

La riforma della giustizia tributaria e l'“unitarietà” della giurisdizione

di Gianfranco Gilardi

La proposta di legge delega relativa alla soppressione delle Commissioni tributarie con devoluzione delle relative materie a sezioni specializzate dei Tribunali e delle Corti d'appello, mira a realizzare anche per la giustizia tributaria il pieno adeguamento ai principi di autonomia e indipendenza della magistratura oltre che una maggiore efficienza e qualità di funzionamento.

Tale scelta non vale tuttavia ad assicurare che i risultati in termini di resa del servizio sarebbero migliori di quelli che caratterizzano il contesto attuale, suscettibile di pur necessari miglioramenti con l'adozione di soluzioni alternative ugualmente idonee ad assicurare quei principi in un quadro unitario della giurisdizione.

1. L'assetto attuale della giustizia tributaria. Le commissioni tributarie come organi di giurisdizione speciale

Com'è noto, dopo una lunga sequenza di oscillazioni “giurisprudenziali e di revisioni legislative accompagnate, le une e le altre, da una serie infinita di dibattiti”¹, e dopo numerose sentenze ed ordinanze della Corte costituzionale che, fortemente influenzate dalla “ragion pratica”, avevano fornito un'interpretazione alquanto ampia ed elastica del concetto di “revi-

sione” di cui alla VI disposizione della Costituzione², le Commissioni tributarie sono state definitivamente configurate come organi giurisdizionali dai decreti legislativi 31 dicembre 1992 nn. 545 e 546, emanati in attuazione della delega di cui all'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413 e relativi, il primo, all'«ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria» ed il secondo alle «disposizioni sul processo tributario», secondo un assetto rimasto in gran parte inalterato salvo le modifiche apportate nel tempo dal legislatore³ o conseguenti a pronunce di incostituzionalità su specifici aspetti della normativa.

1. Così A. Pizzorusso, *Commentario della Costituzione* fondato da G. Branca, Zanichelli, 1994, sub artt. 102, 221.

Sull'evoluzione delle Commissioni tributarie cfr., tra gli altri, A. Simone, *Il giudice tributario: passato, presente e futuro*, Relazione tenuta il 24 settembre 2014 al Master sul processo tributario organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano e dalla Scuola di Alta Formazione Luigi Martino, reperibile sul sito www.odcec.bg.it.

2. Cfr., per riferimenti, G. Gilardi, *Unità della giurisdizione, giudice speciali, giudici specializzati*, in *questa Rivista*, 1997, 520, Franco Angeli ed.

3. Cfr., in particolare, l'art. 39 dl n. 98 del 2011 (*Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria*), convertito, con modificazioni, nella legge n. 164 del 2011 che, al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante, ha introdotto disposizioni volte a rafforzare le cause di incompatibilità dei giudici tributari; ad incrementare la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari, e contabili ovvero tra gli avvocati dello Stato a riposo; a ridefinire la composizione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria in analogia con le previsioni vigenti per gli organi di autogoverno delle magistrature.

Cfr., altresì, l'art. 11 del d.lgs n. 156/2015 che ha introdotto tra l'altro criteri di rotazione degli incarichi direttivi analogamente a quanto previsto per la magistratura ordinaria; ha previsto l'istituzione, mediante provvedimento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, di «sezioni specializzate in relazione a questioni controverse individuate con il provvedimento stesso»; ha ulteriormente modificato gli artt. 7 ed 8 del d.lgs n. 545/1992 relativi ai requisiti generali dei componenti delle Commissioni e alla disciplina delle incompatibilità

Ma neppure tali interventi, pur incidendo anche in modo significativo sulla configurazione originaria delle Commissioni tributarie, sono valsi a superare la forma ibrida che continua a caratterizzare la giustizia tributaria, rimasta tuttora – come ho già avuto modo di osservare nello scritto citato – a metà strada tra la concezione di organi giurisdizionali con pienezza di garanzie sotto il profilo della terzietà e dell'indipendenza del giudice, ed organi amministrativi in qualche modo “interni” al Ministero dell'economia e delle finanze, come sue branche o articolazioni. Basta pensare ai criteri di nomina dei giudici tributari⁴, o a disposizioni come quella (artt. 24 d.lgs n. 545/1992) che, prevedendo l'indicazione solo in via “di massima” dei criteri relativi alla formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti ed alla distribuzione dei ricorsi, in base al tenore letterale della norma avrebbero lasciato ai presidenti di Commissione ampi spazi di discrezionalità, virtualmente affievolendosi per questa via, la garanzia – sottesa all'art. 25 della Costituzione – di evitare ogni condizionamento nella scelta del giudice chiamato a trattare le singole controversie⁵.

Distribuendo gli affari secondo criteri di discrezionalità, i presidenti di Commissione avrebbero potuto tra l'altro incidere sulla misura del compenso ad essi dovuto, e sul quale si modellava per la parte variabile anche il trattamento economico dei componenti

del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria⁶. A loro volta questi ultimi, oltre al potere di indicare i criteri “di massima” per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti e per la distribuzione dei ricorsi, avevano quello di formulare pareri sui compensi, con la conseguenza che veniva a determinarsi un virtuale intreccio di interessi che certamente non faceva onore alle istanze di trasparenza istituzionale.

Questa anomalia è stata tuttavia cancellata con il menzionato art. 39 del dl n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 164 del 2011 in base al quale il parere espresso dal Consiglio di presidenza è ora limitato al decreto previsto dall'articolo 13, comma 1 d.lgs n. 545/1992 e, cioè, al solo compenso fisso mensile spettante ai componenti delle commissioni tributarie.

2. Le criticità emerse nell'esperienza della giustizia tributaria e le istanze di riforma. Le riforme processuali

Diverse criticità emerse nell'esperienza concreta delle Commissioni tributarie provinciali e regionali in circa vent'anni dal loro insediamento (avvenuto con Decreto ministeriale del 26 gennaio 1996 a decorrenza

per l'incarico di giudice tributario; ha stabilito, per fini di semplificazione, che l'adozione di un decreto del Presidente della Repubblica sia necessaria solo con riguardo ai casi di prima nomina dei giudici tributari, mentre per i trasferimenti e le progressioni in carriera si provvede con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; ha sostituito integralmente l'art. 15 del d.lgs n. 545/1992 in tema di vigilanza e sanzioni disciplinari; ha modificato la disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria; ha previsto che la relazione annuale al Parlamento sullo stato della giustizia tributaria sia presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze entro il 30 ottobre (e non più entro il 31 dicembre) di ciascun anno.

