

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

ORDINANZA

Fatti di causa

1. La Società [REDACTED] stipulò, in relazione alle stagioni sportive 2014/2015 e 2015/2016, appositi contratti di sponsorizzazione con la società sportiva [REDACTED], all'epoca dei fatti militante nel Campionato italiano di Serie A di pallacanestro. In particolare, in relazione al periodo di imposta 2015, la Società contabilizzò e dedusse – con riferimento a tali contratti – costi pari ad € 357.876,30; tali contratti avevano a oggetto la promozione del marchio "[REDACTED]". A fronte di un corrispettivo in denaro, la [REDACTED] si impegnò a svolgere molteplici attività promozionali (nell'ambito delle competizioni sportive dalla stessa attesa) a vantaggio della [REDACTED].
2. In data 28 settembre 2017, a seguito di verifica fiscale relativa alle annualità 2012-2015, la Guardia di Finanza notificò alla Società [REDACTED] apposito Processo Verbale di Costatazione (PVC), con il quale ricondusse i costi sostenuti nell'anno d'imposta 2015 in quelle "di rappresentanza", proponendo, quindi, la ripresa a tassazione di quota parte delle stesse (pari a € 172.161,22) eccedente i limiti forfettari di deducibilità stabiliti dall'art. 108, comma 2, del D.P.R. 917/1986. Alla Società [REDACTED] fu, altresì, contestata la deduzione di costi, pari a € 4.895,48, ritenuti non inerenti e relativi alla pubblicazione di necrologi su due testate giornalistiche.
3. In data 27 luglio 2018, la Direzione provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate notificò alla società [REDACTED] l'avviso di accertamento [REDACTED], relativo all'IRAP 2015, nell'ambito del quale, discostandosi dall'ipotesi di contestazione contenuta nel PVC, rettificò la dichiarazione IRAP per l'anno 2015 presentata dalla società; furono, in particolare, accertate maggiori imposte per € 7.846 (oltre sanzioni e interessi).
4. L'Ufficio provinciale dell'Agenzia delle Entrate qualificò gli oneri sostenuti, in relazione ai predetti contratti di sponsorizzazione, quali spese di pubblicità e non di rappresentanza; evidenziò l'assenza di una "diretta aspettativa di ritorno commerciale" nell'attività promozionale posta in essere, contestando in base a ciò la mancanza di inerenza di tali oneri, considerati altresì antieconomici; applicò la disposizione di cui all'art. 90 comma 8 della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002, secondo cui gli oneri sostenuti in relazione a sponsorizzazioni effettuate nei confronti, tra l'altro, di società sportive costituiscono spese di pubblicità fino all'importo annuo di € 200.000, facendo salva la deduzione di tale importo e considerando, invece, indeducibili ai fini IRAP i costi eccedenti lo stesso (pari ad € 157.876,30); contestò, altresì, la deduzione ai fini IRAP di costi pari a € 4.895,48 relativi alle prestazioni ricevute in merito alla pubblicazione di alcuni necrologi nell'ambito di due testate giornalistiche.
5. In data 21 febbraio 2019 la [REDACTED] depositò alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma ricorso rubricato al n. 2467/2019 avverso l'avviso di accertamento n. [REDACTED], relativo all'IRAP 2015, emesso dalla Direzione provinciale I di Roma, ritenendo infondata e quindi illegittima la pretesa erariale, con richiesta di annullamento, in via principale, dell'avviso, nonché, in via subordinata, delle sanzioni, comminate in spregio del principio del legittimo affidamento.
6. All'esito del giudizio di primo grado, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma, Sezione 26, con la sentenza n. 5102/26/2020, pubblicata il 9.7.2020, accolse il ricorso delle sue società e, per l'effetto, annullò l'avviso di accertamento impugnato.
7. Con ricorso rubricato al n. 335/2021, depositato il 27 gennaio 2021, la Direzione provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate, ha proposto appello avverso la sentenza n. 5102/26/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma avanti la Commissione Tributaria Regionale del Lazio. Nel giudizio di appello si è costituita la società appellata [REDACTED].

8. Il giudizio di appello è assegnato a questa sezione n. 12 della attuale Corte di Giustizia Tributaria (di seguito CGT) di secondo grado del Lazio, già Commissione Tributaria Regionale del Lazio, e la decisione della controversia è stata fissata per il 21 febbraio 2023.

9. Sempre a questa Sezione n. 12 della attuale CGT di secondo grado del Lazio è stato assegnato l'appello relativo ad IRES per l'anno 2015, promosso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 1 contro [REDACTED] e la sua consolidante [REDACTED], per la riforma della sentenza n. 3899/6/2020 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma – Sezione 6 nel giudizio avente ad oggetto l'impugnativa da parte delle due Società ricorrenti dell'avviso di accertamento [REDACTED] IRAP 2015, su controversia analoga e relativa allo stesso PVC della Guardia di Finanza, seppur relativa alla differente imposta dell'IRAP 2015 rispetto a quella sottoposta all'esame di questo Collegio in questo giudizio. Nel giudizio di appello n. 174/2021 è stata fissata per il 31 gennaio 2023 la decisione della controversia, con la seguente composizione collegiale: Presidente Pietro Perla; Relatore Roberto Antonio Brigante; Giudice Cesare Moscariello.

10. La causa è stata assunta in decisione il 31 gennaio 2023 ma, prima che il Collegio depositasse la motivazione della sentenza, sul fascicolo telematico tributario di quel giudizio è stata depositata in data 10 febbraio 2023 dalla difesa delle società appellati [REDACTED] e [REDACTED] istanza di astensione ex art.51 c.p.c. di uno dei tre Giudici con la seguente motivazione: « con sentenza n. 6520/2022 del 31/12/2022 codesta sezione definiva l'appello promosso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 1 contro le odierne appellate, accogliendo i motivi di gravame presentati dall'Ufficio; - nell'ambito del giudizio detto Codesta Corte si pronunciava nei confronti delle medesime parti, ovvero [REDACTED] - Società per Azioni e [REDACTED], in qualità di parti appellate, e Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale Roma 1, in qualità di parte appellante, su di pari controversia, seppur relativamente a differente annualità di imposta rispetto a quella sottoposta in questa sede all'esame del collegio; - la composizione di Codesta Corte nell'ambito del procedimento risultava in parte coincidente a quella chiamata a definire il presente giudizio, giacché allora composta dal Presidente e Relatore, dott. Maio Igina, e dai giudici dott. Ambrosio Luigi, e dott. Moscariello Cesare; - il dott. Moscariello Cesare è invero membro anche del collegio chiamato a pronunciarsi nel giudizio di cui è causa su identica questione tra le medesime parti».

11. In data 14 febbraio 2023 la difesa della società appellata [REDACTED] ha presentato nel presente giudizio n. 335/2021 istanza di astensione di due dei tre Giudici componenti del Collegio, ai sensi dell'art. 51 c.p.c., con la seguente motivazione: «nell'udienza del 31 gennaio 2023, Codesta sezione si riuniva per la trattazione in pubblica udienza dell'appello, relativo ad IRES per l'anno 2015, promosso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 1 contro l'odierna appellata, e la sua consolidante [REDACTED]; - nell'ambito del detto giudizio Codesta Corte era chiamata a pronunciarsi nei confronti delle medesime parti, ovvero [REDACTED] - Società per Azioni e [REDACTED], in qualità di parti appellate, e Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale Roma 1, in qualità di parte appellante, su di pari controversia, seppur relativamente a differente imposta ed annualità rispetto a quella sottoposta in questa sede all'esame del Collegio; - la composizione di Codesta Corte nell'ambito del procedimento risultava in parte coincidente a quella chiamata a definire il presente giudizio, giacché allora composta dal Presidente, dott. Pietro Perla, dal giudice relatore dott. Roberto Antonio Brigante, e dal giudice dott. Cesare Moscariello; - il dott. Pietro Perla ed il dott. Roberto Antonio Brigante sono invero membri anche del collegio chiamato a pronunciarsi nel presente giudizio di cui è causa su identica questione tra le medesime parti».

12. All'udienza del 21 febbraio 2023 la Corte, preso atto dell'istanza del 14 febbraio 2023 avanzata dall'appellata [REDACTED] intesa ad ottenere l'astensione di due giudici appartenenti a questo Collegio perché già componenti di altro collegio, si è ritirata in camera di consiglio per la decisione.

13. In data 2 marzo 2023 è stata depositata la motivazione della sentenza n. 1135/2023 di questa sezione nel giudizio di appello, decisa all'udienza del 31 gennaio 2023, con cui il Collegio, senza tener conto dell'istanza di astensione ex art.51 c.p.c. depositata dopo la camera di consiglio in cui la causa era stata decisa, ha rigettato l'appello della Direzione provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate e, per l'effetto, ha confermato la sentenza n. 3899/6/2020 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma – Sezione 6 nel giudizio, condannando l'Ufficio ricorrente al pagamento delle spese del

giudizio di appello in favore delle Società appellate [REDACTED] e [REDACTED]

Sull'istanza di astensione e sull'indipendenza del giudice tributario: i motivi dei quesiti pregiudiziali alla Corte di giustizia dell'Unione ai sensi dell'art. 267 TFUE

14. Diversamente dall'analogo giudizio deciso da questa Sezione della sentenza n.1135/2023 in composizione collegiale parzialmente diversa in uno dei componenti, l'istanza di astensione ex art.51 c.p.c. proposta dall'appellata [REDACTED] è stata depositata nel processo tributario telematico in data 14.2.2023, prima (e non dopo) dell'udienza di discussione del 21.2.2023, per cui questo Collegio è obbligato a tenerne conto e a motivare con ordinanza per l'accoglimento o il rigetto dell'istanza.

15. Il motivo di astensione indicato dall'appellata è quello previsto dall'art.51 comma 1 n.1) c.p.c., in base al quale il giudice ha l'obbligo di astenersi «se ha interesse nella causa o in altra vertente su identica questione di diritto».

