

Giustizia ordinaria e giustizia tributaria: la necessità di un collegamento istituzionale costante

di *Giovanni Diotallevi*

Lo scritto esamina i nuovi caratteri della giustizia tributaria, soffermandosi sul ruolo del CPGT (e sui tratti differenziali rispetto al Csm) e sul rapporto tra i vari organi di autogoverno.

1. Il nuovo profilo della giustizia tributaria / 2. Il ruolo del CPGT e la struttura polimorfa dei gradi di giudizio della giurisdizione tributaria / 3. Problemi ancora aperti e prospettive di possibili soluzioni / 4. Uno scadenziario urgente per la “Cronoriforma della giustizia tributaria” / 5. Il dialogo tra i vari organi di autogoverno e, in particolare, del CPGT con il Csm

1. Il nuovo profilo della giustizia tributaria

La giustizia tributaria è stata oggetto, negli ultimi due anni, di numerose proposte di riforma, caratterizzate in particolare dalla previsione di istituire una *quinta magistratura*, dopo quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare attraverso un ruolo autonomo della magistratura tributaria, con progressivo ridimensionamento dei giudici onorari, fino alla composizione del suo organico con magistrati a tempo pieno, assunti per concorso pubblico.

Le competenze tra i tre gradi di giudizio sono state suddivise tra la nuova Corte di giustizia di primo grado, la Corte di giustizia di secondo grado per l'appello, e la sezione tributaria della Corte di cassazione, che ha trovato una sua collocazione ordinamentale prevista per legge. È stata prevista anche la figura di un giudice monocratico in primo grado per controversie non superiori a un determinato importo.

Può ritenersi che il modello di processo tributario su cui ha ragionato il legislatore sia stato intrinsecamente flessibile, un modello che non ha perso

di vista la necessità di una sua coerenza rispetto a quello tendenzialmente unitario del “giusto processo”, che, anche in questo caso, trova la sua sintesi nel giudizio di cassazione. L'intervento strutturale praticato evidenzia una scelta che tende a sganciarsi dalla logica della provvisorietà, pur facendo ancora fatica a sostituire, almeno in parte – ma in modo significativo – l'attuale struttura ordinamentale della giustizia tributaria, con evidenti ricadute sulla struttura della fase processuale.

Con l'entrata in vigore della legge n. 130/2022, il legislatore ha introdotto numerose novità all'interno del sistema che disciplina il funzionamento della giustizia tributaria; dove anche il Consiglio di presidenza sarà chiamato, con ruoli e competenze sicuramente arricchiti dalla riforma, ma in larga misura da costruire, a svolgere il ruolo e la funzione di un organo di autogoverno “adeguato” alla giurisdizione di competenza.

È rimasto un approccio di carattere funzionale, oggi temperato nella logica del “giusto processo”, legato all'interesse fiscale e sistematico che ricerca piuttosto una sorta di contaminazione tra principi

“forti” e principi “deboli” sotto il profilo costituzionale, proprio perché la rilevanza pubblicistica dell’obbligo tributario giustifica, certo, i penetranti poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria, ma non implica assolutamente né consente che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale¹.

Dallo scenario di partenza è stata esclusa la possibilità che, per i gradi di merito, la giustizia tributaria venisse incorporata all’interno della giurisdizione ordinaria *sic et simpliciter* perché, allo stato, le carenze strutturali, umane e materiali, non avrebbero consentito di adeguare la sua azione al principio di buon andamento evocato dall’art. 97 della Costituzione².

C’è, infine, un obiettivo di fondo perseguito dal legislatore che sembra importante sottolineare: la scelta di muoversi per raggiungere un’omogeneità di base sulla qualità del sistema processuale, intervenendo sulle caratteristiche ordinamentali della giustizia tributaria, come per esempio il rafforzamento dei poteri del CPGT, da un lato, e il regime della prova e delle presunzioni, dall’altro; vengono mantenute, tuttavia, alcune specificità che derivano proprio dalla specialità della materia, pur guardando con maggior nitore al giusto processo come approdo condiviso, ai cui principi può fare riferimento anche il processo tributario, fermo restando un corretto bilanciamento degli interessi coinvolti secondo il quadro delineato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 109/2007.

Una dimensione che ha la necessità di caratterizzarsi come un modello “costituzionale” né debole né forte, ma “riconoscibile” anche in relazione al suo carattere documentale, pur con le innovazioni introdotte, e all’esigenza di rapidità ad esso collegata³. E questo sotto tre diversi profili: per il carattere di terzietà e imparzialità dei giudici che ne fanno parte, per le modalità di accesso dei suoi componenti, per la qualità della giurisdizione che deve esprimere⁴, anche se la Corte costituzionale ha in più occasioni affermato l’assenza di un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari modelli processuali e

che tale diversificazione non contrasta con il criterio di ragionevolezza che deve ispirare le scelte legislative, in particolare per la spiccata specialità del processo tributario.