4. Che avviene, come ricordato nella nota n. 3, con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (ma) *su proposta del Ministro delle finanze*, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi previsti nel comma 2, art. 9 del d.lgs n. 545/1992.

5. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria tuttavia, con proprie risoluzioni (e sulla falsariga del “diritto tabellare” maturato nell'esperienza spontanea del Consiglio superiore della magistratura, le cui elaborazioni sul punto sono state successivamente recepite dal legislatore con specifiche modifiche alle norme sull'ordinamento giudiziario) ha dettato ogni anno, a partire dal 1997, apposite direttive contenenti i criteri per la composizione delle sezioni ed eventuali modifiche in corso d'anno; la formazione dei collegi giudicanti ed i calendari delle udienze; la ripartizione dei ricorsi; il deposito degli schemi dei decreti di organizzazione relativi ai singoli uffici, le osservazioni degli interessati ed i reclami al Consiglio di Presidenza; e ciò allo scopo di assicurare da un lato modalità di organizzazione delle Commissioni tributarie omogenee su tutto il territorio nazionale, oltre che a garantire, nella composizione delle sezioni e dei collegi giudicanti, l'apporto delle specifiche professionalità e conoscenze dei giudici tributari, tenuto conto delle diverse estrazioni professionali degli stessi; dall'altro, criteri oggettivi predeterminati di ripartizione dei ricorsi tra le sezioni e tra i componenti di una stessa sezione in modo da escludere che i relativi provvedimenti siano ispirati a metodi del tutto discrezionali e/o personalistici (cfr. la risoluzione n. 5 del 19 dicembre 1997 e quelle successive, sino alla risoluzione n. 8 del 24 novembre 2015 relativa all'organizzazione delle commissioni per l'anno 2016 che tiene conto delle modifiche apportate dall'art. 11 d.lgs n. 156/2015 agli artt. 2 e 6 del d.lgs n. 546/1992).

L'assegnazione e la ripartizione dei ricorsi alle sezioni ed ai singoli relatori, è stata disciplinata in modo organico dalla risoluzione n. 5 del 27/4/2010 e quella integrativa n. 7 del 20/7/2010, cui hanno fatto richiamo tutte le risoluzioni successive relative alla materia.

Nel corso del 2010 è stato presentato un programma, attualmente in uso, elaborato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria in collaborazione con il Ministero dell'economia e delle finanze e con il supporto tecnico di Sogei, per l'assegnazione automatica dei ricorsi alle sezioni delle Commissioni tributarie secondo i criteri più sopra indicati.

6. In base all'art. 27 del d.lgs n. 545/1992, il trattamento economico dei componenti del Consiglio di presidenza è infatti ragguagliato, quanto alla parte variabile, a quella più elevata conferita nello stesso periodo ai presidenti di commissione tributaria (nel testo originario figurava subito dopo la parola “regionale”, poi soppressa dall'art. 3 comma 121, della legge n. 350/2003 con decorrenza dal 01.01.2004).

re dal 1° aprile 1996), e l'opportunità di migliorarne la disciplina anche in taluni aspetti che pure avevano superato il vaglio di legittimità costituzionale⁷, hanno indotto il legislatore, con il d.lgs n. 156/2015 emanato in attuazione della delega di cui all'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ad incidere sul processo tributario (oltre che con disposizioni essenzialmente di chiarimento quanto, ad esempio, all'oggetto ed alle parti delle controversie tributarie, alle comunicazioni e notificazioni, al contenuto del ricorso) con norme comportanti tra l'altro:

- l'ampliamento degli strumenti deflattivi del contenzioso, mediante l'estensione del reclamo finalizzato alla mediazione (pur mantenuto entro il tetto massimo di 20.000,00 euro di valore) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore⁸, l'inclusione delle controversie catastali e la previsione che la conciliazione (estesa al giudizio d'appello) si applichi anche alle controversie proposte avverso atti reclamabili;
- l'applicabilità della tutela cautelare in tutti le fasi del processo (anche nel giudizio di revocazione), con previsione altresì della condanna della parte soccombente alle spese relative⁹, della comunicazione immediata alle parti in udienza dell'ordinanza che decide sull'istanza di sospensione e dell'applicabilità degli interessi – durante il periodo di sospensione cautelare – al tasso previsto per la sospensione amministrativa;
- l'immediata esecutività delle sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo (fermo il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68 d.lgs n. 546/1992) ovvero la restituzione di tributi in favore del contribuente (peraltro subordinando il pagamento di somme ad una idonea garanzia, salvo che non si tratti di im-

porti fino a 10.000 euro e di restituzione di somme pagate in corso di causa a norma del citato art. 68, comma 2, nei quali casi l'esecutività della sentenza sarà incondizionata). Anche per le sentenze non definitive è stata adottata la scelta del giudizio di ottemperanza come generalizzato ed esclusivo sistema di esecuzione, prevedendosi altresì che per i rimborsi fino a 20.000 euro e per quelli relativi alle spese di lite la Commissione operi in sede di ottemperanza come giudice monocratico;

- l'aumento del valore delle controversie relativamente alle quali è possibile la difesa personale e l'ampliamento delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie;
- il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio, introducendo l'obbligo per il giudice tributario di attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 92, secondo comma, del cpc come modificato dalla legge 10 novembre 2014, n. 162, estendendo tale principio (con una norma di dubbia efficacia ed il cui effetto pratico, anzi, è stato quello di provocare la contrazione della difesa dell'amministrazione nella fase cautelare; nel processo civile la condanna alle spese è prevista ex art. 669-septies cpc solo con riguardo alle ordinanze di rigetto o di incompetenza pronunciate prima della causa di merito) alla fase cautelare in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio, e facendo richiamo anche alla disciplina della responsabilità aggravata ex art. 96, comma 1° e 3° cpc¹⁰.

Con delibera n. 2980 del 24 novembre 2015 il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, a seguito

7. Cfr., ad es., sentenza n. 165 del 2000, che ha ritenuto non contrastante con gli artt. 3 e 24 della Cost. sotto il profilo della diversità di regime della disciplina processuale la scelta del legislatore (precedente alle modifiche introdotte con il d.lgs n. 156 del 2015.) di limitare la tutela cautelare, nel processo tributario, al solo primo grado di giudizio e di non consentire, nei gradi successivi, l'adozione di misure cautelari intese ad impedire, in pendenza del ricorso per cassazione o del ricorso alla commissione tributaria centrale, l'esecuzione della pretesa tributaria oggetto della controversia, nei limiti fissati dalla sentenza impugnata. Vedi, peraltro, le sentenze richiamate in nota 10.

