

Roma, 15 luglio 2026

Spett.le

Camera dei Deputati

Commissioni riunite II Giustizia e VI Finanze

Piazza del Parlamento, 24

00186 - Roma

OGGETTO: Schema di decreto legislativo recante “Disposizioni in materia di ordinamento della giurisdizione tributaria” (Atto del Governo n. 419)

Signori,

desidero, innanzitutto, ringraziare le Commissioni riunite per l’occasione che mi viene offerta di formulare alcune osservazioni sullo schema di decreto legislativo in oggetto.

Evidenzio, innanzitutto, che si tratta di un intervento necessario, poiché la scelta, compiuta con la legge n. 130 del 2022, di trasformare progressivamente la giustizia tributaria in una magistratura professionale non poteva restare priva di uno statuto ordinamentale sufficientemente compiuto. Il reclutamento dei magistrati mediante concorso e il riconoscimento di un trattamento economico strutturato rappresentano, infatti, soltanto alcuni dei profili del (necessario) intervento riformatore. Occorre altresì definire con chiarezza il loro ruolo, il regime delle incompatibilità, le condizioni e le modalità del trasferimento e della dispensa dal servizio nonché, soprattutto, le regole in base alle quali essi sono chiamati a rispondere sul piano disciplinare.

Lo schema muove, dunque, in una direzione condivisibile e dà attuazione al criterio di delega che richiede, nei limiti della compatibilità, un avvicinamento della posizione dei magistrati tributari a quella dei magistrati ordinari. Ma proprio questa formula - “nei limiti della compatibilità” - impedisce che l’operazione possa risolversi in un semplice esercizio di trasposizione normativa. La giurisdizione tributaria conserva, infatti, caratteristiche proprie: è amministrata dal Ministero dell’Economia e delle Finanze; giudica controversie nelle quali l’Amministrazione Finanziaria riveste inevitabilmente la veste di parte processuale; continua, per un periodo non breve, a convivere con un ruolo ad esaurimento composto da giudici non professionali. Sono peculiarità che impongono qualche adattamento e, in alcuni casi, cautele maggiori di quelle normalmente previste per altri ordini giudiziari.

L'ampiezza dell'intervento e la natura prevalentemente ordinamentale delle disposizioni mi inducono, però, a concentrare le osservazioni sui profili che ritengo di maggior rilievo. Tratterò, quindi, essenzialmente:

1. dell'autonomia e dell'indipendenza della giurisdizione tributaria;
2. del differimento del riassetto della geografia giudiziaria tributaria;
3. del ruolo unico, del reclutamento e della formazione;
4. delle incompatibilità, della dispensa dal servizio e dei trasferimenti;
5. del procedimento disciplinare
6. degli illeciti disciplinari;
7. delle sanzioni e delle misure cautelari;
8. del rapporto con i giudici tributari non professionali;
9. del coordinamento normativo e della disciplina transitoria.

1. Autonomia e indipendenza della giurisdizione tributaria.

Il primo tema è anche quello più delicato. La professionalizzazione del giudice tributario rischia, infatti, di rimanere incompleta se non è accompagnata da una percepibile separazione fra la funzione giurisdizionale e l'Amministrazione Finanziaria che, nella grande maggioranza delle controversie, si presenta davanti a quel giudice come parte. La creazione di un Dipartimento della giustizia tributaria autonomo rispetto al Dipartimento delle finanze costituisce certamente un progresso organizzativo. Non elimina, tuttavia, la singolarità di un sistema nel quale personale, strutture e supporto amministrativo delle Corti di Giustizia Tributarie continuano a far capo al Ministero dell'Economia e delle Finanze, cioè al medesimo apparato politico-amministrativo cui sono riconducibili le principali funzioni di indirizzo in materia tributaria.

Lo schema tenta di riequilibrare questa situazione rafforzando il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Gli attribuisce la tenuta del ruolo unico, la verifica delle incompatibilità, le deliberazioni in materia di status e la decisione disciplinare. Restano, però, alcuni passaggi nei quali la presenza dell'Esecutivo è più incisiva di quanto sarebbe desiderabile. L'iniziativa disciplinare può essere esercitata dal Presidente del Consiglio dei ministri; la sanzione deliberata dal Consiglio di presidenza viene applicata con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze; il magistrato dispensato dal servizio può essere collocato nei ruoli amministrativi dello stesso Ministero; l'ampliamento del numero degli idonei assumibili dipende da una richiesta ministeriale.