Quello descritto è, tuttavia, uno scenario che, in una prospettiva anche ravvicinata, si ritiene non possa eludere il problema di creare canali di collegamento istituzionali tra i gradi di merito e tra questi e la Corte di cassazione. Una scelta quasi inevitabile, da gestire con la consapevolezza di evitare che le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado divengano un corpo assolutamente separato rispetto al grado di legittimità. Al contrario, occorre governare la lunga fase transitoria salvaguardando tutte le professionalità acquisite. Su questo terreno, un ampio spazio può essere riservato al ruolo del CPGT e alla capacità di trovare momenti istituzionali di confronto tra i giudici tributari di merito e quelli che ricoprono le funzioni di legittimità e con lo stesso Csm. La “dignità” del ruolo del giudice tributario si radica proprio nei fondamenti costituzionali della sua competenza. Allo stesso modo per la componente togata che per la componente laica. La giustizia tributaria può e deve rientrare a pieno titolo nella comune idea di giurisdizione. Il CPGT, come tutti gli altri organi di governo delle magistrature, ognuno con la propria specificità, deve comunque trovare la sua collocazione al centro delle istituzioni di garanzia

Una situazione, come dire, “forzata” dalla qualità multilivello delle fonti e da un sistema da definire – ci sia consentito il riferimento all’idea di “interlegalità” –, in cui la base normativa non è più limitata al diritto interno, ma risulta ampliata alle fonti sovranazionali dell’Unione europea.

Un fenomeno da intendere come coesistenza e interconnessione di diversi spazi giuridici che si trovano a regolare le condotte di medesimi soggetti. La pluralità delle “legalità” e la loro interferenza costituiscono un dato le cui conseguenze giuridiche richiedono una approfondita riflessione.

1. Corte cost., n. 109/2007.

2. È opportuno sottolineare che, al momento, le corti tributarie risultano composte da circa 2400 giudici, di cui quasi la metà togati e dunque già incardinati in altre magistrature; degli altri giudici non togati di diversa estrazione, oltre 500 risultano iscritti ad albi professionali.

3. Corte cost., n. 141/1998.

4. A tal fine, è opportuno ricordare che, con ordinanza n. 227/2016, la Corte costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell’impianto in vigore prima dell’approvazione della riforma. Le questioni di legittimità costituzionale sui dd.lgss nn. 545 e 546/1992, sollevate dalla CTP di Reggio Emilia sulla possibilità che l’ordinamento e l’organizzazione della giustizia tributaria non fossero compatibili con la garanzia di indipendenza del giudice, sono state ritenute inammissibili dalla Corte costituzionale, perché erano stati richiesti pluripli interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme e, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria, «interventi in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore». Ma questa ordinanza, al di là della dichiarazione di inammissibilità, ha comunque inteso proporre al legislatore un intervento sul sistema della giustizia tributaria. Intervento che si è poi concretizzato con l’approvazione della legge n. 130/2022.

2. Il ruolo del CPGT e la struttura polimorfa dei gradi di giudizio della giurisdizione tributaria

La possibilità di armonizzare ulteriormente le relazioni istituzionali tra Csm e CPGT appare possibile utilizzando e valorizzando le opportunità comunque contenute nella legge n. 130/2022. Con l'approvazione di questa legge, molto è cambiato nella giustizia tributaria. Conseguentemente, il suo Consiglio di presidenza è chiamato a svolgere il ruolo e la funzione di un organo di autogoverno sempre più "consapevole" rispetto alla giurisdizione di riferimento.

Il tema della giustizia tributaria ha trovato ampio spazio nel dibattito che si è innestato a seguito della riforma poi approvata. Dibattito trainato anche dalla presenza di un tema specifico: quello degli interventi ordinamentali e organizzativi che hanno avuto come obiettivo proprio la *Sezione tributaria* presso la Corte di cassazione⁵. Una favorevole contingenza che ha consentito un ragionamento complessivo sulla giustizia tributaria, caratterizzato dalla presenza di saperi diversi, esperienze contigue ma differenziate, che hanno evidenziato gli elementi di specificità propri di questo settore della giurisdizione⁶. Anche le elezioni per il rinnovo del CPGT, tenutesi il 24 settembre 2023, hanno contribuito a innestare una efficace campagna di promozione della giustizia tributaria, partendo da una acquisita consapevolezza: la giustizia tributaria non è e non può essere considerata una giustizia "di serie B". La valorizzazione della sua qualità è infatti fortemente ancorata al settore civile (solo per fare alcuni esempi, si pensi alle connessioni relative al regime fiscale per le controversie collegate alla famiglia, al *trust* e al suo regime fiscale) e ai valori costituzionali cui essa fa riferimento: doveri di solidarietà (art. 2 Cost.), principio di uguaglianza (art. 3 Cost.); capacità contributiva e principio di progressività tributaria per tutti i cittadini (art. 53 Cost.); principio di legalità tributaria/centralità dell'interpretazione giudiziale della legge (artt. 23; 101, comma 2; 111, commi 1 e 7, Cost.). Senza dimen-

ticare i rapporti tra il diritto tributario generale e il diritto penale tributario.

Le questioni tributarie penali sono strettamente connesse per materia e oggetto a quelle civili, impongono una conoscenza del settore che merita di essere delineata in chiave comune (pensiamo, ad esempio, alle frodi carosello e ai temi concernenti le fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e l'elusione, con particolare attenzione alla localizzazione fittizia di società all'estero).

Tutto questo comporta l'esigenza di un confronto utile alla ricerca di soluzioni coerenti tra i diversi rami dell'ordinamento anche sotto il profilo istituzionale. Con la possibilità di avviare una razionalizzazione e una ridefinizione dei criteri di intervento degli stessi organi di governo autonomo. Anche perché il compito di esercitare la giurisdizione si svolge in una situazione di complessità straordinaria, e occorrono valutazioni approfondite, amministrazione delle risorse attenta, utilizzazione del principio di leale collaborazione tra istituzioni puntuale e sinergico.