16. E' pacifico che non vi è motivo di astensione nel caso in cui il giudice debba decidere su una causa diversa che verte su un oggetto analogo e che comporta la risoluzione di una medesima problematica. Il carattere impugnatorio del processo tributario, unito all'autonomia dei periodi di imposta, fanno sì che lo stesso collegio, anche formato dalle medesime persone fisiche, debba decidere su atti relativi alla medesima fattispecie. Il fatto che un determinato collegio si sia ispirato a determinati principi di diritto e che possa tornare ad applicare gli stessi principi nel caso in cui ricorrano le medesime condizioni di fatto e di diritto non può integrare certo un'anticipazione del giudizio o una conoscenza del giudice in altro grado del processo. La giurisprudenza di legittimità ha, infatti precisato che «L'obbligo di astensione sancito dall'art. 51, comma 1, n. 4, c.p.c. si impone solo al giudice che abbia conosciuto della stessa causa come magistrato in altro grado, posto che la norma è volta ad assicurare la necessaria alterità del giudice chiamato a decidere, in sede di impugnazione, sulla medesima "res iudicanda" in un unico processo; ne consegue che l'obbligo non può essere inteso nel senso di operare in un nuovo e distinto procedimento, ancorché riguardante le stesse parti e pur se implicante la risoluzione di identiche questioni» (Cass. ord. n. 15268/ 2019). Ribadisce, ancora, sui casi di astensione obbligatoria ai quali corrisponde il diritto di ricusazione delle parti ove (Cass. sez. unite ord. 12345/2001, Cass. sent. n. 22930/2017) «i casi di astensione obbligatoria del giudice stabiliti dall'art. 51 c.p.c., ai quali corrisponde il diritto di ricusazione delle parti, in quanto incidono sulla capacità del giudice, determinando una deroga al principio del giudice naturale precostituito per legge, sono di stretta interpretazione e non sono, pertanto, suscettibili di applicazione in via analogica; ne consegue che l'obbligo di astensione sancito dal n. 4 del citato articolo nei confronti del giudice che abbia conosciuto della causa come magistrato in altro grado del processo – rivolto ad assicurare la necessaria alterità del giudice chiamato a decidere, in sede di impugnazione, sulla medesima regiudicanda nell'unico processo – non può essere inteso nel senso di operare in un nuovo e distinto procedimento, ancorché riguardante le stesse parti e pur se implicante la risoluzione di identiche questioni».

17. Quindi, sul piano teorico, sulla base della giurisprudenza consolidata della giurisprudenza di legittimità non vi sono argomenti per affermare che vi sia un motivo di astensione (e quindi di ricusazione) di due dei tre giudici componenti questo Collegio, a prescindere dal fatto che questa Sezione con la sentenza n. 1135/2023, nel giudizio di appello, abbia rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate e confermato la sentenza di 1° grado, che aveva accolto il ricorso proposto dalle società [REDACTED] e [REDACTED], che hanno presentato in data 10 febbraio 2023 istanza di astensione di uno dei tre Giudici ex art.51 comma 2 c.p.c.

18. Tuttavia, l'istanza di astensione ex art.51 comma 1 n.1) c.p.c. sollecita l'attenzione di questo Collegio ad affrontare la problematica dell'indipendenza del giudice tributario come giudice naturale precostituito per legge, principio la cui deroga costituisce i motivi dei casi di astensione obbligatoria previsti dallo stesso articolo.

19. Per essere più chiari, alla luce della recente riforma della giurisdizione tributaria, questo Collegio, prima di adottare la decisione finale sull'istanza di astensione proposta dalla [REDACTED] in questo procedimento, deve interrogare la Corte di giustizia dell'Unione europea se sussistono le condizioni stesse per riconoscere questo giudice tributario come Giudice indipendente alla luce del diritto dell'Unione.

La giurisdizione tributaria come giurisdizione ordinaria/speciale esclusiva e il giudice tributario come giudice ordinario/onorario fino alla legge n. 130/2022

20. La Costituzione italiana ha stabilito, all'art. 102, che "non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali", prevedendo, peraltro, con la VI disposizione transitoria, che, entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione (1.1.1948), si procedesse alla revisione degli organi speciali di giurisdizione in allora esistenti. La norma transitoria non ha trovato attuazione nel termine fissato.

21. Con la riforma della giustizia tributaria con i decreti legislativi n. 545/1992 e n. 546/1992, attualmente in vigore salvo i correttivi recentemente introdotti con la citata legge n.130/2022, la questione dell'indipendenza del giudice tributario fu proposta dalla Commissione tributaria di Lecce, la quale sosteneva che la nuova disciplina era in contrasto con la VI disposizione transitoria della Costituzione. La Corte costituzionale con l'ordinanza n.201/1997 dichiarò manifestamente infondate le questioni di legittimità sollevate e giudicò le commissioni provinciali come giudice preesistente e non come nuovo giudice, poiché non era stato "snaturato né il sistema di estrazione dei giudici, né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile".

22. Questo ha permesso al legislatore di estendere ai nuovi tributi la giurisdizione delle commissioni, fino alla sua generalizzazione. Infatti, con l'art. 12 della legge n. 488/2001, ha modificato l'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, estendendo la giurisdizione delle commissioni ad ogni forma di tributo, modifica che è stata attuata presupponendo di non violare l'art. 102 Cost., poiché si tratta di una semplice revisione della disciplina di una giurisdizione già esistente. La giurisdizione delle Commissioni, dapprima limitata ad atti specificamente indicati, venne successivamente estesa, con due interventi legislativi del 2001 (legge n.448/01) e del 2005 (legge 248/05), alla generalità delle materie tributarie. L'art. 2 del D.L.vo 546/92, nella sua attuale configurazione, stabilisce che "appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, (...)".

23. La questione è stata riportata all'attenzione della Corte Costituzionale, la quale, già con la ordinanza n.144 del 1998, ebbe a precisare che "la modifica mediante ampliamento delle competenze delle commissioni tributarie non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile". Tale orientamento, condiviso anche dalla Corte di Cassazione, è stato poi confermato da successive sentenze della Corte Costituzionale (sent. n. 73/2005, n. 334/2006, n. 64/2008, n. 130/2008).

24. Fino alla legge n.130/2022, le commissioni tributarie erano suddivise in un numero variabile di sezioni. Potevano anche essere istituite sezioni staccate delle commissioni tributarie regionali, con sede in comuni diversi dal capoluogo di regione (aventi i requisiti di cui all'art. 1, comma 1-bis, del d.lgs. 545/1992). A ciascuna commissione tributaria era preposto un presidente, che presiedeva anche la prima sezione. A ciascuna sezione erano assegnati un presidente, un vicepresidente e non meno di quattro giudici tributari. Il collegio giudicante era però costituito da tre membri, tra cui il presidente o il vicepresidente di sezione, che lo presiedeva, sicché nell'ambito di una sezione potevano essere costituiti due collegi.

25. Le commissioni tributarie erano supportate da uffici di segreteria, dipendenti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che svolgevano attività preparatorie dell'udienza e di assistenza ai collegi giudicanti, secondo le disposizioni del codice di procedura civile concernenti il cancelliere, nonché attività amministrative proprie. Presso ciascuna commissione tributaria regionale operava, inoltre, un ufficio del massimario, che provvedeva a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua circoscrizione.

26. A seguito del riordino attuato con decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 545, le ex commissioni tributarie si articolavano, dunque, in: Commissioni tributarie provinciali (ora Corti di giustizia tributaria di primo grado), aventi sede in ciascun capoluogo di ogni provincia, che giudicavano in primo grado; Commissioni tributarie regionali (ora Corti di giustizia tributaria di secondo grado), aventi sede in ciascun capoluogo di regione, che giudicavano definitivamente in appello, salvo il ricorso alla Corte Suprema di Cassazione per questioni di legittimità.

27. Prima della riforma con la legge n.130/2022 i componenti delle (ex) commissioni tributarie erano nominati

con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, organo di autogoverno introdotto dal d. lgs. 545/1992 in analogia al Consiglio Superiore della Magistratura per i magistrati ordinari. La nomina avveniva secondo l'ordine di collocazione in elenchi formati per ogni commissione tributaria, nei quali erano inseriti coloro che avevano i requisiti per ottenere l'incarico ed avevano comunicato la loro disponibilità; tale ordine di collocazione era stabilito in base ai titoli posseduti, secondo le regole tipiche di un concorso per soli titoli. I presidenti delle Commissioni tributarie e delle loro sezioni erano scelti tra i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio o a riposo. I vicepresidenti tra gli stessi magistrati o tra i componenti "non togati" che avevano esercitato per almeno cinque anni (per le ex commissioni provinciali) o dieci anni (per le ex commissioni regionali) le funzioni di giudice tributario, se laureati in giurisprudenza o in economia e commercio. Gli altri componenti delle (ex) Commissioni tributarie sono stati nominati tra gli appartenenti alle categorie indicate negli artt. 4 (per le ex commissioni provinciali) e 5 (per le ex commissioni regionali) del d. lgs. 545/1992, comprendenti, tra gli altri, oltre ai predetti magistrati, funzionari civili dello Stato in servizio o a riposo, ufficiali della Guardia di finanza a riposo, coloro che possedevano determinate abilitazioni professionali (notai, avvocati, dottori commercialisti, ecc.) e, limitatamente alle ex commissioni provinciali, coloro che avevano conseguito da almeno due anni la laurea in giurisprudenza o economia e commercio.

28. A seguito dell'istituzione del ruolo unico dei giudici tributari con l'art.4, comma 40 della legge 12 novembre 2011 n.183, i componenti delle commissioni tributarie immessi per la prima volta in detto ruolo sono stati nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del consiglio di presidenza, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi formati relativamente ad ogni commissione tributaria, prevedendo per le (ex) commissioni tributarie regionali l'attribuzione dei posti 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 (art. 9 del d.lgs. n.545/1992).

29. Tutti i giudici, che compongono il Collegio che delibererà sul procedimento principale, sono di provenienza c.d. "non togata"; il Presidente e relatore dott. Pietro Perla, giudice tributario in servizio ininterrottamente dal 12.05.1992 e il dott. Roberto Antonio Brigante, giudice tributario in servizio dal 30.7.2019, dalle libere professioni, il dott. Luigi Ambrosio, giudice tributario in servizio ininterrottamente dal 30.7.2019, dai ruoli dirigenziali dello Stato.

