



Note sull'introduzione di una norma che consenta l'accesso dei magistrati tributari alla sezione specializzata tributaria della Corte di Cassazione

di Gaetano Ragucci,

*Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università degli Studi di Milano e
Presidente dell'Associazione Nazionale dei Tributaristi Italiani (ANTI)*

Per effetto della Legge n. 130 del 2022 (*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*), la giurisdizione tributaria viene esercitata dai magistrati e dai giudici nominati presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado presenti nel ruolo unico nazionale (art. 1-bis D. lgs. n. 545/1992). I magistrati tributari sono reclutati attraverso un concorso, in conformità al primo comma dell'art. 106 Cost. Magistrati e giudici sono nominati dal Ministro dell'economia e delle finanze, dopo una deliberazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, organo di amministrazione della giurisdizione e di garanzia dell'autonomia e dell'indipendenza della magistratura tributaria.

L'art. 3 della stessa legge dispone, inoltre, che presso la Corte di Cassazione è istituita una "sezione civile" incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. La sezione era già stata costituita con decreto del primo Presidente della Corte del 19 giugno 1999 n. 61. Si ritiene che la sua (re)istituzione per legge avrebbe consolidato, conferendogli un rilievo anche ordinamentale, il fatto che il giudizio tributario nel grado di cassazione risponde anche alle regole organizzative del giudizio di legittimità. Ciò sarebbe coerente con la disciplina funzionale del processo tributario, che lo fa terminare con la pronuncia della sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado (artt. 1, 49, e 62 D. lgs. n. 546/1992), dopo la quale può avere luogo il giudizio ordinario di legittimità regolato dalle norme di rito comuni.

Tra gli effetti di questo assetto, c'è che oggi i magistrati tributari possono essere nominati a fare parte delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ma non accedere alla sezione tributaria della Corte di cassazione. Si ha, perciò, la stessa preclusione che opera per i giudici amministrativi e contabili, le cui sentenze non sono tuttavia soggette al controllo della Corte di cassazione se non per motivi inerenti alla giurisdizione (art. 111 ult. c. Cost.). Invece, nel giudizio in materia di tributi la Corte di cassazione esercita con pienezza la nomofilachia, assicurando l'esatta osservanza della legge e la sua interpretazione uniforme, dunque l'unità del diritto tributario. Che i magistrati tributari vedano limitato il proprio apporto al "merito" delle liti, e che la giurisprudenza di legittimità



sia loro dettata da un organo che fa parte di un diverso plesso giurisdizionale, è un limite evidente dell'autonomia della giurisdizione tributaria, segnalato nel corso dei lavori preparatori della riforma attuata dalla L. n. 130/2022, e anche dopo. La riserva nei confronti di un ordinamento, che impedisce l'accesso alla giurisdizione di legittimità a magistrati che nel corso degli anni abbiano maturato sul campo adeguati profili di esperienza e di professionalità, è largamente condivisa.

L'idea di una riforma di queste regole rinnova il problema, già emerso in passato a ogni intervento sull'assetto ordinamentale della giurisdizione tributaria, della sua compatibilità con l'art. 102 Cost., e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, che, secondo la giurisprudenza della Corte, permettono la revisione del giudice preesistente, ma non l'istituzione di un nuovo giudice. Per la Corte, la revisione può avvenire anche in più fasi e attraverso diversi interventi riformatori, a condizione che non sia superato il limite della materia (che cioè la giurisdizione non venga estesa a materie non tributarie), e che l'imparzialità, l'indipendenza e la terzietà della giurisdizione siano gradualmente valorizzate (Corte cost. n. 144/1998).

Sull'ostatività di queste norme all'apertura della sezione specializzata della Corte di cassazione dei magistrati tributari si sono manifestate due posizioni. Una la nega, aprendo direttamente la via a un'iniziativa legislativa adeguata allo scopo; un'altra la riconosce, auspicando invece un intervento di riforma della Costituzione, che la liberi da un vincolo storicamente superato, entrato in linea di collisione con la sopravvenuta esigenza di riconoscere alla giurisdizione tributaria una piena dignità costituzionale.

In favore della legittimità, *rebus sic stantibus*, dell'intervento del legislatore ordinario si è affermato che l'art. 111 Cost. riconduce a identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, configurando il ricorso per cassazione come rimedio esperibile contro la decisione di qualunque giudice, sia esso speciale oppure ordinario. Se ne ha conferma nell'art. 102, c. 2, Il periodo, cost., posto che, se a certe condizioni si consente l'accesso nella sezione specializzata anche di soggetti estranei e la magistratura o l'amministrazione della giustizia, a maggior ragione lo si dovrebbe permettere a magistrati che hanno superato un concorso pubblico, e che la riforma ha pienamente assimilato, sotto questo aspetto, ai giudici ordinari. Se però il magistrato tributario viene chiamato a far parte della sezione tributaria della Suprema Corte, si deve sottoporre, come gli altri consiglieri che ne fanno parte, alla disciplina dettata dal Consiglio superiore della magistratura, mentre i giudici tributari potranno continuare a far riferimento al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (GALLO, *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, 30 giugno 2021, pag. 51).



In senso contrario muove invece la matrice storica della disciplina del giudice tributario, istituito in forma non schiettamente giudiziaria prima dell'adozione della Costituzione, e lentamente evoluto fino ad assumere la configurazione attuale attraverso una lunghissima serie di interventi circoscritti, diretti a ridurre al minimo l'impatto sull'ordinamento delle attuali Corti di giustizia tributaria. Ancora prima della legge di riforma si era dubitato che il legislatore si sarebbe mantenuto nei limiti di una revisione, se avesse previsto la perdita del carattere onorario e della composizione mista, basata sulla presenza di giudici "non togati" assieme a magistrati provenienti da altre giurisdizioni, delle allora Commissioni tributarie. Oggi si ritiene che la Legge n. 130/2022 avrebbe compiuto il massimo intervento riformatore possibile senza ancora dare vita a un nuovo giudice, e che procedendo oltre si andrebbe oltre i limiti della revisione consentita (BASILAVECCHIA, *No Man's Land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano 2023, pag. 32 e segg.).

Siamo però certi che l'accesso dei magistrati tributari alla sezione specializzata della Corte implicherebbe una revisione del giudice tributario preesistente, o non sarebbe piuttosto una riforma meritoria dell'organo di vertice della giurisdizione ordinaria, che ne arricchirebbe le competenze, adeguandole a una materia tra le più esigenti e complesse?

23 giugno 2026