8. Con sentenza n. 98 del 2014 la Corte costituzionale aveva dichiarato non contrastante con gli artt. 3, 24 e 113 Cost. l'art. 17-bis d. lgs n. 546/1992 (nel testo originario anteriore alle modificazioni apportate dalla legge n. 147 del 2013) che imponeva l'obbligo del preliminare reclamo con riguardo ai ricorsi giudiziari contro atti dell'Agenzia delle entrate di valore non superiore a ventimila euro.

9. La riscossione delle somme liquidate a favore di tutti gli enti impositori, nonché degli agenti e concessionari della riscossione, può avvenire tuttavia mediante iscrizione a ruolo soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

L'applicazione al processo tributario della tutela cautelare ex art. 373 cpc in pendenza del giudizio di legittimità era stata tuttavia già riconosciuta dalla giurisprudenza della Corte costituzionale (cfr. sentenze n. 217 del 2010 e n. 109 del 2012) e della Corte di cassazione (cfr. ad es., sentenze n. 2845 del 2012).

10. Sulle modifiche apportate dal d.lgs n. 156/2015, qui riassunta per sommi capi, cfr. *amplius* anche per quanto concerne le novità in tema di giudizio di rinvio, di revocazione e sospensione, di giudizio di ottemperanza e per le disposizioni transitorie, M. Villani, *La parziale riforma del processo tributario*, in www.altalex.com/documents/news/2015, articolo del 6 ottobre 2015.

delle modifiche apportate all'art. 15 del d.lgs n. 545/1992 dall'art. 11 del d.lgs n. 156/2015¹¹, ha approvato il nuovo «Regolamento per il procedimento disciplinare nei confronti dei componenti delle Commissioni tributarie regionali e provinciali» con disposizioni relative alle funzioni di vigilanza affidate al Consiglio di presidenza, al presidente di ciascuna Commissione tributaria regionale ed al presidente di ciascuna Commissione tributaria (art. 1); alle responsabilità dei giudici tributari (artt. 2 e 3); alle sanzioni disciplinari (artt. 4-8); al procedimento disciplinare (artt. 9-10); ai termini per l'esercizio dell'azione disciplinare (art. 11); ai rapporti tra il procedimento disciplinare ed il giudizio civile o penale (art. 12); alle misure cautelari della sospensione facoltativa ed obbligatoria dall'incarico e dell'esonero temporaneo dall'esercizio delle funzioni (artt. 13, 14 e 15); ai periodi di sospensione e corresponsione degli arretrati al giudice sospeso (art. 16); all'applicazione della sanzione disciplinare deliberata dal Consiglio di presidenza (art.17); alla revisione del provvedimento disciplinare ed all'estinzione del procedimento disciplinare (artt. 18 e 19); alle disposizioni finali (art. 20).

3. Le esigenze di riforma sul piano ordinamentale

Se le modifiche introdotte dal d.lgs n. 156/2015 hanno inciso in qualche misura sulla funzionalità del processo tributario (senza peraltro affrontare in al-

cun modo, tra gli altri, il problema della terzietà degli organismi di mediazione – che continuano ad essere inseriti nella medesima struttura amministrativa che ha redatto e notificato l'atto impositivo – e lasciando inappagate alcune esigenze da tempo evidenziate con riguardo al principio di effettività della tutela giurisdizionale¹²), restano ancora irrisolte sotto il profilo ordinamentale le istanze di pieno adeguamento della giustizia tributaria alla direttiva di revisione contenuta nella VI disposizione transitoria della Costituzione¹³, nonostante le parziali modifiche al testo originario del d.lgs. n. 545/1992 introdotte dal legislatore nel corso degli anni¹⁴.

La conformità a Costituzione delle Commissioni tributarie è stata riconosciuta in numerose decisioni con le quali la Corte costituzionale si è trovata ad affrontare singoli aspetti della relativa disciplina ordinamentale o processuale¹⁵, consolidandosi per questa via la giurisprudenza secondo cui le Commissioni tributarie costituiscono un organo speciale di giurisdizione preesistente alla Costituzione e con essa pienamente compatibile (cfr., *ex plurimis*, sentenze n. 39 del 2010, n. 64 del 2008 e n. 50 del 1989; ordinanze n. 144 del 1998, n. 152 del 1997, n. 351 del 1995)¹⁶ e che la giurisdizione delle Commissioni tributarie – pur essendo di carattere generale in quanto estesa ai tributi di ogni genere e specie – deve intendersi tuttavia collegata alle sole controversie attinenti alla materia tributaria, configurandosi unicamente in tale ambito la compatibilità con il divieto di istituzione di

11. La tipizzazione degli illeciti disciplinari contenuta nell'art. 15 del d.lgs n. 156/2015 include anche previsioni del tutto generiche e, sotto questo profilo, di dubbia legittimità costituzionale quanto alla tutela dell'indipendenza e dell'autonomia del giudice, come quella che sanziona «il perseguimento di fini diversi da quelli di giustizia».

12. Come una parte della dottrina ritiene, ad esempio, per quanto concerne la mancata introduzione della prova testimoniale nel processo tributario. Cfr., tuttavia, la sentenza n. 18/2000 con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento all'art. 7, primo comma d.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui esclude l'ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario. È invece ammessa dalla giurisprudenza la possibilità di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il valore proprio degli elementi indiziari: cfr., tra le altre, Cass. n. 5018/2015 (ord.); n. 27314/2014; n. 8987/2013; n. 20028/2011.

13. Sulla necessità di riforma della giustizia tributaria cfr., tra gli altri, M. Villani, *La quarta magistratura: la riforma della giustizia tributaria*, articolo del 7 aprile 2016, in www.altalex.com/documents/news/2016/04/07.

14. Cfr. i richiami (non esaustivi) contenuti in nota 3.

15. Cfr., ad es., ord. n. 262 del 1993, secondo cui l'aver attribuito la nomina e la dichiarazione di decadenza dei componenti delle Commissioni tributarie al Ministro delle finanze non contrasta con le attribuzioni del Ministro di grazia e giustizia (riferendosi tali attribuzioni alla sola giurisdizione ordinaria) né comporta violazione del principio della indipendenza dei giudici speciali, da ricercare più nei modi in cui la funzione si svolge, che in quelli concernenti la nomina dei componenti i collegi giudicanti; ord. n. 201 del 1997 che ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni di illegittimità costituzionale sollevate con riguardo agli artt. 1 e 42 del d.lgs. n. 545/1992, dell'art. 72 del d.lgs. n. 546/1992 e di altre disposizioni; ord. n. 144 del 1998, che ha dichiarato la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'intera normativa in discussione sollevata con riguardo all'art. 102, secondo comma ed alla VI disp. trans. della Cost.; ord. n. 272 del 1999, che ha dichiarato manifestamente infondata la questione relativa alla mancata estensione ai componenti delle Commissioni tributarie della cd., indennità di rischio riconosciuta ai magistrati ordinari e ad altre categorie di magistrati.

