicazione di criteri oggettivi ed uniformi per tutto il territorio nazionale – sia, quanto ai decreti legislativi, per la diversità delle situazioni degli uffici giudiziari interessati. Non risulta lesa neppure l'art. 24 Cost., atteso che non si determina alcun impedimento o limitazione dell'accesso alla giustizia e che la soluzione adottata contempera, in una dimensione di ragionevolezza, una pluralità di valori costituzionalmente protetti, al fine di garantire una giustizia complessivamente più efficace. Inoltre, la presenza del tribunale nei comuni capoluogo di provincia e quella di non meno di tre degli attuali tribunali in ciascun distretto di corte d'appello sono criteri direttivi conformi al principio di ragionevolezza, in quanto volti a far permanere il presidio giudiziario in luoghi che hanno assunto nel tempo una maggiore centralità nella vita del territorio e a garantire l'accesso alla giustizia, articolando, comunque, in più uffici l'amministrazione giudiziaria di primo grado in ciascuna Corte d'appello. È da escludere, infine, la lesione dell'art. 25, primo comma, Cost., posto che la nozione di giudice naturale «corrisponde a quella di "giudice preconstituito per legge"» e che la normativa impugnata concreta tale «precostituzione per legge» dell'art. 27 Cost., atteso che permangono tutte le garanzie che devono trovare applicazione rispetto alle persone detenute; dell'art. 97 Cost., perché la normativa denunciata persegue al contrario le finalità di complessivo buon andamento dell'amministrazione.».

nell'ambito delle Commissioni regionali, che l'hanno metabolizzata in tempi diversi ma sufficientemente rapidi), nel corso del quale gli organi soppressi avranno ulteriore vita allo scopo di esaurire tutto il carico già introitato con la semplice iscrizione a ruolo degli affari soggetti al regime processuale anteriore, di cui al d.Lgs n. 546 del 1992.

Infatti, il successo dell'operazione transitoria [secondo la quale «*le commissioni tributarie provinciali e le commissioni tributarie regionali esistenti alla data di entrata in vigore della presente legge continu(eranno) a operare per la definizione del contenzioso relativo ai procedimenti iscritti in data anteriore alla data di entrata in vigore della presente legge o comunque iscritti, non oltre il secondo anno dalla data di entrata in vigore della presente legge*»] viene legato a due fragili strumenti: a) la previsione (a differenza di quanto avvenne per la Commissione centrale) «*che, in ogni caso, le commissioni tributarie provinciali e regionali cessino dalle proprie funzioni a decorrere dalla scadenza del secondo anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, con riassegnazione dei procedimenti ancora pendenti alle sezioni specializzate tributarie*»; b) l'invenzione di previsioni agevolative di tipo economico, con «*modifiche del trattamento economico dei componenti delle commissioni tributarie introducendo misure premiali per la sollecita definizione dell'arretrato, anche eliminando il compenso fisso mensile*».

Si tratta di una doppia misura, efficace solo in apparenza, che pare illogica in quanto posta in essere assieme alla misura organizzativa della coesistenza tra le (vecchie) Commissioni tributarie (destinate ad estinguersi entro due anni) e le (nuove) sezioni specializzate tributarie del giudice ordinario (destinate a divenire il giudice tributario *tout court*).

Infatti, se è previsto che le (nuove) sezioni specializzate siano competenti a trattare tutti gli affari di nuova introduzione (ossia, quelli iscritti a ruolo sotto il vigore del nuovo strumento processuale) e se è detto al contempo che «*in sede di prima applicazione della presente legge, ai magistrati ordinari in servizio da almeno due anni presso una delle cessate commissioni tributarie, che abbiano presentato domanda di riassegnazione a una sezione specializzata tributaria di tribunale, sia riconosciuto, a tal fine, un punteggio aggiuntivo*», si correrà il concreto rischio che i giudici tributari estratti dalla giurisdizione ordinaria (che costituiscono la gran parte dei presidenti delle commissioni ed un notevole numero dei suoi componenti) optino subito per l'ingresso nelle sezioni specializzate (se non altro per vivere la prima esperienza organizzativa e fondante delle nuove sezioni), lasciando gli organi transitori alle sole componenti residue, così prive

di autorevoli guide e dimezzate nel loro numero, non apparendo l'incentivo economico (peraltro già decurtato della componente fissa) uno stimolo sufficiente a svolgere il lavoro di «smaltimento» dell'arretrato.