30. La legge (art. 11, comma 1, d. lgs. n. 545/1992) ha escluso espressamente che la nomina del giudice tributario costituisca un rapporto di pubblico impiego, limitandosi a prevedere la durata a tempo dell'incarico fino al raggiungimento del 75° anno di età (art.11, comma 2, d.lgs. n.545/1992), norma che è stata modificata dalla legge n.130/2022, anticipando la cessazione dall'incarico a regime al compimento del 70° anno di età, salvo un regime transitorio.

31. Il compenso dei giudici tributari, sia quello fisso mensile, sia quello aggiuntivo per ogni decisione, era ed è stabilito da un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 545/1992. Il compenso fisso lordo mensile è attualmente pari a 495 euro per il Presidente della Commissione tributaria (attuale Corte di giustizia tributaria), 443 euro per i Presidenti di Sezione, 417 euro per i Vice Presidenti di Sezione come il presidente di questo Collegio, 391 euro per i Giudici. Il compenso variabile lordo è pari a 26 euro (lordi) a sentenza depositata, a cui aggiungere 11,50 euro (lordi) per il relatore.

32. Alla luce del descritto quadro normativo (cfr. in particolare, art.11, comma 1, del d.lgs. n.545/1992 anche nel testo riformato dalla legge n.130/2022), la Suprema Corte di Cassazione ha espressamente qualificato il giudice tributario quale giudice onorario (Corte di cassazione, sezione prima civile, sentenza 21 marzo 2005, n. 6107; sezione tributaria, sentenza 8 luglio 2004, n. 12598; sezione lavoro, sentenza 14 maggio 2004, n. 9251). Nell'ambito di tale inquadramento, la Corte di legittimità ha puntualizzato, per un verso, che la natura onoraria dell'incarico non è assimilabile al rapporto di pubblico impiego (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 4 settembre 2015, n. 17591) e, per altro verso, che il compenso, fisso e aggiuntivo, spettante ai componenti delle commissioni tributarie per l'attività svolta, ricade nella categoria degli emolumenti di natura indennitaria (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 20 settembre 2013, n. 21592).

33. Anche la giurisprudenza amministrativa ha evidenziato che i magistrati competenti in materia tributaria sono giudici onorari che continuano a svolgere le originarie professioni, contrariamente a quelli in materia ordinaria, amministrativa e contabile, la cui attività si coniuga con l'esercizio pieno della giurisdizione e non

con una carica onoraria (Consiglio di Stato, sezione quarta, sentenza 8 marzo 2019, n. 1600).

34. I giudici tributari sono nominati tra: a) i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, e gli avvocati e procuratori dello Stato a riposo; b) i dipendenti civili dello Stato, o di altre amministrazioni pubbliche in servizio o a riposo, purché, tra l'altro, in possesso di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente; c) gli ufficiali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo; d) coloro che sono iscritti negli albi dei ragionieri e dei periti commerciali; e) coloro che, in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali; f) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili; g) coloro che hanno conseguito l'abilitazione all'insegnamento in materie giuridiche, economiche o tecnico-raisionieristiche; h) coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio; i) gli iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei periti edili, dei periti industriali, dei dottori in agraria, degli agronomi e dei periti agrari.

35. Con la novella di cui all'art. 11, comma 1, lett c), del d. lgs 24 settembre 2015, n. 156, a decorrere dal 1° gennaio 2016, è stata aggiunta la lett. e-bis all'art. 7, del d. lgs 545/1992 citato, con la quale è previsto che i componenti delle commissioni tributarie debbono "essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendalistiche".

36. È stata dunque garantita dal legislatore l'indipendenza dei giudici tributari sotto il profilo della preparazione tecnica e dei meccanismi di aggiornamento professionale, idonei a colmare eventuali lacune, iniziali o acquisite.

37. La giustizia tributaria è inquadrata, attraverso una apposita Direzione, in uno dei Dipartimenti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e, addirittura, si tratta dello stesso Dipartimento delle Finanze nel quale si trovano altre Direzioni, equiordinate, quali la Direzione agenzie ed enti della fiscalità, la quale ultima, ad esempio: "Analizza e coordina gli aspetti della gestione trasversali alle Agenzie anche in relazione alle attività progettuali ed elabora metodologie e linee guida in materia di pianificazione e monitoraggio".

38. Questo inquadramento e assimilazione ha generato non poche perplessità: la giustizia tributaria è inquadrata nello stesso plesso ministeriale dell'amministrazione che emana gli atti da controllare e l'articolazione amministrativa che vi è preposta è "parallela" a quella preposta alle Agenzie che emanano gli atti da controllare. Non solo, le funzioni attribuite a tale Direzione della Giustizia tributaria emergono alcuni profili che paiono ugualmente non coerenti con una apparenza di indipendenza e generano ampie e gravi perplessità. La selezione, formazione, assegnazione, vigilanza, determinazione dello stato giuridico economico, determinazione degli obiettivi, valutazione della produttività, progressione in carriera e giudizio disciplinare del personale amministrativo preposto alla giustizia tributaria e la supervisione sulla organizzazione dei relativi uffici dipendono dalla stessa Amministrazione pubblica che emana gli atti amministrativi soggetti al controllo giurisdizionale.

39. La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia con ordinanza del 23 settembre 2014 n.60/2016, con riferimento agli artt. 101, 111 e 117 Cost. sull'indipendenza ed imparzialità del giudice, ha proposto questione di legittimità costituzionale, tra le altre norme, degli articoli 6 del d.lgs. n. 546/1992 e 51 c.p.c. nella parte in cui non prevedono, accanto alla possibilità di astensione individuale del giudice per motivi "personali", un rimedio che consenta di rimediare al difetto di apparenza di indipendenza c.d. ordinamentale del giudice, evocando la situazione innanzi rappresentata e l'inadeguatezza del trattamento economico corrisposto ai giudici tributari anche come profilo di carenza dell'indipendenza del giudice tributario.

40. La Corte costituzionale con ordinanza n. 227/2016 ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTP di Reggio Emilia sulla mancanza di indipendenza del giudice tributario anche sotto il profilo dell'inadeguatezza del compenso riservato ai giudici tributari, in quanto è inibito un « intervento creativo caratterizzato da un grado di manipolatività tanto elevato da eccedere l'intero sistema che regola il trattamento retributivo dei giudici e da evadere così i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore» (in termini, Corte Cost., ordinanza 20 marzo 2019, n. 60).

41. La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia con ordinanza n. 144/2022 del 31 ottobre 2022 ha sollevato numerose questioni di legittimità costituzionale della legge n. 130/2022 del nuovo assetto organizzativo dell'ordinamento giudiziario tributario. La censura di maggior rilievo è quella che concerne il legame tra magistratura tributaria e MEF che, come rappresentato nella presente ordinanza, esce rafforzato dalla legge n. 130/2022, evidenziando il palese conflitto di interessi che si realizza in capo al MEF ed indicando nel Ministero della Giustizia l'approdo naturale dello status del giudice tributario, che garantirebbe la

conformità organizzativa del giudizio tributario ai principi del giusto processo. La Corte costituzionale ha fissato per la decisione sull'ordinanza di legittimità l'udienza in camera di consiglio del 24 maggio 2023 ma, come già avvenuto in passato con l'ordinanza n. 227/2016, difficilmente il Giudice delle leggi potrà farsi carico di una declaratoria di portata tanto incisiva sull'assetto ordinamentale tributario.

42. Sulla stessa scia si pone l'ordinanza n. 1481/2022, emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia, depositata il 21.12.2022 (Presidente e Relatore Punzo) la quale, decidendo in ordine al conteggio del C.U.T., dubita della legittimità costituzionale della riforma al d. lgs 545/1992, introdotta con la novella di cui alla legge 130/2022, nella parte in cui:

- l' art. 1, comma 10, della Legge n. 130 del 2022, prevede per le procedure di concorso, e per la nomina dei magistrati e giudici tributari la competenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze invece del Ministero della Giustizia, con riferimento agli artt. 97 comma 1, 101 co.2, 104, 108, 110 e 117 della Costituzione;
- gli artt. 31 e 34 del D.lgs. n. 545 del 1992, nella parte in cui la "amministrazione degli Uffici di Segreteria" è attribuita al Ministero dell'Economia e Finanze, invece che al Ministero della Giustizia;
- l'art. 15, comma 1, del D.lgs. 545/1992 nella parte in cui è stata soppressa o comunque limitata la competenza del Presidente di Commissione Tributaria "a esercitare la vigilanza sull'andamento dei servizi di segreteria".

Le previsioni legislative appaiono, a parere di quella Corte di Giustizia tributaria, in contrasto con l'indipendenza ed effettiva autonomia del sistema giustizia e dei suoi giudici.

Ampie critiche sono state rivolte anche al trattamento economico dei giudici tributari, mai effettivamente modificato (se non con marginali aggiustamenti, addirittura in peius) quando, di contro, "la necessità di un adeguato trattamento economico dei componenti di una magistratura è considerato centrale dalla giurisprudenza costituzionale al fine di "attuare il precetto dell'indipendenza" (Corte Cost., sentenze nn. 42/1993, 409/1995 e 346 del 2008).

Va ricordato che la Corte Cost., nel decidere questioni concernenti norme aventi ad oggetto la retribuzione e la disciplina dell'adeguamento retributivo dei magistrati ha affermato, in generale, che l'indipendenza degli organi giurisdizionali si realizza anche mediante l'apprestamento di garanzie circa lo status dei componenti nelle sue varie articolazioni, concernenti, fra l'altro, oltre alla progressione in carriera, anche il trattamento economico» (così Corte Cost, sentenza n. 1 del 1978).

43. In precedenza, la Corte costituzionale ha affermato che i compensi dei componenti delle commissioni tributarie non sono assimilabili alla vera e propria retribuzione, ma consistono in semplici emolumenti, la cui disciplina esula dalla previsione dell'art. 108 Cost., e la loro misura è inidonea ad incidere sull'indipendenza del giudice (ordinanza n. 272 del 1999). In questa pronuncia il Giudice delle leggi ha precisato che le posizioni dei magistrati che svolgono professionalmente e in via esclusiva funzioni giurisdizionali e quelle dei componenti delle commissioni tributarie, che esercitano funzioni onorarie, non sono fra loro raffrontabili ai fini della valutazione del rispetto del principio di eguaglianza. Infatti, il compenso per i secondi è previsto per un'attività che essi non esercitano professionalmente, bensì di massima, in aggiunta ad altre attività svolte in via primaria e, quindi, non si impone che agli stessi venga riconosciuto il medesimo trattamento economico di cui beneficiano i primi.