Nessuna di queste disposizioni, considerata isolatamente, è tale da compromettere l'indipendenza del giudice. Il problema nasce, piuttosto, dal loro insieme e dall'immagine ordinamentale che ne deriva. Occorrerebbe, allora, rendere esplicito che gli atti ministeriali conseguenti alle deliberazioni del Consiglio di presidenza hanno carattere meramente esecutivo e vincolato, senza possibilità di riesame del merito. In prospettiva sarebbe, altresì, opportuno

riconoscere al Consiglio di presidenza una più ampia autonomia organizzativa, contabile e gestionale. Non si tratta di sottrarre al Ministero la responsabilità dei servizi generali e delle risorse, ma di evitare che la dipendenza amministrativa possa anche solo apparire come dipendenza funzionale.

2. Il differimento del riassetto della geografia giudiziaria tributaria.

La legge delega contempla, altresì, la revisione dell'articolazione territoriale degli organi della giustizia tributaria. Lo schema di decreto legislativo non affronta, però, questo profilo e ne rinvia la disciplina ad un successivo intervento, giustificando la scelta con l'esigenza di attendere dati più maturi sui flussi di contenzioso e sulla progressiva immissione in servizio dei magistrati professionali. La prudenza è comprensibile. Meno comprensibile è che il rinvio non sia accompagnato da un termine e da criteri sufficientemente precisi.

Organici, funzioni direttive, mobilità e trasferimenti d'ufficio vengono, infatti, disciplinati mentre l'assetto territoriale degli uffici resta ancora mobile. E ciò può determinare conseguenze non marginali, soprattutto quando la soppressione o la riduzione dell'organico di una Corte di Giustizia Tributaria renda necessario il trasferimento del magistrato. Sarebbe quindi opportuno stabilire un termine per l'esercizio della delega residua e indicare, almeno nelle loro linee essenziali, i parametri da utilizzare: flussi effettivi, durata dei procedimenti, consistenza degli organici, accessibilità territoriale, grado di digitalizzazione e distribuzione delle competenze economiche sul territorio. Un riassetto che incide sull'esercizio della funzione giurisdizionale non può essere lasciato alla sola contingenza amministrativa.

3. Ruolo unico, reclutamento e formazione.

L'istituzione di un ruolo unico nazionale dei magistrati tributari, distinto dal ruolo ad esaurimento dei giudici tributari, è coerente con la scelta di professionalizzazione ed assicura una maggiore trasparenza nella gestione delle carriere. Desta, però, qualche perplessità il criterio secondo cui, a parità di anzianità nella qualifica, prevale la maggiore anzianità anagrafica. È un criterio tradizionale, ma non per questo necessario. La posizione nella graduatoria di concorso o l'anzianità complessiva di servizio offrirebbero parametri più strettamente collegati al percorso professionale, evitando di attribuire all'età un rilievo ordinamentale che non sembra indispensabile.

Condivisibile è anche la facoltà di aumentare fino al venti per cento il numero dei posti assegnabili agli idonei. La rapidità con cui verrà completato l'organico professionale condiziona, infatti, la riuscita dell'intera riforma. Non pare, tuttavia, opportuno che l'attivazione di questo meccanismo dipenda esclusivamente da una richiesta del Ministro. Sarebbe preferibile che essa fosse preceduta da una proposta o, quantomeno, da un parere del Consiglio di presidenza fondato sulle vacanze effettive e sui carichi di lavoro dei singoli uffici.

Quanto alla formazione continua, lo schema ne afferma correttamente il principio ma si arresta ad una indicazione ancora troppo programmatica. La specializzazione del giudice tributario non coincide con la sola conoscenza delle norme fiscali. Richiede familiarità con la contabilità, il bilancio, l'economia aziendale, il diritto dell'Unione europea, le tecniche di redazione dei provvedimenti e gli strumenti digitali. Occorrerebbe, pertanto, attribuire espressamente al Consiglio di presidenza l'organizzazione della formazione, garantirne l'autonomia scientifica e prevedere risorse stabili ed un impegno minimo annuale. Una magistratura professionale non è tale soltanto per il modo in cui viene reclutata: lo è anche per la qualità e la continuità della sua preparazione.