Perciò, a mio avviso, una soluzione più razionale potrebbe essere quella di prevedere, accanto alle nuove sezioni specializzate, una sezione per la gestione transitoria degli affari pendenti o sezione stralcio, se del caso allocata presso le vecchie sedi di Commissione, ma affidata alla presidenza di magistrati ordinari destinati ad esercitare quantomeno le funzioni di presidenza dei collegi delle nuove articolazioni, allo scopo di avere una direzione unitaria e coordinata di tutto il complesso dei giudizi già pendenti, che le menzionate sezioni stralcio potrebbero eliminare con i tempi compatibili necessari (con un termine ordinario), servendosi dei giudici laici già in servizio presso le vecchie Commissioni ed inquadrati (temporaneamente) nell'ambito della nuova magistratura onoraria (ma senza la presenza dei componenti appartenenti alle altre magistrature, del tutto incompatibili per l'impossibilità di appartenere a due ordini giudiziari diversi). Del resto, le vecchie Commissioni, al di là del rito e della composizione collegiale (già necessaria in primo grado) sono chiamate ad occuparsi dei medesimi problemi di diritto tributario sostanziale proprie delle nuove sezioni specializzate, con il dovere del rispetto del principio di uguaglianza nelle decisioni giurisdizionali.

La componente onoraria residua delle Commissioni (dopo le riforme del 2011, ormai in via di esaurimento perché né più reclutata né più reclutabile) potrebbe (concordando con l'intervento del collega Manzoni, in questo numero di questa *Rivista*), anche nelle nuove sezioni specializzate, essere delegata alla trattazione di alcuni affari settoriali un po' come avviene per i magistrati onorari di tribunale (che, forse va ricordato, trattano cause civili di non scarso rilievo ed anche un'ampia fascia di penale cd. monocratico, non meno rilevante – per i suoi destinatari – di molti settori del diritto tributario), nel rispetto delle incompatibilità che, ovviamente, verrebbero ad essere rivisitate – sulla base della legge – dall'esperienza interpretativa del Csm nella materia.

Una tale torsione della proposta, probabilmente, consentirebbe di contare su una componente professionale che potrebbe essere naturalmente alleata nel processo di avanzamento dell'idea riformatrice.

In tal senso, andrebbe rivisto il principio [da me sopra puntualizzato al § 1, lett. e)], secondo cui la composizione delle sezioni specializzate tributarie dovrebbero avere esclusivamente magistrati ordinari, potendo esse, invece, avvalersi utilmente della componente onoraria, opportunamente disciplinata sia

con riferimento alle decisioni monocratiche che in riferimento a particolari affari collegiali.

**5.** Si arriva così al principio sopra esposto [alla lett. *d*) del § 1], secondo cui le dette sezioni specializzate potrebbero articolarsi su due diverse composizioni (quella monocratica e quella collegiale), la seconda delle quali propria del giudice del reclamo proposto contro le decisioni monocratiche, pronunciate dalla stessa struttura sezionale organizzata.

Anche qui lo schematismo adottato secondo il principio del parallelismo tra organi giudiziari appare fuorviante in quanto rischia di creare più problemi di quanti ne risolve.

Infatti, nell'attuale assetto delle Commissioni tributarie, le due funzioni (quella di giudice di primo e quella di giudice di secondo grado) sono tenute nettamente distinte, secondo il principio di specializzazione delle stesse (e dei rispettivi riti), onde ciascun magistrato che le compone si occupa esclusivamente degli affari a lui attribuiti secondo la logica della ripartizione per competenza funzionale. E le funzioni di giudice di appello si concentrano nelle Commissioni regionali o nelle sue sezioni distaccate.

Nell'erigendo sistema riformato, invece, ciascun magistrato professionale sarebbe chiamato ad occuparsi, come giudice monocratico, degli affari a lui assegnati in prime cure e, come componente del collegio del reclamo, di quelli già decisi da un suo collega (ciò che ricorda, particolarmente, oltre che i giudizi cautelari anche il funzionamento delle sezioni fallimentari, dove i provvedimenti del giudice delegato – peraltro spesso adottati sulla proposta di una figura pubblica, qual è il curatore fallimentare – sono supervisionati da un collegio del quale, tuttavia, il giudicante non può poi far parte).