44. Come per i magistrati ordinari con il Consiglio superiore della Magistratura, i giudici tributari hanno un organo di autogoverno di nomina elettiva, il **Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria** (d'ora innanzi, CPGT), che, ai sensi dell'art. 24 del d.lgs. n. 545/1992 nel testo previgente all'entrata in vigore della legge n.130/2022, vigila sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti (comma 2), e: a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni; b) disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento; c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie; d) formula al Ministro delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie; e) predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'art. 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle commissioni; f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti; g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni; h) assicura l'aggiornamento professionale dei giudici tributari attraverso 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; i) esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie; l) esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese di loro funzionamento; m) esprime parere sul decreto di cui all'articolo 13, comma 1; n) dispone, in caso di necessità, l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno; o) delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

45. In base all'art.17 del d.lgs. n.545/1992 l'attuale CPGT è articolato in quindici componenti, di cui undici nominati dai giudici tributari e quattro eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti. Il Consiglio di Presidenza eleggeva ed elegge nel suo seno un presidente tra i componenti eletti dal Parlamento.

46. L'esercizio del potere disciplinare nei confronti dei giudici tributari è promosso dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dal Presidente della ex Commissione Tributaria Regionale competente per territorio (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. n.545/1992, norma che regola il procedimento disciplinare davanti al CPGT e le sanzioni disciplinari previste per i giudici tributari sono sostanzialmente della stessa tipologia e con la stessa graduazione di quelle previste per i giudici ordinari, ai sensi dell'art. 15 d.lgs. n.545/1992.

La discriminazione sulle condizioni di lavoro tra giudici tributari (c.d. onorari) e magistrati tributari (c. d. professionali) con l'entrata in vigore della legge n. 130/2022

47. E' stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 204 del 01.09.2022 la legge 31 agosto 2022 n.130, la riforma della giustizia e del processo tributari, è entrata in vigore il 16 settembre 2022, salvo alcune norme che sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2023.

48. La riforma è stata inserita tra gli obiettivi del Piano Nazionale di Resistenza e Resilienza, incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e della riduzione del contenzioso presso la Corte di Cassazione, sul presupposto che soltanto la creazione di una magistratura professionale tributaria selezionata per concorso possa garantire la qualità delle sentenze tributarie degli Uffici giudiziari di primo e di secondo grado, così svalutando il ruolo dei giudici tributari che hanno garantito il regolare e rapido svolgimento della giustizia tributaria nei due gradi di giudizio davanti alle Commissioni tributarie per molti decenni, assicurando indipendenza di giudizio, professionalità e competenze tecnico-giuridiche elevate sia nella composizione togata sia in quella laica.

49. La novità solo formale, oltre alla formale costituzione di una Sezione tributaria in Cassazione senza giudici specializzati (l'attuale Quinta Sezione civile) consiste nel fatto che le Commissioni tributarie sono diventate "Corti di giustizia". In particolare, le Commissioni tributarie provinciali e regionali dal 17 settembre 2022 sono diventate "Corti di giustizia tributarie di primo grado" e "Corti di giustizia tributarie di secondo grado".

50. La giurisdizione tributaria è stata implementata da una nuova figura professionale: il magistrato tributario, nominato con concorso pubblico. Viene previsto lo svolgimento di un tirocinio da parte dei magistrati tributari nominati a seguito del superamento del concorso, e un apposito regolamento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria disciplinerà la formazione professionale dei magistrati.

51. L'art.1, comma 4, della legge n.130/2022 ha previsto che **soltanto i magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari**, non collocati in quiescenza, presenti alla data di entrata in vigore della presente legge nel ruolo unico dei giudici tributari e collocati nello stesso ruolo da almeno cinque anni precedenti tale data, **possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria come magistrati tributari**, nella misura di un numero massimo di cento magistrati, individuati all'esito di un'apposita procedura di interpello. All'interpello bandito dal CPGT hanno partecipato soltanto 34 magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari, di cui un solo magistrato contabile e un solo magistrato militare.

52. L'art.8 comma 5 della legge n.130/2022 ha inoltre modificato sostanzialmente la composizione del nuovo CPGT, ledendone sensibilmente l'autonomia rispetto al potere legislativo e al potere esecutivo. La disposizione in questione è la seguente: «5. In sede di prima applicazione della presente legge, ai fini della sua migliore implementazione, entro trenta giorni dalla pubblicazione della graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7, sono indette le elezioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria che, in ogni caso, hanno luogo non oltre il 31 maggio 2023. Nell'ambito della componente togata deve essere assicurata, in

ogni caso, la rappresentanza in Consiglio di almeno un magistrato tributario proveniente dalla magistratura ordinaria, uno da quella amministrativa, uno da quella contabile e uno da quella militare, fra coloro che sono utilmente collocati nella graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7. Ai fini di cui al periodo precedente, il rispettivo corpo elettorale è formato dai magistrati tributari e dai giudici tributari provenienti dalla corrispondente magistratura. Fermo quanto previsto nei periodi precedenti, sono eleggibili nella componente togata i soli giudici tributari e magistrati tributari che possano ultimare la consiliatura prima del collocamento a riposo. Tutti i componenti togati che siano magistrati tributari sono, per la durata del mandato in Consiglio, collocati fuori ruolo. Il presidente è eletto nella prima seduta, a maggioranza assoluta dei componenti del Consiglio, fra i membri eletti dal Parlamento».

53. In buona sostanza, dei quindici componenti del nuovo CPGT, che si insedierà dopo il completamento dell'iter elettorale il 28 maggio 2023 otto (la maggioranza) non saranno espressione dei giudici tributari ma del potere legislativo e dal potere esecutivo e precisamente: quattro saranno eletti dal Parlamento, come già avveniva in precedenza, e quattro tra i magistrati tributari che hanno risposto all'interpello; con la ulteriore precisazione che i n. 34 magistrati che hanno risposto interpello, dovranno essere votati dai colleghi appartenenti allo stesso ordine giudiziario di provenienza. Sicché il magistrato contabile dott. Massimiliano Atelli (attualmente Capo di Gabinetto del Ministro per lo sport) e il magistrato militare dott.ssa Mariateresa Poli, essendo gli unici due che hanno risposto all'interpello nella categoria di appartenenza, in assenza di altri colleghi, potranno accedere al prossimo CPGT con il solo loro voto. Ne consegue che l'introdotta modifica del sistema elettorale di fatto si traduce in una compressione del diritto elettorale dei giudici tributari ai quali il legislatore, prima della legge 130/22, riconosceva il diritto di eleggere la maggioranza dei componenti dell'organo di autogoverno, così come tutt'ora accade per gli organi delle altre magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare, mentre ora riconosce il diritto di nomina solo di sette componenti su 15 attribuendo l'elezione della componente maggioritaria al Parlamento e ai singoli magistrati tributari senza concorso che hanno risposto all'interpello e che sono alle dirette dipendenze del MEF. Nel caso della magistratura contabile e amministrativa con il solo loro voto, e senza neppure precedere la decadenza dagli attuali incarichi ministeriali.

54. Sono state ampliate anche le competenze del nuovo CPGT con le seguenti modifiche **dell'art. 24 del d.lgs. n.575/1992**, inserendo i **commi 2-bis e 2-ter e istituendo l'Ufficio ispettivo**: «2-bis. Al fine di garantire l'esercizio efficiente delle attribuzioni di cui al comma 2, presso il Consiglio di presidenza è istituito, con carattere di autonomia e indipendenza, l'Ufficio ispettivo, a cui sono assegnati sei magistrati o giudici tributari, tra i quali è nominato un direttore. L'Ufficio ispettivo può svolgere, col supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, finalizzate alle verifiche di rispettiva competenza. 2-ter. I componenti dell'Ufficio ispettivo sono esonerati dall'esercizio delle funzioni giurisdizionali presso le corti di giustizia tributaria. Ai giudici tributari componenti dell'Ufficio è corrisposto un trattamento economico, sostitutivo di quello previsto dall'articolo 13, pari alla metà dell'ammontare più elevato corrisposto nello stesso periodo ai giudici tributari per l'incarico di presidente di corte di giustizia tributaria».

55. Inoltre, **l'art. 24-bis del d.lgs. n.575/1992**, introdotto dalla legge n.130/2022, ha istituito **l'Ufficio del Massimario Nazionale** della giustizia tributaria, che ha sostituito gli Uffici del Massimario regionali presso le singole (ex) Commissioni tributarie regionali, con la seguente regolamentazione: «1. È istituito presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria l'Ufficio del massimario nazionale, al quale sono assegnati un direttore, che ne è il responsabile, e quindici magistrati o giudici tributari. 2. Il direttore, i magistrati e i giudici tributari assegnati all'Ufficio sono nominati con delibera del Consiglio di presidenza tra i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado. La nomina del direttore e dei componenti dell'ufficio è effettuata tra i candidati che hanno maturato non meno di sette anni di effettivo esercizio nelle funzioni giurisdizionali. L'incarico del direttore e dei componenti dell'Ufficio ha durata quinquennale e non è rinnovabile. 3. L'Ufficio del massimario nazionale provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle corti di giustizia tributaria di primo grado. 4. Le massime delle decisioni di cui al comma 3 alimentano la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze. 5. Mediante convenzione tra il Ministero dell'economia e delle finanze, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e la Corte di cassazione sono stabilite le modalità per la consultazione della banca dati della giurisprudenza tributaria di merito da parte della Corte. 6. L'Ufficio del massimario nazionale si avvale delle risorse previste

nel contingente di cui all'articolo 32 e dei servizi informatici del sistema informativo della fiscalità del Ministero dell'economia e delle finanze. 7. I componenti dell'Ufficio del massimario nazionale possono essere esonerati dall'esercizio delle funzioni giurisdizionali presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado. In caso di esonero, ai giudici tributari componenti dell'Ufficio è corrisposto un trattamento economico, sostitutivo di quello previsto dall'articolo 13, pari alla metà dell'ammontare più elevato corrisposto nello stesso periodo ai giudici tributari per l'incarico di presidente di corte di giustizia tributaria.».