4. Incompatibilità, dispensa dal servizio e trasferimenti.

È senz'altro opportuna l'attribuzione al Consiglio di presidenza dell'accertamento delle incompatibilità. La scelta sottrae la relativa valutazione all'amministrazione ministeriale e la riconduce all'organo di autogoverno. Il testo, però, non disciplina in modo sufficiente il procedimento. Iniziativa, comunicazione dei fatti, termini per le difese, eventuali effetti cautelari e rimedi dovrebbero essere regolati espressamente. Il rinvio generale alle disposizioni previste per i magistrati ordinari non sempre risolve il problema perché quelle disposizioni presuppongono organi, qualifiche e articolazioni che non trovano una perfetta corrispondenza nella giurisdizione tributaria.

Considerazioni analoghe valgono per la dispensa dal servizio. La disciplina riproduce, nella sostanza, quella della magistratura ordinaria, ma conserva nella rubrica l'espressione "*debolezza di mente*". È una formula risalente, non più coerente con il linguaggio giuridico contemporaneo e poco rispettosa della dignità della persona. Potrebbe essere sostituita, senza alcuna perdita di precisione, con il riferimento alla "*infermità o sopravvenuta inidoneità all'esercizio delle funzioni*".

Il possibile transito, a domanda, nei ruoli amministrativi del Ministero dell'Economia e delle Finanze risponde alla condivisibile esigenza di preservare la continuità lavorativa e reddituale. Ma proprio la particolare relazione tra magistratura tributaria ed Amministrazione Finanziaria suggerisce di non limitare a quel Ministero le possibili destinazioni. Altre amministrazioni dello Stato, enti pubblici od organi di rilievo costituzionale potrebbero offrire soluzioni altrettanto adeguate e, in taluni casi, più opportune. I criteri di comparazione dovrebbero, inoltre, essere fissati almeno nei loro elementi essenziali dalla legge e non essere rimessi integralmente ad un decreto ministeriale.

Merita, infine, attenzione il trasferimento d'ufficio per incompatibilità ambientale o funzionale. La possibilità di adottarlo indipendentemente da profili di colpa è ragionevole perché la misura non ha natura disciplinare e mira a preservare l'imparzialità dell'ufficio. La formula "*per qualsiasi causa*" è, tuttavia, troppo ampia. Dovrebbe richiedersi la presenza di circostanze oggettive, concrete ed attuali, tali da pregiudicare in modo non altrimenti rimediabile l'esercizio delle

funzioni nella sede. Occorre, insomma, evitare che il trasferimento divenga una sanzione atipica applicata al di fuori delle garanzie proprie del procedimento disciplinare.

Anche le garanzie partecipative meritano qualche integrazione. Accesso agli atti, deduzioni e audizione personale sono correttamente riconosciuti, ma occorrerebbe prevedere la comunicazione formale dell'avvio del procedimento, l'indicazione dei fatti contestati, un termine per le difese, la facoltà di assistenza tecnica, un obbligo di motivazione rafforzata e l'espressa indicazione dei rimedi esperibili.

5. Il procedimento disciplinare.

La parte più delicata dello schema di decreto legislativo è, a mio parere, quella dedicata al procedimento disciplinare. La scelta di mantenere una disciplina comune per giudici tributari e magistrati tributari e di fare rinvio, per quanto non previsto, al decreto legislativo n. 109 del 2006 presenta un indubbio vantaggio di semplicità. Ma la semplicità non può andare a scapito della separazione fra chi promuove l'azione, chi istruisce il procedimento e chi decide.

In primo luogo, l'iniziativa disciplinare è attribuita al Presidente del Consiglio dei ministri e al presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado competente. La presenza diretta del vertice dell'Esecutivo non appare la soluzione più lineare per una magistratura chiamata a giudicare controversie che coinvolgono strutturalmente l'Amministrazione statale. Sarebbe preferibile attribuire l'azione ad un soggetto dotato di maggiore indipendenza, eventualmente modellato sul Procuratore generale presso la Corte di cassazione, oppure istituire una funzione requirente autonoma presso il Consiglio di presidenza.

In secondo luogo, il Consiglio affida gli accertamenti preliminari ad un proprio componente, formula la contestazione, svolge l'istruttoria e decide. È una concentrazione di funzioni che dovrebbe essere corretta almeno mediante una rigorosa incompatibilità interna. Il componente incaricato degli accertamenti o dell'istruttoria non dovrebbe partecipare alla deliberazione finale. La stessa regola dovrebbe valere per chi abbia promosso o formalmente segnalato il procedimento. Non è sufficiente che la decisione sia collegiale: occorre anche che il collegio giudicante sia estraneo alla precedente attività di impulso e di acquisizione degli elementi di accusa.