È oggi necessario rimettere al centro delle proposte, anche di quelle organizzative, la qualità della giurisdizione sollecitata da un continuo aggiornamento, anche in forza dei cambiamenti normativi in atto e della necessità di smaltimento dell'arretrato, che permane, pur se in misura molto differenziata, tra i vari settori e tra i vari gradi di giudizio.

È ormai ampiamente condivisa la consapevolezza che la qualità della giurisdizione dipende dalla qualità dell'organizzazione; anche perché l'organizzazione è un mezzo finalizzato alla nomofilachia.

Quando si parla di organizzazione si parla poi di coperture di organico, certo, di incremento di personale, anche; ma soprattutto c'è un'idea, un progetto come l'*Ufficio per il processo*, collegato al «Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza», dove l'obiettivo finale è curato da uno *staff* di assistenti del giudice con mansioni adeguate al processo telematico; con assistenti giuridici formati nella materia, richiesti dalla specializzazione della sezione. E la formazione dei tirocinanti potrebbe ricevere anche una qualità

5. La *Sezione tributaria* della Corte di cassazione deve giudicare le impugnazioni delle sentenze delle corti d'appello tributarie. Essa ha trovato una sua configurazione specifica attraverso la sua previsione per legge: l'art. 3 della legge n. 130/2022 – rubricato: «*Misure per la definizione del contenzioso tributario pendente presso la Corte di cassazione*» – così dispone: «Presso la Corte di cassazione è istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. 2. Il primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile di cui al comma 1».

6. Vds. E. Manzoni, *La Cassazione civile tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva*, in *Giustizia insieme*, 24 novembre 2022. La disposizione in parola, nella parte in cui ha riguardo al potere organizzativo del primo presidente, sottintende, in realtà, «(...) evidenti responsabilità al riguardo del Consiglio direttivo della Corte ed anche di più del Consiglio Superiore della Magistratura». Quest'ultimo, in particolare, sarebbe tenuto «a dare attuazione alla disposizione legislativa primaria con la normazione secondaria, sia tabellare che concorsuale, trovando i modi più appropriati per implementare l'influsso delle risorse, anche specialistiche, alla Cassazione, giacché, altrimenti, le attribuzioni presidenziali ne risulterebbero fortemente limitate e sostanzialmente la scelta riformatrice verrebbe vanificata».

aggiuntiva rispetto all'offerta formativa. Un'idea che ha avuto una eccellente riuscita in Corte di cassazione, e dovrebbe trovare ulteriore spazio, in particolare, nello smaltimento dell'arretrato della sezione tributaria. Non va poi trascurata la necessità di adattare il processo alle nuove modalità di tipo funzionale comunicativo imposte dalla tecnologia informatica.

Il tema della giustizia tributaria non può, dunque, avere un carattere autoreferenziale, ma deve mantenere l'ancoraggio con la funzione costituzionale e istituzionale della Corte di cassazione, che coinvolge il ruolo della sezione tributaria all'interno della stessa Corte. La sezione tributaria, negli ultimi anni, ha assunto un compito importante all'interno della Corte, avendo la duplice – paritaria – funzione di salvaguardare gli interessi finanziari pubblici e le garanzie dei diritti del contribuente. Il suo funzionamento dunque non può scontare un ideale debole, come è già stato scritto. Scongiurata l'idea “stravagante” di sottrarre alla Corte di cassazione la materia fiscale, gli interventi del legislatore, anche se non sempre in maniera adeguata e puntuale, hanno comunque cercato di recuperare razionalità ed efficienza all'interno del sistema.

Mantenere, accrescere e valorizzare l'importanza dell'apporto che può derivare alla Corte di cassazione dal confronto con il Ministero della giustizia, l'Accademia, il MEF, il CNF, il CPGT, i giudici tributari di merito è dunque essenziale. Il confronto con i saperi esterni può essere valorizzato dall'attività di formazione decentrata e dall'attività di formazione centralizzata della Ssm, e con la corrispondente attività di formazione promossa dal CPGT, ma anche con l'inserimento, ad esempio, di meriti insigni specializzati in diritto tributario tra le nomine che il Csm potrà effettuare nei prossimi mesi. A ciò deve aggiungersi il ruolo sempre più essenziale del processo telematico e del collegamento con la giurisprudenza dei giudici di merito tributari e la loro banca dati, in modo da valorizzare l'integrazione dei vari motori di ricerca. Il Consiglio di Stato ha fornito, con una recentissima sentenza, una lettura efficace del senso di ruolo della sezione tributaria in Corte di cassazione e dei magistrati che la compongono, spesso in servizio anche

presso le corti di giustizia tributaria in qualità di giudici di merito. Una realtà che necessita di un'analisi approfondita rispetto al valore aggiunto in punto di qualità del prodotto giurisprudenziale, che trasfonde all'interno dei gradi di merito la lettura più aggiornata degli *arrêts* più recenti della giurisprudenza tributaria, con conseguente valorizzazione del ruolo nomofilattico della Corte di cassazione anche in questo settore⁷.

3. Problemi ancora aperti e prospettive di possibili soluzioni

In questo quadro, in base al precedente giurisprudenziale ricordato e alle previsioni legislative contenute nella legge n. 130/2022, occorre tener conto della struttura polimorfa dei gradi di giudizio in cui si sviluppa la giurisdizione tributaria tra merito e legittimità.