56. L'attuale CPGT, composto da 15 membri di cui 11 nominati dai giudici tributari tra i giudici tributari in servizio, non ha espresso alcun parere negativo sulla riforma della giustizia tributaria introdotta dalla legge n. 130/2022 e, anzi, con la delibera n. 158/2023 del 31.1.2023 ha approvato il Regolamento attuativo dell'Ufficio del Massimario Nazionale, riservando agli attuali consiglieri del CPGT uscente punteggi privilegiati, legati all'esercizio dell'incarico di componente del CPGT, per accedere al nuovo Ufficio del Massimario Nazionale con incarico retribuito (diversamente dalla previgente disciplina, che prevedeva la gratuita dell'incarico presso i Massimari regionali), con esonero dal prestare attività giurisdizionale sia come togato sia come giudice tributario.

57. Parimenti, con la delibera n. 441/2023 del 28.3.2023 l'attuale CPGT ha indetto interpello per la selezione di n. 6 Componenti chiamati a comporre l'Ufficio Ispettivo di cui all'art. 24 commi 2, 2 bis e 2 ter D.lgs. 545/92, riservando agli attuali consiglieri del CPGT uscente punteggi privilegiati, legati all'esercizio dell'incarico di componente del CPGT, per accedere al nuovo Ufficio ispettivo con incarico retribuito, con esonero dal prestare attività giurisdizionale come giudice tributario.

58. L'istituzione della figura del magistrato tributario appare, dunque, costituire una chiarissima lesione dell'indipendenza del giudice tributario, in quanto da un lato al Ministero dell'economia e finanze MEF sono attribuiti poteri di gestione dello status giuridico ed economico del c.d. personale giudicante e dei concorsi di reclutamento, rendendo i nuovi magistrati tributari dipendenti dello stesso Ministero, cioè dal dicastero che è il titolare degli interessi sostanziali del processo, nonché di assicurarsi automaticamente la nomina in quattro dei quindici posti del CPGT; dall'altro, i giudici tributari come i componenti di questo Collegio, considerati dal legislatore come giudici non professionali, sono discriminati rispetto alle condizioni di lavoro dei nuovi magistrati tributari, considerati dal legislatore come gli unici giudici professionali della giurisdizione tributaria, pur svolgendo lo stesso lavoro e alle stesse condizioni organizzative dei giudici tributari, ed essendo di fatto pretermessi dagli incarichi nell'Ufficio ispettivo e dall'Ufficio del Massimario in favore dei consiglieri uscenti dell'attuale CPGT, nonché con il limite di soli sette nominativi da eleggere nel prossimo CPGT.

59. Il nuovo art. 1-bis del d.lgs. n.545/1992 fissa l'organico dei (nuovi) magistrati tributari in 448 unità presso le nuove Corti di giustizia tributarie di primo grado e 128 unità presso le Corti di giustizia tributarie di secondo grado. Inoltre, il nuovo articolo precisa che la giurisdizione tributaria è esercitata sia dai nuovi magistrati tributari che dai giudici tributari nominati presso le Commissioni tributarie, presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico istituito dall'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183.

60. L'art. 11 del d.lgs. 545/1992 è stato modificato dalla legge n.130/2022 in più punti. Il comma 1 è stato modificato per ribadire che in nessun caso la nomina a una delle funzioni dei componenti delle commissioni tributarie presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, come i tre giudici componenti di questo Collegio, dà luogo a un rapporto di pubblico impiego. Inoltre, il successivo comma 2 stabilisce che tutti gli appartenenti alla giurisdizione tributaria (sia i giudici presenti nel citato ruolo unico come gli appartenenti a questo Collegio, sia i nuovi magistrati tributari) cesseranno dall'incarico al compimento del settantesimo anno di età, norma che si applicherà a regime però dal 1° gennaio 2027.

61. Ai sensi dell'art. 8 comma 1 della legge n.130/2022, fino al 31 dicembre 2026, i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cesseranno dall'incarico, in ogni caso: a) il 1° gennaio 2023 qualora abbiano compiuto settantaquattro anni di età entro il 31 dicembre 2022, ovvero al compimento del settantaquattresimo anno di età nel corso dell'anno 2023; b) il 1° gennaio 2024 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2023, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2024; c) il 1° gennaio 2025 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2024, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2025; d) il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2026. L'art. 3 comma 6 del d.l. n.198/2022 ha disposto la proroga di un anno dei termini indicati nell'art. 8 comma

1 della legge n.130/2022.

62. Un Giudice, componente di questo Collegio, nato il 26.10.1953, in base alla predetta normativa cesserà l'incarico giurisdizionale in data 26.10.2025 al compimento del 72° anno di età e non in data 26.10.2028 al compimento del 75° anno di età, come previsto dalla disciplina previgente alla legge n.130/2022.

63. Dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2027, sulla base del ruolo unico dei giudici tributari, cesseranno dalle funzioni n. 1100 giudici tributari rispetto agli attuali n. 2490 giudici in servizio. L'ingresso di n.34 magistrati tributari provenienti dalle altre magistrature per dedicarsi a tempo pieno a quella tributaria che hanno risposto all'interpello sui n.100 posti disponibili, e l'ingresso di 100 nuovi magistrati tributari a seguito del primo concorso pubblico che sarà bandito dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, non consentirà lo svolgimento della funzione giudiziaria nei tempi richiesti dal PNRR. L'entrata a regime del nuovo assetto richiede l'espletamento dell'ultimo concorso dei magistrati tributari previsto per il 2030, vale a dire nell'arco di almeno un decennio dall'entrata in vigore della legge.

64. L'art. 13-bis al d.lgs. 545/1992 dispone l'**equiparazione della retribuzione dei nuovi magistrati tributari**, reclutati per concorso, **a quella dei magistrati ordinari**, prevedendo che ai primi si applichino, in quanto compatibili, le disposizioni vigenti che disciplinano il trattamento economico dei magistrati ordinari (comma1). Il comma 2 del nuovo articolo precisa che gli stipendi dei magistrati tributari sono determinati esclusivamente in base all'anzianità di servizio e i relativi importi vengono indicati nella tabella F-bis aggiunta al d.lgs. 545/1992. Oltre alle retribuzioni indicate in detta tabella, ai fini del trattamento economico complessivo da riconoscere ai magistrati tributari, è fatta salva l'attribuzione dell'indennità integrativa speciale corrisposta ai magistrati ordinari.

65. L'art. 13 del d.lgs. 545/1992 precisa che ai giudici tributari, diversamente dai nuovi magistrati tributari, continua ad applicarsi a parità di funzioni giurisdizionali e di lavoro lo stesso sistema misto di compenso fisso mensile (aumentato nella misura innanzi indicata) e di compenso variabile applicato in precedenza, continuando ad operare il limite massimo di 72.000 euro lordi annui riferito al trattamento economico a qualunque titolo spettante, a fronte dell'eliminazione del c.d. incentivo economico (c.d. compenso premiale) a favore delle (ex) Commissioni più virtuose che ogni anno smaltiscono il 10% dell'arretrato dell'anno precedente, così comportando una riduzione generale media di circa 5.000 euro dei compensi che i giudici tributari percepiranno nel 2023 e negli anni successivi, secondo i dati previsionali forniti dallo stesso MEF.

66. Si è creata così una **palese disparità di trattamento economico e giuridico tra i componenti del collegio giudicante che svolgeranno le medesime funzioni giudiziarie**, a seconda delle rispettive provenienze (magistrato tributario o giudice tributario); disparità tanto più stridente se si considera che, quantomeno in sede di prima applicazione, saranno i giudici tributari attualmente in servizio come i componenti di questo Collegio a doversi occupare del tirocinio e della valutazione dei nuovi magistrati tributari assunti per concorso e che, nonostante la tanto declamata professionalizzazione, non potranno accedere come carriera professionale alla Cassazione, dove viene istituita una Sezione specializzata tributaria senza magistrati tributari specializzati dal concorso.

67. La differenziazione stipendiale tra magistrati tributari e giudici tributari basata sul concorso pubblico per titoli ed esami che solo i primi farebbero è priva di senso logico e di ragioni oggettive ed è smentita dalla norma interna che n. 34 giudici tributari togati (ordinari, amministrativi, contabili, militari) hanno potuto comunque scegliere, nel numero massimo di 100 unità (art.1, comma 10, della legge n.130/2022), di transitare definitivamente dal ruolo di giudice tributario al ruolo di magistrato onorario, dimostrando così che lo specifico concorso pubblico appena istituito per i magistrati tributari non crea né può creare un percorso professionale differenziato che giustifichi il diverso trattamento economico tra le due figure professionali che svolgono le stesse mansioni e la stessa attività giurisdizionale, senza vincoli di orario, anche per quelle controversie tributarie che, per valore (fino a euro 3.000), verranno trattate da un giudice o magistrato tributario monocratico e non dal collegio a tre giudici, come per le altre controversie che, fino alla riforma, prevedevano tutte senza limiti di valore la composizione collegiale.

68. Inoltre, si precisa che la giurisdizione tributaria è articolata in tre gradi di giudizio come quella ordinaria, con il primo grado (Commissione tributaria provinciale, dal 17 settembre 2022 Corte di giustizia tributaria di primo grado) e il secondo grado (Commissione tributaria regionale, dal 17 settembre 2022 Corte di giustizia tributaria di secondo grado) come giudizi anche di "merito", ai sensi degli artt.1-6 del d.lgs. n.575/1992, e la Cassazione come Giudice di legittimità (Sezione Quinta civile, ora Sezione tributaria). La giurisdizione tributaria ha operato e opera, fino all'attualità, a fronte esclusivamente della figura del giudice (onorario)

tributario nei primi due gradi, situazione che almeno per due anni non muterà fino all'effettiva immissione in servizio dei nuovi magistrati tributari, tra il periodo occorrente per lo svolgimento del primo concorso pubblico e tirocinio dei nuovi magistrati tributari.