In terzo luogo, la natura dei termini non è chiarita. Il rinvio alla disciplina della magistratura ordinaria non elimina ogni dubbio perché lo schema introduce una sequenza propria e termini propri. Sarebbe opportuno individuare quelli essenziali, precisare le conseguenze della loro inosservanza e coordinare il tutto con la prescrizione dell'azione disciplinare. Le garanzie procedurali non possono essere lasciate ad una ricostruzione interpretativa proprio nella materia in cui maggiore è l'esigenza di certezza.

Da ultimo, il decreto del Ministro con cui la sanzione viene applicata dovrebbe essere espressamente qualificato come atto dovuto. Meglio ancora

sarebbe stabilire che la deliberazione del Consiglio di presidenza produce effetti dalla sua comunicazione all'interessato e che al Ministero competono soltanto gli adempimenti amministrativi conseguenti. Una decisione disciplinare assunta dall'organo di autogoverno non può essere rimessa, neppure formalmente, ad una successiva valutazione dell'Esecutivo.

6. Illeciti disciplinari.

L'elenco degli illeciti riprende in larga misura il modello dettato per la magistratura ordinaria. L'impostazione è coerente con la delega, ma deve essere adattata alla particolare complessità del diritto tributario, materia segnata da stratificazione normativa, frequenti modifiche legislative, interventi di prassi ed una rilevante incidenza del diritto dell'Unione europea.

Le fattispecie della grave violazione di legge, del travisamento dei fatti, dell'errore macroscopico e dell'adozione di provvedimenti non previsti da norme vigenti richiedono, perciò, una formulazione particolarmente cauta. Lo schema di decreto legislativo contiene una clausola di salvaguardia dell'attività di interpretazione del diritto e di valutazione del fatto e delle prove. Le eccezioni poste alla clausola sono, però, numerose e rischiano di svuotarla. Il procedimento disciplinare non può trasformarsi in un grado ulteriore di giudizio né in uno strumento attraverso il quale uniformare gli orientamenti giurisprudenziali.

Occorrerebbe chiarire che la rilevanza disciplinare sussiste soltanto in presenza di una negligenza inescusabile di eccezionale gravità e di un errore immediatamente riconoscibile, non riconducibile ad una scelta interpretativa argomentata. La successiva riforma della decisione, anche in Cassazione, non può avere di per sé alcun valore disciplinare. E lo stesso deve dirsi per la frequenza statistica delle riforme, dato che il controllo disciplinare ha ad oggetto condotte individuali e non risultati giurisdizionali misurati in termini meramente quantitativi.

La clausola di scarsa rilevanza è, in linea di principio, opportuna. Non è, tuttavia, chiaro se la previsione che ne limita l'applicazione ad una sola volta riguardi in generale tutti gli illeciti di scarsa rilevanza oppure soltanto la specifica ipotesi relativa ai piani di smaltimento. Nel primo caso la rigidità sarebbe eccessiva; nel secondo, il testo dovrebbe essere riscritto per evitare equivoci. Una clausola generale di minima offensività non può dipendere da un automatismo cronologico, ma dalla concreta valutazione del fatto.

7. Sanzioni e misure cautelari.

Il sistema sanzionatorio è graduato e sostanzialmente allineato a quello della magistratura ordinaria. Manca, però, una espressa indicazione dei criteri generali di commisurazione. Gravità del fatto, intensità dell'elemento soggettivo, conseguenze prodotte, precedenti disciplinari, condotta successiva e condizioni organizzative dell'ufficio dovrebbero essere considerati in modo esplicito. La

proporzionalità non è un principio che possa essere soltanto presupposto: deve guidare la decisione ed emergere dalla sua motivazione.

Anche la disciplina del concorso di illeciti meriterebbe una maggiore elasticità. L'applicazione automatica, in alcuni casi, della sanzione immediatamente più grave può produrre risultati non coerenti con la concreta offensività della condotta complessiva. Sarebbe preferibile attribuire al Consiglio di presidenza il potere di determinare una sanzione unitaria entro limiti prestabiliti, motivando in modo specifico sulle ragioni della scelta.