Per realizzare una sintesi omogenea tra i contenuti delle categorie della giurisdizione, appare necessario incrementare i rapporti tra la giurisdizione di merito e quella di legittimità in considerazione del collegamento funzionale tra il giudizio di appello, soprattutto, e quello di legittimità. La prospettiva è quella di operare nel contesto dei principi costituzionali che presiedono le attività delle giurisdizioni e, nella specie, di quella che regola il rapporto tra magistratura ordinaria e magistratura tributaria, dando ormai per acquisito, anche se in una prospettiva di medio periodo, il dato della perdita della qualità dell'onorarietà da parte di quest'ultima magistratura.

Lo sforzo cui è chiamato il Consiglio di Presidenza appare rilevante, in quanto fa riferimento a un'attività impegnativa proprio perché rapportata alla realizzazione della riforma. A tal fine, sarà necessario per il Consiglio curare costanti interlocuzioni con il MEF, anche perché, a seguito dell'applicazione della l. n. 130/2022, saranno necessarie integrazioni normative nelle ipotesi in cui l'intervento riformatore abbia ampliato e/o specificato in modo chiaro i compiti del CPGT o lo svolgimento di peculiari attività, oltre la integrazione delle competenze già previste a

7. Coerentemente, valorizzando questo profilo, Il Consiglio di Stato, con la sentenza n. 11073/2023, in accoglimento dell'appello proposto dall'appellante, ha riformato la sentenza del Tar Lazio che aveva confermato la legittimità del bando di concorso in base al quale per l'assegnazione delle funzioni di presidente della corte di giustizia tributaria o di vicepresidente della stessa, di primo o di secondo grado, potevano pretermettersi le valutazioni inerenti al pregresso esercizio delle funzioni svolte in qualità di consigliere presso la sezione tributaria della Corte di cassazione da parte del ricorrente. Era stata così ritenuta infondata la censura sul punto sollevata dall'interessato. In appello, il ricorso è stato invece accolto, essendo stata ritenuta illogica la omessa valutazione del periodo temporale trascorso presso la Corte di cassazione nella sezione tributaria, la cui necessaria valorizzazione derivava proprio dalla natura di vertice dell'organo di provenienza, che esprime una giurisprudenza con natura nomofilattica idonea a produrre ricadute a pioggia sugli esiti decisori dell'attività giurisdizionale posta in essere dai giudici tributari, in particolare di merito; con la conseguente necessità di valorizzare tale esperienza di esercizio della giurisdizione nel conferimento degli incarichi direttivi.

seguito delle ricadute collegate alle modifiche della disciplina preesistente. Dovranno essere poi considerate le ricadute indirette sulla disciplina già in vigore, con la conseguente necessità di operare un *drafting* normativo rispetto alle modifiche o alle novità che hanno inciso sul contenuto delle delibere e dei regolamenti esistenti. Inoltre, per assicurare che gli atti di sua competenza siano idonei a rispondere alle esigenze dei magistrati e dei giudici tributari nella piena osservanza delle prerogative istituzionali dello stesso Consiglio, sarà molto importante che il CPGT continui e incrementi l'attività di interlocuzione con gli altri organi di autogoverno. Una interlocuzione da mantenere, come è stato già accennato, in via prioritaria con il Csm, anche perché è un dato di fatto incontestabile che, tra gli attuali circa 2400 magistrati I quali svolgono la funzione onoraria di giudice tributario, almeno la metà appartengono ai ruoli della magistratura ordinaria. È un element che, in questa fase transitoria di attuazione della riforma, non può essere trascurato, e anzi deve essere valutato positivamente nella prospettiva della qualità della giurisdizione espressa e della necessaria interconnessione di saperi tra i giudici di merito (tributari) e i component della sezione tributaria della Corte di cassazione. In questa fase, prima della presa di possesso dell'ufficio da parte dei 576 giudici tributari previsti dalla riforma, occorre valorizzare la possibilità che tra i giudici di merito tributari siano presenti consiglieri della Corte di cassazione in servizio presso la sezione tributaria della Corte. Senza sminuire il fondamentale parallelo contributo fornito dai magistrati provenienti dalla magistratura amministrativa, dalla Corte dei conti, dalla giustizia militare, dall'Accademia e dall'insegnamento, e dai ruoli professionali specializzati, fondamentale per la presenza di un sapere diffuso rispetto alla qualità delle competenze necessarie ad affrontare una materia così complessa e variegata come quella tributaria.

Il Consiglio di presidenza, in qualità di organo di governo autonomo della giustizia tributaria, potrà assumere, anche a seguito dell'entrata in vigore della riforma n. 130/2022, un ruolo fondamentale a presidio dell'autonomia e dell'indipendenza della magistratu-

ra tributaria. In questo senso appaiono necessari, per il pieno raggiungimento di tali obiettivi, la formazione di un ruolo autonomo del personale e quello di un generale rafforzamento della struttura servente. Un'esigenza particolarmente avvertita tra i componenti dei ruoli della giustizia tributaria, in considerazione dell'improprio rapporto di riferimento che permane tra la stessa magistratura e il Ministero dell'economia e delle finanze⁸. La riforma attribuisce infatti al Consiglio di presidenza numerosi compiti, ma riconosce comunque al Ministero dell'economia e delle finanze, nella fase attuativa, un ruolo centrale. Tuttavia, anche al CPGT può essere riconosciuto un ruolo di vertice organizzativo della magistratura tributaria, titolare quindi di funzioni di governo dell'istituzione, cioè preposto a funzioni di direzione, organizzazione, coordinamento e controllo. L'amministrazione della giurisdizione può influenzare la libertà di determinazione dei magistrati. Per questo, anche per il CPGT, all'interno delle sue formali competenze può essere riconosciuta la qualità di organo, espressione e realizzazione dell'autonomia dei magistrati tributari, sempre nella prospettiva di un'indipendenza al "servizio" della collettività dei cittadini e dello Stato. E tra i suoi obiettivi naturali non può non esserci la correttezza e la trasparenza dell'istituzione.