69. Fanno eccezione i n. 34 giudici tributari che, come magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, hanno optato per diventare magistrati tributari e che oggi operano in questa nuova veste giuridica, andando occupare quattro posti ad essi riservati per legge nel CPGT.

70. Il rapporto di lavoro sia dei giudici tributari che dei magistrati tributari ha una specifica disciplina contenuta dal D.lgs. n.545/1992 sia in ordine ai diritti che ai doveri.

71. Come anticipato, le sanzioni dei giudici tributari e dei magistrati tributari sono disciplinate per legge (art.15 d.lgs. 545/92), così come la responsabilità (art. 4 d.lgs. 545/92) e il procedimento disciplinare (art 16 d.lgs. 545/92), disposizioni non modificate dalla legge n.130/2022, in modo non dissimile da quello dei magistrati ordinari.

72. Le delibere o risoluzioni del CPGT in materia di organizzazione degli uffici, disciplina delle assenze, delle incompatibilità, delle applicazioni, dei trasferimenti, dei carichi esigibili, delle valutazioni triennali di professionalità o le delibere del Ministero dell'Economia per quanto riguarda la determinazione dei compensi, intervenute negli ultimi venti anni, attestano che il rapporto di servizio dei giudici tributari e dei magistrati tributari è stato e sarà regolamentato con le stesse modalità di quello previsto per i magistrati ordinari per il tramite del Consiglio superiore della magistratura e del Ministero della giustizia.

73. Ne consegue che la risposta del Collegio sull'istanza di astensione proposta dalla appellata [REDACTED] dipende dalle risposte che la Corte di giustizia dell'Unione fornirà nel presente giudizio incidentale e che riguardano l'indipendenza del giudice tributario come giudice europeo a cui sono garantite dall'ordinamento Ue le stesse condizioni di lavoro del magistrato tributario oppure la coesistenza, ritenuta dalla Corte Ue compatibile con il diritto dell'Unione, di differenti tipologie di giudici che si occupano della giurisdizione tributaria con le stesse modalità organizzative e con gli stessi carichi di lavoro: il giudice tributario e il magistrato tributario.

74. I giudici tributari componenti di questo Collegio, a parte il compenso fisso mensile, percepiranno, secondo le regole dell'ordinamento nazionale per il deposito della sentenza che dovesse definire il presente giudizio principale, 26 euro (lordi), a cui aggiungere 11,50 euro (lordi) per il relatore, senza alcuna tutela previdenziale in caso di malattia o infortunio e senza il riconoscimento dello status di lavoratore subordinato.

75. Il magistrato tributario - come i n. 34 ex giudici tributari e ex giudici professionali che hanno optato per transitare nel ruolo di magistrati tributari rispondendo all'interpello del CPGT ai sensi dell'art.1 comma 4 della legge n.130/2022, per la stessa prestazione lavorativa anche come impegno complessivo di orario di lavoro; come i magistrati tributari che saranno assunti per concorso pubblico ai sensi dell'art.4 del d.lgs. n.545/1992 - percepirà il trattamento economico, contributivo e previdenziale dei magistrati ordinari, oltre alle ulteriori indennità legate alla funzione (Presidente della Corte; Presidente di Sezione; Vice Presidente di Sezione), senza essere legato al cottimo e con lo status e le tutele di lavoratore subordinato alle dipendenze del MEF, cioè Ministero dell'Economia e delle Finanze che è parte sostanziale, attraverso l'Agenzia delle Entrate e gli altri soggetti incaricati della riscossione dei tributi, dei giudizi tributari.

76. Se, dalle risposte che darà la Corte, dovesse risultare compatibile con il diritto dell'Unione l'attuale trattamento economico, previdenziale e giuridico del giudice tributario che è oggettivamente discriminatorio rispetto a quello riservato al magistrato tributario a parità di condizioni di organizzazione e di carichi di lavoro e di prestazioni concretamente svolte nell'esercizio della stessa funzione giurisdizionale, il Collegio nella sua integralità dovrebbe astenersi dal trattare il procedimento principale, avendo oggettivamente un interesse come parte alla risoluzione della controversia, ai sensi dell'art. 51 comma 1 lettera a) c.p.c..

77. Il legislatore della riforma della giustizia tributaria della legge n. 130/2022 ha qualificato i giudici tributari come giudici non professionali.

78. Dal ruolo unico aggiornato al 31 dicembre 2022 risulta che i giudici tributari in servizio erano n.2418, dal cui numero vanno detratti i n. 34 giudici tributari togati che sono diventati magistrati tributari, oltrea coloro che entro il 31 dicembre 2023 sono andati o andranno in pensione.

79. Contestualmente, il prossimo CPGT che sarà nominato entro il 31 maggio 2023 (art.8 comma 5 della legge n.130/2022) sarà composto da una maggioranza di otto membri che fa direttamente riferimento al MEF con nomina diretta o indiretta del potere esecutivo, di cui quattro componenti di nomina parlamentare e quattro componenti quali magistrati tributari appena assunti dipendente da MEF, tra i quali due magistrati

tributari (un ex giudice contabile e un ex giudice militare) sono stati già prescelti per essere gli unici della categoria di togati del settore in cui operavano ad aver risposto all'interpello di cui all'art.1 comma 4 della legge n.130/2022, da cui tutti i giudici tributari non magistrati professionali sono stati esclusi.

80. Se il giudice tributario come singolo e nella sua partecipazione al Collegio delle Corti tributarie di merito è considerato dal legislatore interno come giudice non professionale e da discriminare rispetto ai giudici professionali del futuro (i magistrati tributari che saranno assunti mediante concorso pubblico) e del presente (i n.34 giudici ordinari, amministrativi, contabili, militari che hanno optato per diventare in via esclusiva magistrati tributari alle dirette dipendenze del MEF e che hanno ben quattro rappresentanti su quindici automaticamente nominati nel prossimo CPGT), qualsiasi decisione venga adottata da questo Collegio è viziata dalla carenza dei presupposti di indipendenza dei giudici tributari.

81. Se, infatti, questo Collegio intendesse confermare la decisione già adottata dalla stessa sezione in diversa composizione tra le stesse parti (appellante Agenzia delle Entrate; appellata [REDACTED] + 1) con la sentenza del 2 marzo 2023 n.1135/2023 nel giudizio di appello, vi sarebbe un interesse personale di ciascun componente del Collegio a percepire il compenso variabile lordo pari a 26 euro per la nuova sentenza adottata utilizzando il precedente della stessa Sezione, a cui aggiungere 11,50euro per il relatore.

82. Se, invece, questo Collegio intendesse modificare la decisione già adottata dalla stessa Sezione in diversa composizione tra le stesse parti con la citata sentenza n.1135/2023 recependo le ragioni dell'Agenzia delle Entrate accogliendone l'appello, vi sarebbe comunque un interesse personale ad accogliere l'appello dell'Amministrazione finanziaria, per evitarne il ricorso per cassazione e per accreditarsi come giudice "non ostile" al MEF anche in prospettiva della progressione di carriera all'interno della giustizia tributaria.

83. Alla luce delle considerazioni svolte per ottenere una pronuncia su alcune questioni pregiudiziali, questa Corte di Giustizia Tributaria di II grado solleva questione di pregiudizialità invitando la Corte di Giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'art. 267 TFUE, a pronunciarsi, perché rilevanti, sui seguenti quesiti riguardanti le condizioni di indipendenza del giudice tributario e del magistrato tributario, prima di adottare la decisione sull'istanza di astensione proposta dall'appellata [REDACTED], sulla base della formulazione dei seguenti

QUESITI PREGIUDIZIALI

1. Se gli articoli 2 e 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (d'ora innanzi, la Carta), il valore dello Stato di diritto, il principio generale di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione e il principio dell'indipendenza del giudice che tali diritti è chiamato a garantire ostino ad una normativa interna – quale l'articolo 8 comma 5 della legge n.130/2022 – che prevede che la nomina del nuovo Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (d'ora innanzi, CPGT), che eserciterà il potere disciplinare sui n.

2.384 attuali giudici tributari e sugli attuali n. 34 magistrati tributari e sarà composto da quindici membri, di cui la maggioranza di otto membri, compreso il Presidente del CPGT, è rappresentata da n. 4 membridi nomina parlamentare e da n. 4 membri magistrati tributari dipendenti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (d'ora innanzi, MEF) e con nomina "diretta" in base a disposizione di legge per la mera appartenenza ad una delle quattro categorie di magistrati togati da cui provenivano al momento della scelta, riservata ad un contingente limitato di giudici tributari togati, di transitare nel nuovo ruolo di magistrati tributari, nel momento in cui l'esercizio del potere disciplinare, la progressione professionale e l'assegnazione degli incarichi direttivi, il potere ispettivo siano sotto il controllo di magistrati tributari dipendenti dal MEF e di nomina non concorsuale.

2. Si chiede se il magistrato ordinario, amministrativo, contabile e militare che ha risposto all'interpello del Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa previsto dall'art.1 comma 4 della legge n.130/2022 per svolgere in via esclusiva l'attività giurisdizionale tributaria, passando dal proprio status giuridico di giudice tributario in regime di non esclusività di lavoro al ruolo di magistrato tributarioalle dipendenze con vincolo di subordinazione di tipo tecnico e diretto con l'unico datore di lavoro Ministero dell'Economia e delle Finanze, rimanendo in servizio presso le Corti di giustizia tributaria di primo o di secondo grado alle stesse condizioni di lavoro e di organizzazione del servizio svolte in precedenza come giudice tributario, possa essere considerato giudice indipendente in grado di applicare il principio di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, cui fa riferimento l'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, attualmente affermato all'articolo 47

della Carta.