16. La disciplina degli organi speciali può essere modificata dal legislatore ordinario il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel «non snaturare» (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite a dette giurisdizioni speciali e nell'«assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni» (Corte cost., n. 215 del 1976; n. 196 del 1982; n. 351 del 1995, ord.; n. 144 del 1998, ord.).

nuovi giudici speciali (cfr., tra le altre, Corte cost. sentenze n. 39 del 2010; n. 238 e n. 141 del 2009; n. 130 e n. 64 del 2008; ordinanze n. 300 e n. 218 del 2009; n. 395 del 2007; n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34 del 2006).

Ma recenti fatti di rilevanza penale che hanno portato anche agli arresti di giudici tributari di diverse sedi, hanno rilanciato in pieno il tema della giurisdizione tributaria sottolineando l'esigenza di un mutamento – largamente avvertita dagli utenti e dagli operatori professionali – per far sì che il relativo esercizio, incidente su interessi vitali dello Stato e su diritti essenziali dei cittadini, sia affidato a giudici professionalmente adeguati, autonomi ed indipendenti nello svolgimento delle proprie funzioni, assistiti da idonee garanzie ordinamentali anche con riguardo all'organo di autogoverno, in modo da superare l'attuale assetto non certo soddisfacente sotto il profilo del reclutamento, della formazione professionale, delle verifiche (del tutto assenti) di professionalità, dello *status* giuridico ed economico dei componenti le Commissioni, dell'inquadramento del personale amministrativo, della gestione degli uffici da parte dei presidenti di Commissione e del presidente di sezione, dell'efficienza e della qualità del servizio.

Lo stesso Consiglio di presidenza (che per molto tempo non si è caratterizzato per particolare incisività e spirito di iniziativa nello svolgimento delle proprie funzioni) rispecchia, come emerge da quanto osservato, quest'ibrida situazione, spettando tra l'altro al Ministro dell'economia il potere di determinare il numero delle sezioni e convivendo le funzioni del Consiglio di presidenza con l'"alta sorveglianza" devoluta al presidente del Consiglio dei ministri sulle Commissioni tributarie e sui giudici tributari (art. 29 d.lgs n. 545/1992).

4. La proposta di legge delega n. 3734 dell'8 aprile 2016

La proposta di legge n. 3734 dell'8 aprile 2016 presentata alla Camera dai deputati (Ermini, Ferranti e Verini), contenente delega al Governo per la soppressione delle Commissioni tributarie regionali e provinciali e l'istituzione di Sezioni specializzate tributarie presso i Tribunali ordinari, si propone di superare questo stato di cose e di garantire tempestività, trasparenza ed efficienza in un settore delicato come quello della giustizia tributaria, mediante:

- la soppressione delle attuali commissioni tributarie provinciali e regionali e l'attribuzione dei relativi procedimenti a una o più sezioni specializzate tributarie istituite presso ogni tribunale ordinario situato nel comune capoluogo di provincia che è oggi sede di commissione provinciale;

- la soppressione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e l'attribuzione al Consiglio superiore della magistratura delle relative funzioni.
- l'utilizzazione delle risorse rese disponibili a seguito delle soppressioni di cui sopra per l'assunzione di 750 nuovi magistrati con due concorsi da bandire nell'arco di 12 mesi;
- il passaggio del personale amministrativo delle Commissioni tributarie nei ruoli dell'amministrazione giudiziaria con qualifica funzionale corrispondente a quella del personale adibito alle medesime funzioni. Il passaggio avverrebbe in due fasi: una prima metà dell'organico all'entrata in vigore del primo decreto legislativo, l'altra metà decorsi due anni dall'entrata in vigore della riforma;
- l'assegnazione dei giudici alle sezioni specializzate tributarie, con delibere del Csm, in base alla disciplina prevista per le sezioni lavoro.

I magistrati assegnati alle sezioni tributarie dovranno aver conseguito almeno la seconda valutazione di professionalità, avranno l'obbligo di seguire corsi di formazione e aggiornamento professionale stabiliti dalla Scuola superiore della magistratura e l'incarico sarà a tempo (tra i 5 e i 10 anni);

- la previsione di monocraticità per il giudizio di primo grado, e quella della composizione collegiale – con magistrati ordinari appartenenti tutti alla sezione specializzata – per il reclamo (non più l'appello) avverso la sentenza del giudice unico. La sentenza pronunciata in sede di reclamo sarà ricorribile per cassazione;
- l'applicabilità delle regole del rito tributario attuale, in quanto compatibili, sia per la fase di cognizione sia per quella di esecuzione;
- la previsione relativa alla possibilità di affidare il patrocinio legale (ferma la facoltà di difesa personale per le cause tributarie il cui valore non superi i 3.000,00) agli stessi soggetti oggi legittimati all'assistenza tecnica allorché la sezione giudica in composizione monocratica, e solo ad avvocati o commercialisti quando giudica sulle cause di reclamo.

La delega prevede poi che i magistrati in pensione da meno di 2 anni e che abbiano esercitato per almeno 5 anni funzioni di legittimità possano essere nominati dal Csm giudici ausiliari presso la Corte di cassazione per smaltire il contenzioso in materia tributaria ancora pendente (pari a circa il 30% dell'enorme arretrato civile complessivo), e che le Commissioni tributarie cessino definitivamente le funzioni decorsi due anni

dall'entrata in vigore della riforma trattando fino a quella data i procedimenti già iscritti. Dopo i due anni i procedimenti eventualmente ancora pendenti saranno riassegnati alle sezioni specializzate ordinarie.

5. Il principio di unitarietà della giurisdizione e i diversi modi per attuarlo

Il progetto di riforma così delineato non incontra ostacoli sul piano costituzionale¹⁷ giacché la Costituzione del '48, ponendo il divieto di istituire non solo giudici straordinari (in coerenza con le caratteristiche proprie del sistema democratico), ma anche nuovi giudici *speciali*, diversi da quelli in essa espressamente contemplati (Consiglio di Stato e tribunali amministrativi regionali, Corte dei conti e tribunali militari), con la VI disposizione transitoria e finale demandò al legislatore ordinario di procedere entro cinque anni alla revisione di tutti i preesistenti organi speciali di giurisdizione diversi dal Consiglio di Stato, dalla Corte dei Conti e dai tribunali militari, e di attuare entro il termine di un anno il riordinamento del Tribunale supremo militare¹⁸; e com'è noto, l'orientamento che si venne affermando (pur tra iniziali oscillazioni) è nel senso che tale disposizione consentisse tanto la conservazione delle giurisdizioni speciali esistenti, mediante adeguamento al nuovo quadro costituzionale, quanto la loro soppressione, con eventuale assorbimento – se del caso in forma di sezioni specializzate – in una di quelle ammesse dagli artt. 102 e 103 Cost.