Una tale articolazione potrebbe generare problemi non solo in ordine alla quantità degli affari attribuibili a ciascun magistrato (come giudice monocratico e come giudice di appello), soprattutto negli uffici di piccole dimensioni, ma anche con riguardo alla necessaria distanza (ed all'apparenza di essa) che il giudice di appello deve tenere rispetto alle decisioni adottate dal collega di primo grado. Non è un caso che l'appello, quando è affidato ad un giudice che, di norma, svolge soprattutto funzioni di primo grado (è il caso del Tribunale rispetto alle decisioni del Giudice di Pace), viene attribuito e deciso rispetto a controversie che provengono da altro e diverso ufficio giudiziario, non dallo stesso e magari dal collega della porta accanto.

In sostanza, v'è un doppio problema: uno di ottimizzazione delle risorse (che potrebbe risolversi concentrando i reclami presso gli uffici specificamente indicati in tabella, più o meno corrispondenti a

quelli che oggi sono le Commissioni regionali o alle sue sezioni distaccate); ed un altro di apparenza e di credibilità (che, forse, non può essere risolto soltanto attraverso il presidio delle incompatibilità nella singola controversia, ma esige una distanza, anche fisica, tra il giudice di seconda istanza rispetto a quello di prima). Infatti, diversamente che nella materia fallimentare o cautelare ed urgente, in cui il reclamo risponde a peculiari ragioni endoprocessuali (la procedura fallimentare o concorsuale; la natura della cognizione), nella specie si viene ad adattare il modello del reclamo ad un vero e proprio processo di cognizione piena nel suo doppio grado, dove il rischio che esso si schiacci in un sostanziale unico grado (perché il giudice di prima o di seconda istanza fanno proprio lo stesso orientamento interpretativo o valutativo) è piuttosto visibile, essendo i giudici dei due giudizi componenti della stessa sezione specializzata.

A tale ultimo proposito, si potrebbe immaginare che concentrando i «reclami» in apposite sezioni esistenti presso i tribunali ordinari maggiori (ma allora perché non chiamarli, come si chiamano oggi, ossia appelli?), laddove esse sarebbero distinte da quelle specializzate di primo grado, si verrebbe a richiamare un modello diverso di organizzazione ordinamentale-processuale, non già quelle delle sezioni fallimentari ma quella dei tribunali (penali) per il riesame (o anche per gli appelli) sui provvedimenti cautelari (reali e personali). Tali moduli organizzativi dimostrano la possibilità di far coesistere nell'organo giurisdizione di primo grado (o meglio, in alcuni di essi, di norma a livello di capoluogo di regione) sia funzioni di cognizione di prima istanza che di quelle di appello, tenute tra loro rigorosamente distinte, con distinti magistrati e distinti ruoli semidirettivi. Di conseguenza, nella gran parte degli uffici giudiziari, la sezione specializzata tributaria tratterebbe solo cause monocratiche di primo grado, senza occuparsi degli appelli, che verrebbero concentrati in un numero assai più ridotto di Tribunali, corrispondenti alle sedi delle Commissioni regionali, pressappoco come avviene già ora.

**6.** Infine, ed in ogni caso, appare assai ingenua la previsione di cui al principio riportato sopra al § 1, lett. *f*), secondo il quale le disposizioni processuali di cui al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, saranno applicabili, in quanto compatibili, al giudizio dinanzi alle sezioni specializzate tributarie, sia per la fase della cognizione sia per la fase dell'esecuzione.

Infatti, sia che venga introdotta la (come si è visto) problematica previsione del giudizio di secondo grado a seguito di reclamo, sia che venga mantenuta (come mi pare preferibile) la tecnica dell'appello, caratterizzante anche la tradizione del

giudizio tributario (non solo di quello attuale), comunque la legge processuale regolatrice del doppio grado di giudizio deve essere espressamente normata attraverso l'esplicitazione di almeno alcune indicazioni di delega.

Una semplice dichiarazione di sua applicabilità in quanto compatibile appare assai generica e confusa, possibile fonte di censure *ex post* per eccesso di delega, essendo del tutto mancante la rima baciata tra la modifica ordinamentale tracciata e le scansioni del

processo (come potrebbe essere se la questione si riducesse – ma così non è – al semplice adattamento delle regole concernenti il collegio di primo grado con la previsione che ne affida il giudizio esclusivamente al giudice monocratico).

In ogni caso, mantenere la conformazione del giudizio di secondo grado con la tecnica impugnatoria del reclamo (troppo difforme da quella attuale dell'appello) esige che siano dettati almeno alcuni criteri direttivi per il legislatore delegato.