3. All'esito della risposta positiva della Corte ai primi due quesiti, si chiede se i giudici tributari in regime di non esclusività lavorativa nella giurisdizione tributaria, quali sono i componenti del Collegio che dovrà decidere il procedimento principale tributario di appello, rientrino nella nozione di "lavoratore" in rapporto di subordinazione di tipo tecnico e sostanziale con il datore di lavoro Ministero dell'Economia e delle Finanze, di cui, in combinato disposto, agli articoli 1, paragrafo 3, 5, 6 e 7 della direttiva 2003/88/ CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 4 novembre 2003 concernente taluni aspetti dell'organizzazione dell'orario di lavoro, alle clausole 2 e 3 dell'accordo quadro tra CES, UNICE e CEEP sul lavoro a tempo determinato concluso il 18 marzo 1999, che figura in allegato alla direttiva 1999/70/ CE del Consiglio del 28 giugno 1999, e alle clausole 2 e 3 dell'accordo quadro sul lavoro a tempo parziale concluso tra CES, UNICE e CEEP, che figura in allegato alla direttiva 97/81/CE del Consiglio del 15 dicembre 1997, nel momento in cui svolgono le stesse prestazioni di lavoro sia sotto il profilo qualitativo che quantitativo dei magistrati tributari, lavoratori subordinati a tempo pieno e indeterminato comparabili.

4. In caso di risposta affermativa al terzo quesito che precede, se l'applicazione al giudice tributario, per svolgere in via non esclusiva l'attività giurisdizionale tributaria, di condizioni di lavoro discriminatorie rispetto a quelle assicurate al magistrato tributario quale lavoratore comparabile a parità di prestazioni lavorative e operando nella stessa organizzazione giurisdizionale, con un trattamento economico di gran lunga inferiore con compensi in parte in misura fissa e in parte a cottimo per ogni decisione adottata, senza alcun trattamento previdenziale e contributivo e senza il diritto a ferie retribuite, impedisce che lo stesso giudice tributario possa essere considerato giudice indipendente in grado di applicare il principio di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, cui fa riferimento l'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, attualmente affermato all'articolo 47 della Carta.

5. In ogni caso, se gli articoli 20, 31 e 47 della Carta, gli articoli 1, paragrafo 3, 5, 6 e 7 della direttiva 2003/88/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 4 novembre 2003 concernente taluni aspetti dell'organizzazione dell'orario di lavoro, la clausola 4 dell'accordo quadro tra CES, UNICE e CEEP sul lavoro a tempo determinato concluso il 18 marzo 1999, che figura in allegato alla direttiva 1999/70/ CE del Consiglio del 28 giugno 1999, e la clausola 4 dell'accordo quadro sul lavoro a tempo parziale concluso tra CES, UNICE e CEEP, che figura in allegato alla direttiva 97/81/CE del Consiglio del 15 dicembre 1997, come interpretati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea con la sentenza del 1° marzo 2012 O'Brien, C-393/10, EU:C:2012:110, con la sentenza del 16 luglio 2020 Governo della Repubblica italiana (Status dei giudici di pace italiani), C-658/18, EU:C:2020:572, e con la sentenza del 7 aprile 2022 PG c. Ministero della giustizia, C-236/20, EU:C:2022:263 ostino rispetto a normativa interna che discrimina il trattamento economico, previdenziale, contributivo e il diritto alle ferie retribuite dei giudici tributari rispetto ai magistrati tributari come lavoratori comparabili, non sussistendo ragioni oggettive per negare ai giudici tributari lo status di lavoratore secondo il diritto dell'Unione e per applicare un trattamento differenziato o discriminatorio tra le due categorie di lavoratori sia per la comune assenza di orario di lavoro nello svolgimento dell'attività giurisdizionale sia per lo svolgimento delle stesse identiche funzioni giurisdizionali nello stesso settore della giustizia tributaria.

6. Infine, se gli artt. 20, 21 e 47 della Carta e gli articoli 1, 2, paragrafi 1 e 2, lettera a), e 6, paragrafo 1, della direttiva 27 novembre 2000, n. 2000/78/CE (Direttiva del Consiglio che stabilisce un quadro generale per la parità di trattamento in materia di occupazione e di condizioni di lavoro), le clausole 2 e 3 dell'accordo quadro tra CES, UNICE e CEEP sul lavoro a tempo determinato concluso il 18 marzo 1999, che figura in allegato alla direttiva 1999/70/CE del Consiglio del 28 giugno 1999, l'articolo 4 paragrafo 1 lettera e) della direttiva (UE) 2019/1152 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019 relativa a condizioni di lavoro trasparenti e prevedibili nell'Unione europea ostino rispetto a disposizioni interne – come l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n. 545/1992, come modificato dall'art.1, comma 1, lett.I), numero 2.2) della legge n. 130/2022 - che riducono progressivamente a 70 anni la durata dell'incarico dei giudici tributari, rispetto ai giudici tributari che hanno cessato o cesseranno dall'incarico al compimento del 75° anno di età entro il 31 dicembre 2023, senza ragioni oggettive.

* * *

OPINIONE DI QUESTA CORTE DEL RINVIO SUI QUESITI PREGIUDIZIALI

Sui primi due quesiti sull'autonomia e indipendenza del Consiglio di Presidenza di giustizia tributaria e sull'indipendenza dei magistrati tributari

84. Con il primo quesito si chiede se gli articoli 2 e 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, l'articolo 47 della Carta, il valore dello Stato di diritto, il principio generale di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'Unione e il principio dell'indipendenza del giudice che tali diritti è chiamato a garantire siano in contrasto con disposizioni interne, in particolare con l'articolo 8 comma 5 della legge n. 130/2022, che prevedono che la nomina entro il 31 maggio 2023 del nuovo CPGT, che eserciterà il potere disciplinare sui n. 2.384 attuali giudici tributari e sugli attuali n.34 magistrati tributari e sarà composto da quindici membri, di cui la maggioranza di otto membri, compreso il Presidente del CPGT, è rappresentata da n. 4 membri di nomina parlamentare e da n. 4 membri magistrati tributari dipendenti dal MEF, nel momento in cui l'esercizio del potere disciplinare, la progressione professionale e l'assegnazione degli incarichi direttivi, il potere ispettivo saranno sotto il controllo di magistrati tributari dipendenti dal MEF e di nomina non concorsuale.

85. Questo Collegio ritiene che la nuova composizione del CPGT che diventerà operativa entro il 31 maggio 2023 non consenta di affermare che l'organo di autogoverno della magistratura tributaria possa assicurare le condizioni di autonomia e indipendenza dei giudici tributari dal MEF, parte formale e sostanziale dei processi nel settore della giustizia tributaria.

86. In particolare, già sussistono molte criticità nell'organizzazione giudiziaria tributaria con una eccessiva ingerenza da parte del MEF, come innanzi segnalato, e, nel momento in cui, la riforma del CPGT nei termini descritti in narrativa con l'inserimento di n. 34 magistrati tributari di nomina non concorsuale che, unitamente ai quattro membri del CPGT di nomina parlamentare, costituiranno la maggioranza assoluta del CPGT compreso il Presidente (nominato tra i membri indicati dal Parlamento).

87. L'esercizio del potere disciplinare, la progressione professionale e l'assegnazione degli incarichi direttivi, il potere ispettivo (Ufficio ispettivo di cui all'art.24 commi 2-bis e 2-ter del d.lgs. n.575/1992) e il potere di selezionare la giurisprudenza interna da utilizzare come banca dati per orientare le decisioni della giustizia tributaria di primo e di secondo grado (Ufficio del Massimario di cui all'art.24-bis del d.lgs. n.575/1992) saranno totalmente sotto il controllo di magistrati tributari dipendenti dal MEF.

88. Come evidenziato in narrativa, con la delibera n. 158/2023 del 31.1.2023 e con la delibera n. 441/2023 del 28.3.2023 l'attuale CPGT ha disciplinato le modalità di accesso rispettivamente all'Ufficio del Massimario Nazionale e all'Ufficio ispettivo, in modo tale da riservare agli attuali consiglieri del CPGT uscente punteggi privilegiati, legati all'esercizio dell'incarico di componente del CPGT, per accedere ai nuovi Uffici creati dalla legge n. 130/2022 con incarichi retribuiti, con esonero dal prestare attività giurisdizionale come giudice tributario.

89. Non pare a questo Collegio che possa dubitarsi dell'apparenza di non autonomia e non indipendenza sia del CPGT sia di questa categoria di magistrati tributari di nomina non concorsuale attualmente operanti.

90. La Corte con la sentenza della Grande Sezione del 15 luglio 2021 nella causa C-791/19 Commissione europea contro Repubblica di Polonia (EU:C:2021:596) ha sottolineato al punto 51 che il rispetto da parte di uno Stato membro dei valori sanciti dall'articolo 2 del TUE costituisce una condizione per il godimento di tutti i diritti derivanti dall'applicazione dei trattati a tale Stato membro. Uno Stato membro non può quindi modificare la propria normativa in modo da comportare una regressione della tutela del valore dello Stato di diritto, valore che si concretizza, in particolare, nell'articolo 19 del TUE. Gli Stati membri sono quindi tenuti a provvedere affinché sia evitata qualsiasi regressione, riguardo a detto valore, della loro legislazione in materia di organizzazione della giustizia, astenendosi dall'adottare qualsiasi misura che possa pregiudicare l'indipendenza dei giudici.

91. Peraltro, la fattispecie del presente procedimento incidentale pare possa essere delibata nel senso della non indipendenza dei giudici anche alla luce della sentenza della Grande Sezione della Corte del 21 gennaio 2020 nella causa Banco de Santander SA C- 274/14 (EU:C:2020:17) ai punti 78-85 sui membri del TEA regionali e locali.

92. Per quanto riguarda il secondo quesito sull'indipendenza dei magistrati tributari, questo Collegio ritiene che i n. 34 magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari che hanno risposto all'interpello del Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa previsto dall'art. 1, comma 4, della legge n.130/2022 per svolgere in via esclusiva l'attività giurisdizionale tributaria, passando dal proprio status giuridico di giudice tributario in regime di non esclusività di lavoro al ruolo di magistrato tributario alle dipendenze dirette del MEF,

rimanendo in servizio presso le Corti di giustizia tributaria di primo o di secondo grado alle stesse condizioni di lavoro e di organizzazione del servizio svolte in precedenza come giudice tributario, non possano essere considerati giudici indipendenti in grado di applicare il principio di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, cui fa riferimento l'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, attualmente affermato all'articolo 47 della Carta.