Questa seconda alternativa si ispira al principio di "unicità" della giurisdizione, perseguito – almeno tendenzialmente – dalla Costituzione del '48; ed a favore del progetto di riforma della giustizia tributaria ora in esame è stato appunto invocato, in una prospettiva più generale, il tema della "unicità" che tornò, fin dai primi momenti dei lavori, ad occupare il dibattito della Commissione parlamentare per le riforme costituzionali (la cd. Bicamerale D'Alema) costituita nel 1997

durante la XIII Legislatura, spaziando dall'ipotesi di *reductio ad unum* di tutti gli organi di giurisdizione (una sola giurisdizione divisa in sezioni civili, penali, amministrative e contabili), a quella di un ordine giudiziario separato per la giurisdizione amministrativa con garanzie di terzietà e indipendenza e con proprio organo di autogoverno analogamente a quanto previsto per la magistratura ordinaria; alla previsione, infine, di ordini separati (ma) con identità di statuto e con un unico organo di autogoverno, eventualmente suddiviso in sezioni¹⁹; e non par dubbio che il progetto di riforma, riconducendo la giustizia tributaria nell'alveo di quella ordinaria, e circondandola delle medesime garanzie poste a presidio dell'autonomia e dell'indipendenza dei giudici, varrebbe a superare le anomalie di un organo giurisdizionale di cui per molti resta opinabile lo stesso fondamento costituzionale, potendo seriamente dubitarsi che le Commissioni tributarie attualmente esistenti costituiscano il frutto di una semplice "revisione" anziché qualcosa di radicalmente diverso rispetto agli organi originari.

Quanto sopra non vale tuttavia ad assicurare che, nel nuovo assetto prefigurato mediante l'abolizione delle Commissioni tributarie, i risultati in termini di resa del servizio sarebbero senz'altri migliori di quelli che caratterizzano il contesto attuale²⁰.

Nessuna riforma – soprattutto quando si tratta di un intervento di vaste proporzioni come quella preannunciata dal disegno di legge delega in discussione – può costituire l'effetto di risposte emotive ed affrettate, né può sottrarsi all'esigenza di una verifica di adeguatezza rispetto agli scopi perseguiti. Essa, soprattutto, non può sottrarsi all'esigenza (sempre più frequentemente disattesa dal legislatore) di una visione organica e complessiva del sistema, che deve essere idoneo nel suo insieme a fornire una risposta capace di coniugare indipendenza ed autonomia della magistratura, da una parte, ed effettività della tutela giurisdizionale, dall'altra.

Ora, sebbene il contesto attuale sia indubbiamente segnato da zone d'ombra, da casualità e sog-

17. Secondo C. Glendi, *Nuovi fermenti legislativi sulla giurisdizione tributaria... e qualche proposta*, in *Corriere Tributario*, 7 maggio 2016, editoriale op. cit., la soppressione delle Commissioni tributarie non potrebbe avvenire con legge ordinaria, in quanto l'assetto "pluralistico" del potere giudiziario "è attualmente predeterminato dalla Costituzione e il mutamento di tale assetto può aver luogo solo con legge costituzionale".

18. Termini da non considerarsi perentori in base alla consolidata giurisprudenza della Corte costituzionale.

19. Sull'evoluzione della Bicamerale, che il 30 giugno aveva votato il testo di riforma completo – comprensivo di una parte sulla forma di Stato e di Governo – ma che per vicende politiche non fu portata a compimento, cfr., *amplius*, il mio scritto sopra citato, 517-519).

20. In senso critico sulla proposta di legge cfr. C. Glendi, *op. cit.*

Secondo E. Manzon, *Su una recente proposta di riforma della giustizia tributaria*, in quest' *Obiettivo*, la proposta di legge in esame - pur criticabile in diverse previsioni relative anche a punti decisivi - va nella direzione giusta, «quella della Costituzione, nel complesso dei suoi valori direttamente ed indirettamente implicati». ed imbecca «la strada della tutela finalmente piena dei diritti individuali e degli interessi pubblici messi in gioco anche in questo settore giurisdizionale.».

gettivismi, da prassi deresponsabilizzanti che hanno non di rado portato ad incidere negativamente sull'effettività e sulla qualità della giustizia tributaria, non mi sembra che ciò possa giustificare un generalizzato giudizio negativo sull'esperienza delle Commissioni tributarie, tale da imporne la radicale abolizione, senza interrogarsi sulla possibilità di percorrere vie alternative per correggerne i difetti e le carenze attuali.

Come osservato in altro scritto di questo "Obiettivo"²¹, la breve durata dei processi tributari, generalmente attestati ad un anno per il primo grado e sovente meno per il secondo²² – salvo anomalie circoscritte e generalmente dovute a disfunzioni organizzative – non è dovuta soltanto alle peculiarità del rito, estremamente semplificato, ma in parte almeno anche alla particolare composizione mista delle Commissioni che, avvalendosi anche dell'apporto, delle conoscenze e dell'esperienza di altre componenti professionali, sono indubbiamente agevolate nei tempi di trattazione e nell'attività decisoria; né mi risulta che sia mai stata compiuta un'analisi approfondita sulla qualità della giustizia tributaria tale da giustificarne valutazioni di inaffidabilità della giurisprudenza delle Commissioni tributarie.

In secondo luogo, sebbene i dati statistici dimostrino che la pendenza delle controversie tributarie (nonostante la progressiva latitudine assunta dall'art. 19 d.lgs n. 546/1992 per effetto di successive modi-

fiche legislative e dell'interpretazione giurisprudenziale in ordine ai ricorsi devoluti alla giurisdizione tributaria²³) sia in progressiva diminuzione²⁴, e sebbene per far fronte alla riforma si pensi di utilizzare le risorse rese disponibili a seguito della soppressione delle Commissioni e con l'assunzione di n. 750 nuovi magistrati mediante due concorsi da bandire nell'arco di 12 mesi, non sono convinto che con il prefigurato passaggio della materia tributaria a sezioni specializzate dei tribunali e delle Corti d'appello la giustizia ne guadagnerebbe senz'altro in termini di economicità e funzionalità.