Quanto alle misure cautelari, il trasferimento o la destinazione ad altre funzioni possono certamente essere giustificati dalla presenza di gravi elementi di fondatezza e di una particolare urgenza. Ma una misura che incide sull'inamovibilità deve avere limiti temporali precisi. Sarebbe auspicabile prevedere una durata iniziale non superiore a sei mesi, rinnovabile una sola volta con motivazione rafforzata, il riesame periodico, l'audizione dell'interessato e, nei casi di assoluta urgenza, la conferma entro un termine breve del provvedimento adottato senza previo contraddittorio. Dovrebbe inoltre essere prevista la cessazione automatica della misura se il procedimento non prosegue entro termini predeterminati.

8. Giudici tributari non professionali.

Lo schema disciplina prevalentemente lo status dei magistrati tributari professionali e mantiene separata la posizione dei giudici tributari collocati nel ruolo ad esaurimento. La scelta è comprensibile dal punto di vista sistematico, ma non risolve le questioni relative alle condizioni di lavoro, alla retribuzione, alle ferie ed alla tutela previdenziale ed assistenziale dei giudici non professionali, questioni che hanno assunto rilievo anche sul piano del diritto dell'Unione europea.

La documentazione trasmessa alle Camere sembra, inoltre, non perfettamente uniforme sullo stato dell'interlocazione europea. La lettera di trasmissione riferisce l'avvio, il 4 giugno 2026, di una procedura d'infrazione ai sensi dell'articolo 258 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, mentre il dossier parlamentare richiama ancora una procedura EU Pilot e segnala che non risultano aperte procedure specificamente riferite ai giudici tributari onorari. Il dato deve essere chiarito prima dell'approvazione definitiva. Non si tratta di una precisazione meramente formale, perché lo stato della procedura condiziona l'urgenza e l'ampiezza degli eventuali interventi correttivi.

Sarebbe, pertanto, opportuno prevedere che il Governo riferisca alle Camere, entro un termine breve, sugli esiti del confronto con la Commissione europea e sulle misure che ritiene necessarie. Lo statuto dei magistrati professionali è un passaggio importante, ma non può essere considerato di per sé risolutivo delle questioni che riguardano il ruolo ad esaurimento.

9. Coordinamento normativo e disciplina transitoria.

Lo schema duplica le modifiche nel decreto legislativo n. 545 del 1992 e nel testo unico di cui al decreto legislativo n. 175 del 2024, destinato ad entrare in vigore il 1° gennaio 2027. È una tecnica comprensibile nella fase di transizione, ma espone al rischio di disallineamenti fra testi che, per alcuni mesi, saranno entrambi rilevanti. Occorre, quindi, una verifica puntuale di corrispondenza ed una clausola di coordinamento che tenga conto di eventuali ulteriori modifiche intervenute prima dell'entrata in vigore del testo unico.

Più rilevante è l'assenza di una disciplina transitoria espressa per i procedimenti di incompatibilità, dispensa, trasferimento e disciplina già pendenti. Dovrebbero essere chiariti la legge applicabile, la validità degli atti già compiuti, il regime dei termini e la composizione dell'organo chiamato a decidere. In mancanza, il passaggio dal vecchio al nuovo sistema rischia di generare un contenzioso che una norma transitoria ben costruita potrebbe facilmente evitare.

10. Considerazioni conclusive.

Lo schema rappresenta, in conclusione, un passaggio necessario nel processo di professionalizzazione della giurisdizione tributaria e presenta un impianto complessivamente condivisibile. L'avvicinamento alla magistratura ordinaria è una scelta corretta, purché non venga inteso come meccanica riproduzione di regole costruite per un sistema diverso. La specificità della giurisdizione tributaria richiede, soprattutto sul terreno dell'indipendenza e della disciplina, adattamenti puntuali e garanzie non solo esistenti ma anche visibili.

Le modifiche suggerite non mettono in discussione l'impostazione della riforma. Mirano, piuttosto, a completarla: rendendo più netta la separazione dall'Amministrazione finanziaria; distinguendo con maggiore rigore le funzioni di iniziativa, istruttoria e decisione disciplinare; proteggendo l'attività interpretativa del giudice; rafforzando la proporzionalità delle sanzioni; disciplinando in modo più preciso le misure cautelari e la fase transitoria.

Credo, pertanto, che lo schema possa ricevere una valutazione favorevole, sempreché accompagnata da condizioni ed osservazioni sui profili sopra indicati. La qualità di una giurisdizione non dipende soltanto dalla competenza tecnica dei suoi componenti, ma anche dalla fiducia che il contribuente può riporre nella loro indipendenza. Ed è proprio questa fiducia che la riforma deve contribuire a consolidare.

Grazie per l'attenzione e buon lavoro.

Tommaso Di Tanno