Anche al CPGT è affidata la cura di un unico interesse generale e, proprio per questo, a rappresentarlo non può che essere una pluralità di punti di vista in ordine a tale interesse e ai modi migliori per perseguirlo. Una scelta che presenta "buoni anticorpi" per contrastare interessi legati a logiche settoriali, a localismi, a logiche di esclusiva autoreferenzialità, rispetto alla necessità di un buon governo della magistratura (tributaria), sia per i laici che per i togati, cioè, in sostanza, coerente con l'interesse di un servizio giustizia efficace ed efficiente per i cittadini.

Un obiettivo che, se raggiunto, sarebbe un grande segnale di credibilità anche a favore della magistratura ordinaria, vista la connessione funzionale tra le corti di giustizia di merito e la giurisdizione di legittimità nella figura della sezione tributaria, e considerando l'impegno di molti magistrati ordinari nelle corti di giustizia tributarie.

8. Vds. R. Tuccillo, *L'organizzazione del CPGT: L'Ufficio ispettivo; il Massimario nazionale*, atti del Convegno "L'autogoverno della magistratura tributaria alla prova della riforma", tenutosi presso l'Università "Bocconi" di Milano il 27 giugno 2023, in *Giustizia insieme*, 24 luglio 2023. Nel caso della giustizia tributaria, la Direzione della giustizia tributaria, organo che sovrintende l'operato delle corti, è inquadrata nel Dipartimento delle finanze, rientrando nel Ministero dell'economia e delle finanze. Ciò al pari della Direzione agenzie ed enti della fiscalità, la quale in sintesi coordina e monitora l'attività dell'Agenzia delle entrate. Si tratta di una commistione di competenze che coinvolge la funzione giurisdizionale, le azioni del potere esecutivo, l'organo di autogoverno, nonché, nella sostanza, una delle parti del processo tributario, amministrazione da cui promanano gran parte degli atti impugnati. La riforma in questione non è andata nella auspicata direzione di superare il citato problema ordinamentale, anzi la riforma del 2022 e i successivi interventi legislativi (art. 20, commi da 2-bis a 2-sexies dl n. 44/2023, convertito con modificazioni in l. n. 74/2023) hanno determinato un consistente rafforzamento delle strutture del Ministero che si occupano della giustizia tributaria.

4. Uno scadenziario urgente per la “Cronoriforma della giustizia tributaria”⁹

Sembra necessario, nell'affrontare le vaste e numerose problematiche collegate all'attuazione della riforma, suddividere, almeno per grandi linee, gli interventi funzionali a un immediato supporto della continuità operativa della giurisdizione tributaria rispetto agli interventi, anche strutturali, del nuovo assetto complessivo collegato alla configurazione di una “quinta magistratura”.

In questo senso, appare evidente la necessità di adottare misure finalizzate a mantenere un organico adeguato di magistrati tributari per far fronte alle potenziali, ma concretamente incombenti criticità operative derivanti dalla intervenuta riduzione, a regime, dell'età massima per la permanenza in servizio dei giudici tributari, ridotta da 75 a 70 anni. A tal fine non appare sufficiente, nonostante le due proroghe varate dal legislatore, che hanno di fatto allungato di due anni il termine di uscita degli attuali magistrati tributari, il meccanismo di uscita del *décalage* annuale progressivo rispetto a una lunga fase transitoria – almeno fino al 31 dicembre 2028 – che si trova a scontare il sostanziale fallimento della previsione del transito dalle altre magistrature di 100 giudici nella magistratura tributaria, visto che l'esito finale dell'interpello disposto dal CPGT non è riuscito a coprire neppure un quinto dei 100 posti riservati¹⁰. Nello stesso tempo, saranno maturati i tempi di uscita dei magistrati che compiranno 75 anni nel 2024¹¹ e matureranno i tempi di uscita dei giudici tributari che hanno compiuto 74 anni nel 2024¹². A ciò deve aggiungersi che i concorsi programmati con il dl n. 75/2023, art. 18, conv. con l. n. 112/2023, con cui sono stati ritirati i tempi, le quantità e i modi dei concorsi per l'assunzione dei nuovi magistrati tributari, sono previsti nel 2024, nel 2026 e nel 2029.

Per garantire la piena applicazione dei principi di autogoverno, di indipendente esercizio della giurisdizione e di rafforzamento dell'efficacia e dell'autorevolezza della giurisdizione tributaria, è necessario dunque governare la lunga fase transitoria con lungimiranza, utilizzando in modo pieno, concreto, e con ampio respiro istituzionale il principio di leale collaborazione, in particolare con il Csm, il Consiglio direttivo della giustizia amministrativa, della Corte dei conti e della magistratura militare, dai cui ruoli provengono circa la metà degli attuali giudici tributari.