Com'è stato opportunamente osservato, pur al netto della pendenza attuale (che si vorrebbe "stralciata" per almeno due anni presso le sopprimate Commissioni tributarie), i dati di flusso portano a considerare che per aversi un rapporto minimamente efficiente – nell'ottica costituzionale e convenzionale della "ragionevole durata" dei processi – tra carichi di lavoro e giudici, sarebbero necessari (non 750, ma) non meno di 1.000 giudici; e nella concreta realtà della giurisdizione ordinaria sarebbe impossibile destinare alla specifica funzione *de qua* un tale numero di giudici togati, senza aumentare di pari numero l'organico complessivo, con costi e, soprattutto, tempi non realistici²⁵. Peraltro l'assunzione di un numero così elevato di nuovi magistrati renderebbe evidente l'esigenza di assicurare nuovi spazi in cui esercitare le funzioni, essendo quelli attuali (in molti casi già ab-

21. Cfr. A. Ortolani, *La giustizia tributaria vista da un giudice laico ovvero sul contributo dei giudici non professionali*.

22. Secondo i dati forniti dal Ministero dell'economia e delle finanze (cfr. la *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso e sull'attività delle Commissioni tributarie* del giugno 2016), l'anzianità media dei processi tributari – vale a dire il rapporto tra la somma dei giorni intercorrenti dalla data in cui la controversia è stata presentata e la data in cui è stata definita ed il numero delle controversie definite nel corso dell'anno – è pari nel 2015 a circa 2 anni e 4 mesi, come media complessiva nei due gradi di giudizio. In dettaglio, l'anzianità media dei ricorsi definiti presso le Ctp ammonta a circa 2 anni e 5 mesi, quella presso le Ctr è pari a 2 anni e 2 mesi.

23. Cfr., tra le altre, Cass. 30/06/2016, n. 13394; 23/03/2016 n. 5723; 01/07/2015, n. 13548 (ord); sez. un. 16/01/2015, n. 641 (ord); 28/11/2014, n. 25297 (ord).

In dottrina cfr., tra gli altri, D. Chindemi, *La giurisdizione tributaria e gli atti impugnabili davanti al giudice tributario*, pubblicato in *Diritto tributario* il 14 settembre 2011.

24. In base alla citata relazione del Mef nel 2015 si è avuta una diminuzione del numero complessivo delle controversie tributarie pendenti in entrambi i gradi di giudizio (530.844), con un decremento pari al 7,24% rispetto a quanto registrato nel 2014 (572.256), ed i ricorsi definiti – seppure in misura inferiore rispetto al 2014 ed al 2013 – hanno superato per il quarto anno consecutivo il numero dei ricorsi pervenuti. Nello stesso anno 2015, tuttavia, si è avuto per entrambi i gradi del giudizio un aumento dei ricorsi pervenuti innanzi alle Commissioni tributarie pari al 5,86% rispetto al 2014.

Sempre in base alla stessa relazione, dei ricorsi pendenti al 31 dicembre 2015, il 62,00% (n. 329.110 unità) era in giacenza da meno di 2 anni, il 28,78% (pari a 152.799 unità) da un periodo compreso tra 2 e 5 anni e solo il 9,22% (n. 48.935 unità) da più di 5 anni. L'analisi media generale delle controversie pendenti – calcolata come la somma del numero di giorni intercorsi tra la data di presentazione della singola controversia e il 31 dicembre 2015, rapportata al numero dei ricorsi/appelli pendenti – ha evidenziato che l'anzianità media generale registrata nel 2015, pari a 771 giorni, è stata inferiore del 5% rispetto al valore riscontrato per il 2014 (813 gg.) e dell'8% rispetto a quello riscontrato per il 2013 (843 gg.), con la conseguenza che le definizioni avvenute nel 2015, rispetto al biennio precedente, hanno interessato ricorsi pendenti con maggiore anzianità.

I ricorsi pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, alla data del menzionato articolo di E. Manzon, era pari a circa 48.000 ricorsi, vale a dire quasi alla metà contenzioso civile di legittimità.

25. L'osservazione è di E. Manzon, *op. cit.* Peraltro, secondo la relazione del Mef più volte citata, Il dettaglio del singolo grado di giudizio nel 2015 ha evidenziato che circa il 68% del totale dei ricorsi pervenuti alle Ctp hanno ad oggetto controversie con valore inferiore o uguale

bondantemente ed ulteriormente erosi a seguito della parziale revisione delle circoscrizioni giudiziarie attuata con il d.lgs n. 155 del 2012) a meno di non pensare all'utilizzo – non saprei dire a quali condizioni e con quali modalità – delle sedi attualmente destinate alle Commissioni tributarie che, non di rado, sono al limite della funzionalità e dell'agibilità, se non pure della decenza per le condizioni di lavoro e per quanti, utenti, pubblico e professionisti si trovano a doverle frequentare. Tali considerazioni valgono, a maggior ragione, a fronte della generalizzata previsione di monocraticità della forma decisoria prevista dal progetto di riforma in esame; e le difficoltà sarebbero destinate ad acuirsi in funzione della necessità di assicurare l'assistenza in udienza da parte del personale di segreteria²⁶ che, secondo la relazione del Mef più sopra citata, al 31 dicembre 2015 registrava una carenza di 224 unità (concentrata in particolar modo presso le Commissioni tributarie provinciali) rispetto alla dotazione organica prevista dal decreto ministeriale 3/9/2015²⁷.

Il problema verrebbe solo in parte attenuato ove fosse accolto il suggerimento, avanzato da più parti, di ridurre l'area della monocraticità che nella proposta di legge delega in esame viene prevista per il giudizio di primo grado con un'ampiezza tale da trascurare che una quota rilevante delle controversie tributarie presenta un valore ed una complessità molto elevate, sì da renderne opportuna la trattazione collegiale²⁸, così come criticabile (e, secondo alcuni, sospetta an-

che sotto il profilo della legittimità costituzionale in riferimento all'art. 111, secondo comma Cost.²⁹) appare la scelta relativa all'impugnabilità della decisione emessa dal giudice monocratico nella forma del reclamo (innanzi allo stesso Tribunale, sia pure in composizione collegiale) anziché nella forma dell'appello. Sotto altro profilo, il carattere assai ristretto della legittimazione all'accesso per l'ennesima figura di "giudici ausiliari" partorita dalla fantasia del legislatore al fine di assicurare lo stralcio/smaltimento dell'abnorme pendenza attuale di ricorsi tributari presso la Cassazione, fa dubitare dell'efficacia del rimedio che si vorrebbe introdurre.

6. La partita del pluralismo istituzionale e la mancanza di un disegno sistematico e coerente

Proprio quando si intensificano gli strumenti di composizione dei conflitti nel tentativo di "decongestionare il traffico" innanzi al giudice ordinario, e la molteplicità delle sedi cd. "alternative" al processo introdotte negli ultimi anni ha finito per dar vita ad una vera propria galassia³⁰; e nel mentre si accentua per questa via una linea di tendenza la quale, anziché arricchire la rete di protezione dei diritti, corre il rischio di sancire l'ulteriore declino del processo che pure dovrebbe costituire il presidio essenziale per ciò

a 20.000 euro, mentre solo l'1,7% dei ricorsi totali riguarda controversie di valore superiore a 1 milione di euro, le quali ultime tuttavia rappresentano circa il 70% del valore complessivo del contenzioso in entrata (per un totale di 15,3 miliardi di euro).

Per quanto attiene gli appelli pervenuti alle Ctr, circa il 55% hanno ad oggetto controversie con valore inferiore o uguale a 20.000 euro, mentre il 2,4% degli appelli totali riguarda controversie di valore superiore a 1 milione di euro, le quali ultime rappresentano tuttavia circa il 73% del valore complessivo del contenzioso in entrata in termini monetari (per un totale di 8,6 miliardi di euro).

26. Nella proposta di legge si prevede il passaggio del personale amministrativo ausiliario delle Commissioni tributarie alla amministrazione giudiziaria ordinaria, peraltro in due tempi: metà subito, metà dopo due anni.

27. Come inoltre osservato nell'articolo di A. Ortolani, *op. cit.*, la costituzione di organi di giudizio collegiali di secondo grado in tutte le sedi di Commissione provinciale con giudice monocratico, comporterebbe una parcellizzazione dell'appello con l'apertura di almeno settanta/cento ulteriori Commissioni di secondo grado (numero da moltiplicarsi se vi fosse più di una Commissione di secondo grado per ogni sede), con una conseguente dispersione di tempi, diseconomie di scala, ulteriori necessità di reperire locali e personale, e quindi con oneri economici che vanno in senso esattamente opposto rispetto all'obiettivo di ridurre i costi e i tempi e di rendere più efficiente il sistema.

28. Così E. Manzon, *op. cit.*

29. Cfr. E. Manzon, *op. cit.*, il quale osserva altresì come la previsione del reclamo come mezzo d'impugnazione implica che in ogni Tribunale vi siano almeno 4 giudici tributari specializzati; e ciò nei Tribunali medio-piccoli, ancorché capoluoghi di provincia, che sono peraltro la grande maggioranza di quelli italiani, non sarebbe concretamente possibile, se non alterandone in misura irragionevole l'equilibrio organizzativo.

30. Dalla mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali introdotta con il d.lgs n. 28/2010 e successivamente modificata, a seguito di una pronuncia della Corte costituzionale, con il d.lgs n. 69/2013, alla negoziazione assistita tra avvocati; dall'arbitrato, alla mediazione facoltativa ed a quella contrattuale per approdare, in tempi più recenti, alla mediazione di cui agli artt. 141 bis e ss. Codice di Consumo emanati – in attuazione della direttiva Ue 2013/11 sulla risoluzione alternativa delle controversie dei consumatori – con il d.lgs n. 130/2015: una moltitudine e varietà di strumenti, che rende sempre più evidente l'opportunità di un "testo unico" non solo per ovvie esigenze di semplificazione e di chiarezza, ma anche per la necessità di un coordinamento allo scopo di evitare le sovrapposizioni e gli accavallamenti che nella situazione attuale di previsioni sparse e frammentarie rischia indubbiamente di crearsi.

che concerne la tutela giurisdizionale dei diritti³¹, può fondatamente porsi l'interrogativo se una spinta verso la concentrazione come quella che si sta esaminando non costituisca – per quanto dettata da nobili ragioni – rimedio scarsamente meditato e se, pertanto, non convenga optare per la conservazione degli organi di giurisdizione speciale in materia tributaria³², sia pure delineando con chiarezza un quadro di principi ed apportando tutti i correttivi necessari affinché possa realizzarsi, anche per la giurisdizione tributaria, la pienezza di garanzie di indipendenza, terzietà e professionalità di cui godono le altre giurisdizioni.

Proseguendo il percorso già avviato da tempo che ha portato in sede legislativa ad incidere significativamente sullo stesso impianto delle Commissioni e del contenzioso tributario quali delineati dai testi originari dei decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 1992, non è difficile immaginare altri interventi che, in modo meno problematico, meno costoso e, probabilmente, più efficace e funzionale, consentirebbero di ottenere quegli stessi obiettivi che la proposta di legge delega n. 3734 si propone di perseguire. Nomina dei giudici tributari tramite concorso pubbli-

co per titoli ed esami con specifico riferimento alle materie tributarie e processuali; restrizione della categorie professionali cui attingere ai fini del concorso³³; affrancamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (di cui andrebbe forse modificata anche la denominazione, quella attuale sembrando alludere ad un qualche collegamento privo di ogni senso con la Presidenza del consiglio dei ministri) dal Ministro dell'economia e delle finanze in ciò che riguarda le nomine dei giudici tributari; devoluzione al Ministro della giustizia del potere di iniziativa disciplinare ora attribuito al Presidente del consiglio dei ministri; introduzione di verifiche periodiche di professionalità, opportunamente modellate con riguardo alle caratteristiche delle Commissioni tributarie; previsione di riunioni periodiche dell'intero ufficio nonché di riunioni interne alle singole sezioni sulla falsariga di quanto già previsto per la magistratura ordinaria civile e penale dall'art. 47-*quater* ord. giud.³⁴; formazione ed aggiornamento professionale³⁵, individuando le conseguenze negative in caso di mancata e non giustificata partecipazione; diverso e più dignitoso trattamento economico per l'attivi-

31. Come ho avuto modo di osservare in altre occasioni, guardando all'insieme degli istituti che il legislatore è venuto introducendo nel tempo con lo scopo di restituire funzionalità al processo civile, si ha l'impressione infatti che ciò che va sotto il termine di "degiurisdizionalizzazione" (così espressamente definito dallo stesso legislatore) stia obbedendo non più o non tanto all'esigenza di rafforzare il processo (che infatti non viene assistito da alcun contemporaneo e serio intervento sul piano delle strutture e delle risorse, in contrapposto agli aumenti del contributo unificato che continuano a piovare sulla proposizione delle domande giudiziarie), né ad un progetto coerente ed approfondito di coinvolgimento di altri soggetti nei compiti di amministrazione della giustizia, quanto ormai unicamente a quella di deflazionare i carichi di lavoro, secondo un'impostazione certo assolutamente importante ma non risolutiva per garantire tempestività e, soprattutto, qualità della risposta di giustizia.