In questa situazione, non appare privo di senso adottare la soluzione più semplice ed efficace: un ritorno *tout court* al termine fisso per il congedo per tutti gli attuali magistrati tributari in servizio, individuato nel compimento del 75° anno di età, almeno fino alla data di svolgimento dell'ultimo concorso programmato. Un'uscita progressivamente cadenzata, in linea con l'immissione nei ruoli della giustizia tributaria dei magistrati tributari vincitori dei concorsi già previsti e calendarizzati.

5. Il dialogo tra i vari organi di autogoverno e, in particolare, del CPGT con il Csm

In questo sistema di interconnessioni ordinamentali e istituzionali appare opportuno cercare di inquadrare correttamente, anche alla luce della riforma n. 130/2022, i rapporti tra gli organi di autogoverno delle varie magistrature, evitando slabbrature istituzionali incoerenti con il più volte richiamato principio di leale collaborazione, a partire dal rapporto relativo alla regolamentazione degli incarichi extragiudiziari per i magistrati ordinari e l'esercizio delle funzioni di giudice tributario¹³. Risulterà fondamentale che il CPGT continui e incrementi l'attività di interlocuzione con gli altri organi di autogoverno, *in primis* con il

9. Vds. L. Tenaglia, *L'organizzazione della Giustizia tributaria*, intervento al Convegno da ultimo citato (vds. nota prec.), in *Giustizia insieme*, 4 luglio 2023.

10. Con delibera del CPGT n. 1559/2022, è stato indetto un bando di interpello per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria di cui all'art. 1-bis del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545, come introdotto dal comma 1 dell'art. 1 della l. 31 agosto 2022, n. 130, riservato ai magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari che non abbiano compiuto 60 anni alla data di scadenza dei termini per la partecipazione, non in quiescenza, presenti al 16 settembre 2022, nel ruolo unico di cui all'art. 4, comma 39-bis, l. 12 novembre 2011, n. 183, e collocati nello stesso ruolo da almeno 5 anni precedenti tale data. All'interpello hanno risposto positivamente 23 magistrati.

11. A ciò deve aggiungersi il numero di magistrati che cesseranno dall'incarico in modo fisiologico per il compimento dei 75 anni durante il 2024.

12. Con il decreto-legge cd. “milleproroghe”, art. 3, comma 4, approvato dal Cdm in data 28 dicembre 2023, i giudici tributari che avranno 74 anni entro il 31 dicembre 2024 cessano dall'incarico il 1° gennaio 2025.

13. L'art. 23 della circolare n. 15207 del 16 dicembre 1987 assoggettava ad autorizzazione l'esercizio delle funzioni di giudice tributario. Tale necessità è venuta meno, con decorrenza dal 1° aprile 1996, con la modifica della stessa circolare ad opera della delibera del 14 marzo 1996, avendo il Consiglio dato seguito alla richiesta, proveniente dal Ministro delle finanze, di agevolare l'attuazione del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545, sul contenzioso tributario. Da allora, salvo alcune variazioni di dettaglio, la disciplina è rimasta sostanzialmente immutata.

Csm, anche per una eventuale ricalibratura della circolare adottata da tale organo in data 13 aprile 2022, con cui ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina in tema di «*incarichi extragiudiziari ed esercizio delle funzioni di giudice tributario*», con specifico riferimento all'attività svolta dai giudici ordinari, e con il Ministero dell'economia e delle finanze, tenuto a una serie articolata di attività idonee a incidere sull'attività dei magistrati tributari.

Con l'entrata in vigore del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 545 sul contenzioso tributario è stata eliminata la necessaria autorizzazione da parte del Csm allo svolgimento dell'attività di giudice tributario per i magistrati ordinari. La circostanza non ha trovato un definitivo punto di caduta rispetto alla qualità del controllo esercitabile dal Csm. Peraltro, allo stato attuale, il dato oggettivo da cui partire è quello della sicura compatibilità, almeno fino alla integrale copertura dei posti in organico con le procedure concorsuali già previste, delle funzioni di magistrato ordinario e tributario, proprio perché riconosciuta espressamente dalla legge; più complicata è l'individuazione della ragionevole perimetrazione del controllo esercitato dal Consiglio superiore della magistratura, che si è confrontato con le preoccupazioni espresse, in maniera ricorrente, in ordine al rischio di una integrale eliminazione del controllo suddetto¹⁴. A partire dalla circolare in materia di incarichi extragiudiziari (n. 22581, 9 dicembre 2015 – delibera del 2 dicembre 2015 e succ. mod. al 12 aprile 2017), il controllo è stato demandato al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, prevedendo solo la segnalazione al Csm di eventuali ricadute negative nel livello di professionalità dei magistrati derivanti dall'impegno nelle commissioni tributarie¹⁵. In questo caso, dunque, il controllo previsto veniva fatto solo in negativo, in quanto l'articolo prevedeva espressamente che il nuovo art. 2.2. della circolare aveva lo scopo di rendere

effettiva una forma di controllo successivo in luogo di quella del controllo generalizzato biennale, prevista nel testo previgente della circolare, che era una forma di verifica sostanzialmente rimasta inattuata. Il tema è rimasto ancora all'attenzione del Csm in quanto, all'interno dell'organo di autogoverno della magistratura ordinaria, è stata più volte sollevata l'obiezione che nel sostituire – invece che affiancare – la previgente disposizione (la quale, tra l'altro, consentiva, nell'ambito della valutazione, di acquisire le statistiche comparate e i rapporti del dirigente dell'ufficio), la nuova disciplina avrebbe di fatto travisato le intenzioni dello stesso Consiglio, avendone depotenziato il controllo successivo.

Con la delibera dell'8 aprile 2022 il Csm ha introdotto alcune nuove disposizioni, tese soprattutto a verificare la compatibilità di un nuovo incarico extragiudiziario, oltre a quello già ricoperto in qualità di giudice tributario, in rapporto anche all'effettivo carico di lavoro gravante sul magistrato richiedente. Una scelta tesa ad evitare il conferimento di un numero di incarichi tale da determinare problemi per il regolare svolgimento dell'attività giudiziaria ordinaria e, di riflesso, la creazione di un pregiudizio per la credibilità dell'ordine giudiziario. Una scelta che, oggi, è chiamata a confrontarsi con le nuove competenze e con gli strumenti dei quali la riforma n. 130/2022 ha dotato il CPGT, rafforzandone sicuramente la caratura ordinamentale¹⁶, con riferimento all'esercizio del potere disciplinare, alla creazione di un ufficio ispettivo, alla realizzazione di un sistema di informatizzazione per i giudici tributari inerente allo studio dei fascicoli, e di strumenti telematici anche per lo svolgimento delle udienze “da remoto”.

Una considerazione più approfondita su quest'ultimo punto non può non fare riferimento alla qualità degli strumenti telematici e alle modalità di svolgimento delle udienze tributarie nei gradi di merito,

14. Con la delibera del 1996 si era previsto un monitoraggio da parte dei consigli giudiziari e la comunicazione, ad opera del Ministro delle finanze, degli elenchi dei magistrati operanti quali giudici tributari, aggiornati con cadenza semestrale; adempimento, quest'ultimo, che veniva reiterato dall'art. 1.3. della nuova circolare in materia di incarichi extragiudiziari (circolare n. 19942 del 3 agosto 2011 – delibera del 27 luglio 2011 e succ. mod. al 23 luglio 2014).

15. La circolare in materia di incarichi extragiudiziari (n. 22581/2015 del 9 dicembre 2015 – deliberazione del 2 dicembre 2015, così come modificata con delibera del 12 aprile 2017), pur ribadendo che l'esercizio delle funzioni giudiziarie presso gli organi di giustizia tributaria continua a non aver bisogno, in generale, di alcuna forma di autorizzabilità (art. 2.1), segnala che la modifica introdotta con il nuovo art. 2.2. «ha lo scopo di rendere effettiva una forma di controllo successivo in luogo di quella del controllo generalizzato biennale, prevista nel testo previgente della circolare, che era una forma di verifica sostanzialmente rimasta inattuata (articolo 2.2.)». Tale articolo prevedeva un controllo solo in negativo, disponendo che «[i] dirigenti degli uffici giudiziari segnalano al Consiglio giudiziario o al Consiglio direttivo della Corte di Cassazione eventuali ricadute negative sul livello di professionalità dei magistrati derivanti dall'impegno nelle Commissioni Tributarie».

16. Vds. A. Lanzi, *Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria nel contesto istituzionale*, intervento al Convegno “L'autogoverno della magistratura (...)”, cit., in *Giustizia insieme*, 24 luglio 2023. L'art. 16 d.lgs n. 545/1992 prevede che il procedimento disciplinare sia promosso anche dal Presidente del Consiglio dei ministri; come, secondo l'art. 24, fra le attribuzioni del Consiglio vi sia quella di costante interlocuzione col MEF; come, ex art. 29, il Consiglio sia coinvolto nelle attività di «alta sorveglianza» del Presidente del Consiglio dei ministri; come, solo con provvedimento del Presidente della Repubblica, il Consiglio di presidenza possa essere sciolto (art. 28).

che, pur ancora con episodiche difficoltà, consentono un ampio uso delle modalità telematiche, sia per lo studio dei fascicoli che per la celebrazione delle udienze, in un equo temperamento con la possibilità di celebrare l'udienza in presenza, su richiesta dalla parte interessata. Strumenti operativi che consentono ai magistrati tributari di ridurre, in genere, i tempi di studio dei fascicoli e di celebrazione delle udienze.

Con riferimento agli strumenti di controllo successivi in ordine alle modalità di svolgimento della funzione di giudice tributario, l'attuale normativa sconta la circostanza che la riforma n. 130/2022 non ha privilegiato scelte che rendessero bilanciati il ruolo e i poteri del CPGT, con una conseguente parificazione delle sue garanzie ordinamentali, rispetto alla direzione della giustizia tributaria, che sovrintende l'operato delle corti ed è inquadrata nel Dipartimento delle finanze, facente parte del Ministero dell'economia e delle finanze¹⁷; tuttavia, può essere valutata positivamente l'introduzione, con la l. n. 130/2022, nel corpo del d.lgs n. 545/1992 (art. 1, comma 1, lett. q, n. 2), dei due nuovi commi 2-bis e 2-ter di cui all'art. 24 l. n. 130/2022.

Con il comma 2-bis, al fine di garantire l'esercizio efficiente ed efficace dell'attività di vigilanza sulle modalità di svolgimento della funzione giurisdizionale delle Corti di giustizia tributaria, presso il Consiglio di presidenza è stato istituito, con carattere di autonomia e indipendenza, l'*Ufficio ispettivo*, il quale può svolgere, con il supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, per svolgere le verifiche di sua competenza. Una specifica attività svolta da un ufficio, dove

la presenza dei magistrati è prevista, come nell'istituzione di provenienza, in funzione di garanzia e per soddisfare esigenze di buon andamento, imparzialità, onestà e professionalità.