32. Si noti, peraltro, che attualmente quasi la metà dei componenti delle Commissioni tributarie (circa 3.000) sono magistrati ordinari. Si tratta di una percentuale destinata ad aumentare progressivamente nel tempo per effetto del *turn over* e delle previsioni normative di cui al quarto comma del citato art. 39 dl n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 164/2011 («per le Commissioni tributarie regionali i posti da conferire sono attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza in tali commissioni di due terzi dei giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, ovvero gli avvocati dello Stato, a riposo»).

33. Cfr., in questo "Obiettivo", il citato articolo di A. Ortolani, il quale rileva come un contenzioso tributario efficiente debba poter contare sulla disponibilità di competenze tecniche in materia di gestione aziendale, finanza ed economia d'impresa, unita alla conoscenza del diritto tributario e degli istituti che caratterizzano il procedimento civile. Lo stesso legislatore peraltro, al fine di rafforzarne la qualificazione professionale, con la novella di cui all'art. 11 d.lgs n. 156/2015 ha previsto che i giudici tributari debbano essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendalistiche.

34. Riunioni che tra l'altro gioverebbero – unitamente ad un più effettivo ed efficace esercizio delle funzioni di vigilanza da parte dei presidenti delle Commissioni e dei presidenti delle sezioni – ad evitare o quanto meno a contenere non solo la casualità ed i soggettivismi interpretativi, ma altresì l'approssimazione, l'insufficienza, la frettolosità per non dire le incongruenze che spesso caratterizzano le motivazioni delle decisioni.

Nelle risoluzioni del Consiglio di presidenza è previsto che, al fine garantire uniformità di giurisprudenza nella sezione su alcune questioni, il presidente di essa possa convocare periodicamente tutti i componenti della sezione per una stessa udienza e che, allo stesso scopo, il presidente della Commissione possa convocare riunioni (una delle quali comunque obbligatoria per ciascun anno) dei presidenti e vice-presidenti delle sezioni, con facoltà di estendere l'invito a tutti i componenti, per discutere di casi di identico o analogo contenuto che hanno ricevuto decisioni diverse da parte delle sezioni o di nuove disposizioni normative ai fini di una condivisa valutazione interpretativa: cfr. ad es., *amplius*, l'art 11, par. 3 della risoluzione n. 8 del 24 novembre 2015.

35. L'art. 11 del d. lgs n. 156/2015, sostituendo la generica previsione contenuta nella lettera h) dell'art. 24, comma 1 d.lgs n. 546/1992, demanda adesso espressamente al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria il compito di assicurare l'aggiornamento professionale dei giudici tributari mediante «l'organizzazione di corsi di formazione permanente, in sede centrale e decentrata nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita voce di bilancio in favore dello stesso Consiglio e sulla base di un programma di formazione annuale, comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze entro il mese di ottobre dell'anno precedente lo svolgimento dei corsi».

tà dei giudici tributari, non sembrando compatibile con lo stesso principio di indipendenza del giudice che i relativi compensi – oltre che assai esigui e in buona parte determinati a “cottimo”, e per quanto inerenti all’esercizio di funzioni qualificate come onorarie - siano stabiliti non per legge, ma rimessi alla valutazione discrezionale del Ministero delle finanze; un diverso inquadramento del personale amministrativo³⁶, etc. sono tutti rimedi possibili e forse meno costosi e macchinosi di quanto non sarebbero quelli postulati dal progetto di riforma in discussione e tutti correlati all’esigenza di far sì che anche il giudice tributario sia un tramite dell’attuazione imparziale della legalità alla stregua del prin-

cipio di soggezione del giudice (di ogni giudice) solo alla legge.

In questa cornice (ed avendo bene in mente che l’urgenza prioritaria cui dedicarsi è ancora una volta, in realtà, quella di assicurare risorse per il funzionamento della giustizia ordinaria), la conservazione delle Commissioni tributarie potrebbe acquistare nuovo significato come aspetto di un pluralismo istituzionale³⁷ capace di realizzare – senza attenuazione della garanzia giuridica del controllo di legalità – una diversa distribuzione delle sedi di tutela, rese tra loro omogenee e coerenti in virtù del carattere unificante del principio di autonomia e indipendenza del giudice.

36. Come rilevato da A. Simone, *op. cit.*, tutto l’apparato amministrativo di segreteria delle Commissioni, quale aspetto organizzativo della funzione giudicante, è sottratto alle direttive ed alla vigilanza del presidente della Commissione tributaria e dei presidenti di sezione ed è, invece, riservato al Ministero delle finanze, vale a dire ad un soggetto che, mediante il controllo sulle Agenzie fiscali, ha comunque un interesse, sia pure non immediato, all’esito del processo. Il rispetto dei canoni costituzionali del giusto processo richiederebbe, invece, che la struttura servente del processo tributario, funzionale all’esercizio delle funzioni giurisdizionali, fosse gestita, come per il processo ordinario, dal Ministero della giustizia e che i presidenti delle Commissioni avessero effettivi poteri di vigilanza ed intervento sulla struttura di segreteria per assicurare l’efficienza del servizio, restituendo loro una funzione originariamente attribuita dal d.lgs n. 545/1992 e poi sottratta dall’art. 39 dl n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111/2011 che ha conservato solo il potere di segnalare al Ministero delle finanze, per i provvedimenti di competenza, la qualità e l’efficienza dei servizi di segreteria delle rispettive commissioni.

37. Anche chi è favorevole alla proposta di legge delega ed alla soppressione delle Commissioni tributarie, ritiene non condivisibile il divieto di utilizzo di magistrati onorari: cfr., ad es., E. Manzon, *op. cit.*, il quale suggerisce di inserire nelle nuove strutture ipotizzate dalla proposta in esame una componente specialistica, osservando come tale soluzione – che avrebbe l’effetto di valorizzare esperienze professionali utili al fine di una giustizia anche qualitativamente adeguata - nell’immediato potrebbe avvalersi degli attuali componenti “non togati” delle Commissioni tributarie, mentre in prospettiva, con il *turn over*, sarebbe possibile prevedere nuovi progressivi innesti, attingendo tra i laureati in giurisprudenza/economia ovvero tra gli avvocati/dottori commercialisti.