L'attuale CPGT è stato pertanto dotato di uno strumento istituzionale, oggi con una struttura collegiale, che ha le potenzialità per garantire un intervento tempestivo e approfondito, nei casi in cui emergano criticità, anche di carattere disciplinare, nello svolgimento della funzione giurisdizionale da parte dei magistrati tributari; soluzione questa in linea, dunque, con lo spirito della riforma operata con la legge n. 130/2022. Attraverso il rafforzamento dell'autonomia contabile e disciplinare-ispettiva del CPGT può essere reso infatti più efficace, anche per via indiretta, il tasso di tutela dell'indipendenza dei giudici tributari¹⁸. A tal fine, il comma 2-ter prevede che i componenti dell'ufficio ispettivo siano esonerati dall'esercizio delle funzioni giurisdizionali presso le corti di giustizia tributaria¹⁹. Un intervento complessivo che, se ben coordinato tra i due vertici istituzionali, potrebbe abbassare il livello di attenzione del controllo operato dal Csm sulle ricadute dello svolgimento dell'attività di giudice tributario da parte dei magistrati ordinari.

Altro settore dove il principio di leale collaborazione tra i diversi organi istituzionali appare fondamentale è quello della formazione. La formazione, che pure è stata proposta con una certa continuità nell'ultimo quadriennio dal CPGT, rappresenta un profilo ulteriore per la valorizzazione della figura del giudice tributario e della sua specializzazione. I costi della specializzazione non si possono evitare: nella formazione, nelle strutture, nell'aggiornamento dei

17. Vds. R. Tuccillo, *L'organizzazione del CPGT*, op. cit. La riforma del 2022 e i successivi interventi legislativi hanno determinato un consistente rafforzamento delle strutture ministeriali che si occupano della giustizia tributaria (anche con riferimento all'inquadramento della Direzione, vds. *supra*, nota 8).

18. È stata segnalato da più parti che l'interlocuzione tra il CPGT e il MEF dovrà essere costante, in particolare: per la riscrittura della geografia delle corti giudiziarie di primo e secondo grado; per l'esecuzione degli adempimenti correlati alla pubblicazione del bando di concorso per giudici tributari; per lo svolgimento dell'attività del Massimario nazionale e la gestione della banca dati da parte del Ministero (nuovo art. 24, commi 3 e 4, d.lgs n. 545/1992), in considerazione appunto anche della realizzazione della banca dati degli uffici di merito; per l'attivazione delle procedure di interlocuzione necessitata tra i due nuove uffici dirigenziali di livello non generale in materia di *status* giuridico ed economico dei magistrati tributari e di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali, da un lato, e, dall'altro, il nuovo Dipartimento e le strutture del Consiglio – vds. G. Melis, relazione tenuta al Convegno su “*Le riforme del processo in Cassazione – Parte I. La riforma della giustizia tributaria e la Corte di Cassazione*”, Roma, Palazzo di Giustizia, Aula Magna, 16 dicembre 2022 (www.youtube.com/watch?v=hftmZBIZ_X8).

19. Il Consiglio, con la delibera n. 440/2023, ha approvato il regolamento per l'istituzione dell'ufficio ispettivo, con il compito di svolgere, presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, un'attività funzionale alle verifiche dell'operato dei soggetti appartenenti alla giustizia tributaria, attraverso l'accertamento di situazioni e comportamenti oggetto di segnalazione o rilevati in via autonoma, nonché della regolarità delle condotte tenute nell'adempimento dei doveri d'ufficio.

Gli esiti delle attività di vigilanza potranno essere utilizzati in relazione a un eventuale giudizio disciplinare, ma anche in relazione al giudizio di demerito che il Consiglio di presidenza esprime in caso di sanzione disciplinare ovvero nel caso in cui il rapporto annuo tra il numero dei provvedimenti depositati oltre il termine di 30 giorni, a decorrere dalla data di deliberazione, e il totale dei provvedimenti depositati dal singolo candidato sia pari o superiore al 60% (nuovo art. 11 d.lgs n. 545/1992), ovvero nell'ipotesi di un giudizio di demerito sulle progressioni di carriera e sulle altre questioni valutabili a tal fine, inerenti alla vita professionale del giudice o del magistrato tributario, come la procedura di interpello di cui all'art. 1, comma 6, e la destinazione allo stesso o a diverso incarico per trasferimento dei componenti delle corti di giustizia tributaria.

giudici; soprattutto nel consentire loro di dedicarsi a una sempre più impegnativa “specializzazione formativa”, che richiede – a fianco delle tradizionali conoscenze giuridiche – conoscenze in materia di economia, di commercio e prassi internazionali, di linguaggi e ordinamenti diversi dai nostri. Ciò anche alla luce del processo tributario telematico, con la concreta speranza, che lo stesso sia operativo completamente anche in Corte di cassazione.

A livello di *status*, si sono poste le basi per la presenza a regime di magistrati tributari professionali, secondo un procedimento da completare in un arco

temporale che ha bisogno sicuramente di uno spazio non piccolo.

Al di là dello svolgimento dei concorsi, sembra prioritario, anche in questa fase transitoria non breve, lavorare per assicurare ai magistrati non togati quel pacchetto di tutele (in materia previdenziale, di maternità, di ferie retribuite) che le istituzioni europee considerano irrinunciabile. Una proposta “realistica” su cui ragionare, che mi sembra meriti una peculiare attenzione, nel rispetto del profilo della “dignità professionale” dei componenti della “quinta magistratura”.