Sul terzo quesito sullo status di lavoratore del giudice tributario

93. Con il terzo quesito il Collegio chiede alla Corte se i giudici tributari in regime di non esclusività lavorativa nella giurisdizione tributaria rientrino nella nozione di "lavoratore" secondo il diritto dell'Unione, in rapporto di subordinazione di tipo tecnico e sostanziale con il datore di lavoro MEF, nel momento in cui i giudici tributari svolgono le stesse prestazioni di lavoro sia sotto il profilo qualitativo che quantitativo dei magistrati tributari, lavoratori subordinati a tempo pieno e indeterminato comparabili.

94. Il diritto dell'Unione di cui questo Collegio chiede alla Corte l'interpretazione è stato individuato negli articoli 1, paragrafo 3, 5, 6 e 7 della direttiva 2003/88/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 4 novembre 2003 concernente taluni aspetti dell'organizzazione dell'orario di lavoro, nonché alle clausole 2 e 3 dell'accordo quadro sul lavoro a tempo parziale concluso tra CES, UNICE e CEEP, che figura in allegato alla direttiva 97/81/CE del Consiglio del 15 dicembre 1997 e le clausole 2 e 3 dell'accordo quadro tra CES, UNICE e CEEP sul lavoro a tempo determinato concluso il 18 marzo 1999, che figura in allegato alla direttiva 1999/70/CE del Consiglio del 28 giugno 1999.

95. La direttiva 1999/70/CE sul lavoro a tempo determinato trova applicazione ai giudici tributari perché la durata dell'incarico giurisdizionale è stata stabilita a tempo determinato al momento della nomina, in base alla disposizione di legge all'epoca vigente, fino al raggiungimento del 75° anno di età, prima di essere modificata dalla legge n.130/2022 per essere ridotta al compimento del 70° anno di età, con il descritto meccanismo di gradualità nella cessazione definitiva del rapporto di lavoro.

96. La direttiva 97/81/CE sul lavoro a tempo parziale trova applicazione non in relazione all'orario di lavoro dei giudici tributari e dei magistrati tributari, che non viene regolamentato per nessuna delle due categorie di lavoratori, ma perché l'attuale status di giudice onorario (cioè non lavoratore) attribuito al giudice tributario dal legislatore e dalla giurisprudenza della Cassazione e del Consiglio di Stato è legato al carattere non esclusivo dell'attività giurisdizionale svolta dal giudice tributario, rispetto ad altra attività lavorativa di lavoro dipendente o di lavoro autonomo compatibile con l'incarico di giudice tributario.

97. La situazione è simile ma non identica a quella dei magistrati onorari che operano nell'ambito della giustizia ordinaria (giudici di pace, vice procuratori onorari e giudici onorari di tribunale), di cui la Corte si è occupata nelle recenti decisioni del 16 luglio 2020 [sentenza Governo della Repubblica italiana (Status dei giudici di pace italiani), C-658/18, EU:C:2020:572; d'ora innanzi sentenza UX] e del 7 aprile 2022 (sentenza PG c. Ministero della giustizia, C-236/20, EU:C:2022:263; d'ora innanzi, sentenza PG), che sono stabilizzati, a seguito di superamento di una procedura concorsuale, con rapporto di lavoro subordinato alle dipendenze del Ministero della giustizia fino al raggiungimento del 70° anno di età e con retribuzione di funzionario amministrativo e non da giudice, che hanno scelto, dopo la conferma in ruolo ad esaurimento se svolgere l'incarico in via esclusiva o in via non esclusiva, come previsto dall'art. 29 comma 6 del d.lgs. n.116/2017. In caso di scelta per il lavoro non esclusivo, in realtà, il magistrato onorario confermato continua a non avere una specifica regolamentazione dell'orario di lavoro, ma soltanto una riduzione della retribuzione nella misura di circa il 20% in meno rispetto a quella prevista per i magistrati onorari confermati che hanno optato per svolgere l'incarico in via esclusiva.

98. Dalle citate sentenze UX e PG della Corte sui giudici di pace italiani si ricavano tutte le risposte interpretative che consentono a questo Collegio di esprimere l'opinione che anche i giudici tributari, come i magistrati tributari, rientrino nella nozione di "lavoratore" secondo il diritto dell'Unione, in rapporto di subordinazione di tipo tecnico e sostanziale con il datore di lavoro MEF (v. in particolare, sentenza UX, punti 78-113 nonché punti 114-134).

Sul quarto quesito sull'indipendenza del giudice tributario

99. Con il quarto quesito si chiede alla Corte l'applicazione al giudice tributario di condizioni di lavoro

discriminatorie rispetto a quelle assicurate al magistrato tributario quale lavoratore a tempo indeterminato comparabile a parità di prestazioni lavorative e operando nella stessa organizzazione giurisdizionale, con un trattamento economico di gran lunga inferiore rispetto al magistrato tributario, con compensi in parte in misura fissa e in parte a cottimo per ogni decisione adottata, senza alcun trattamento previdenziale e contributivo e senza il diritto a ferie retribuite, impedisca che lo stesso giudice tributario possa essere considerato giudice indipendente in grado di applicare il principio di tutela giurisdizionale effettiva dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, cui fa riferimento l'articolo 19, paragrafo 1, secondo comma, TUE, attualmente affermato all'articolo 47 della Carta.

100. La Corte ha affrontato la questione nella sentenza della Grande Sezione del 27 febbraio 2018 in causa Associação Sindical dos Juizes Portugueses C-64/16 (EU:C:2018:117), enunciando i seguenti principi.

101. Secondo la Corte (sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses, punto 42) la garanzia di indipendenza, intrinseca alla funzione giurisdizionale si impone non soltanto a livello dell'Unione, per i giudici dell'Unione e gli avvocati generali della Corte, come previsto dall'articolo 19, paragrafo 2, terzo comma, TUE, ma anche a livello degli Stati membri, per i giudici nazionali.

102. L'indipendenza dei giudici nazionali è essenziale, in particolare, per il buon funzionamento del sistema di cooperazione giudiziaria costituito dal meccanismo del rinvio pregiudiziale di cui all'articolo 267 TFUE, in quanto tale meccanismo può essere attivato unicamente da un organo, incaricato di applicare il diritto dell'Unione, che soddisfi, segnatamente, tale criterio di indipendenza (sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses, punto 43).

103. La nozione di indipendenza presuppone, in particolare, che l'organo di cui trattasi eserciti le sue funzioni giurisdizionali in piena autonomia, senza vincoli gerarchici o di subordinazione nei confronti di alcuno e senza ricevere ordini o istruzioni da alcuna fonte, e che esso sia quindi tutelato da interventi o pressioni dall'esterno idonei a compromettere l'indipendenza di giudizio dei suoi membri e ad influenzare le loro decisioni (sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses, punto 44).

104. Orbene, al pari dell'inamovibilità dei membri dell'organo di cui trattasi (v., in particolare, sentenza del 19 settembre 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, punto 51), il fatto che questi ultimi percepiscano una retribuzione di livello adeguato all'importanza delle funzioni che esercitano costituisce una garanzia inerente all'indipendenza dei giudici (sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses, punto 45).

105. Alla luce dei principi enunciati dalla Corte, a parte i profili di apparenza di non autonomia e non indipendenza del CPGT rappresentati con i primi due quesiti pregiudiziali, il trattamento economico del giudice tributario e la mancanza di tutele previdenziali e del diritto alle ferie retribuite, a causa della esclusione per legge dello status di lavoratore subordinato, non appaiono garantire l'indipendenza del giudice tributario. E ciò sotto un duplice profilo.

106. Da un lato esso il trattamento economico del giudice tributario, a parte l'esiguo compenso fisso mensile, è determinato con provvedimento della stessa amministrazione i cui provvedimenti sono soggetti al controllo giurisdizionale, dall'altro esso non appare determinato in misura adeguata rispetto a quello di gran lunga superiore del magistrato tributario come lavoratore a tempo pieno e indeterminato equiparabile.

107. Sotto il primo profilo la apparente non indipendenza del giudice tributario risulta addirittura per tabulas se si osserva che il fatto che la retribuzione è determinata dall'autorità di vertice del MEF, cioè della amministrazione soggetta a controllo, costituisce una apparenza di potere di pressione addirittura manifesta. Inoltre, l'art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 545/1992 prevede che «la liquidazione dei compensi è disposta dalla direzione regionale delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria di appartenenza e i pagamenti relativi sono fatti dal dirigente responsabile della segreteria della commissione, quale funzionario delegato cui sono accreditati i fondi necessari». In buona sostanza, il compenso è determinato dal vertice della amministrazione controllata, la liquidazione è disposta dall'organo cui sono imputabile la più gran parte degli atti impugnati e il pagamento è effettuato materialmente dall'organo ausiliario del giudice, istituzionalmente dipendente dalla amministrazione controllata.

108. Sotto il secondo profilo, appare evidente che la corresponsione ai giudici tributari di compensi non adeguati rispetto ai magistrati tributari che svolgono lo stesso incarico giurisdizionale e alle stesse

condizioni di lavoro e di organizzazione giudiziaria mette a serio rischio l'immagine di relativa indipendenza e soprattutto imparzialità verso l'esterno.

109. In particolare, dai dati previsionali del MEF risulta il seguente costo medio dei compensi annui per i giudici tributari alla data del 31.12.2022, espressi in euro:

Funzione	Costo fisso ann.le prev.te	Costo medio annuale compenso variabile	Costo medio. Tot. annuale CUT	emol.ti per funz.ne
Pres.Comm.	5.940,00	9.160,00	6.881,00	21.981,00
Presid.sezione	5.316,00	9.160,00	6.881,00	21.357,00
V.Pres.Sezione	5.004,00	9.160,00	6.881,00	21.045,00
Giudice.	4.692,00	9.160,00	6.881,00	20.733,00

110. Sempre dai dati previsionali del MEF risulta il seguente costo medio dei compensi annui per i giudici tributari a decorrere dal 1.1.2023, alla luce della riforma della legge n.130/2022, espressi in euro:

Funzione	Costo fisso annuale rivalutato	Costo medio annuale compenso variabile	Totale emolum.ti
Pres.te Comm.	7.722,00	9.160,00	16.882,00
Pres.te di sezione	6.911,00	9.160,00	16.071,00
VicePres.te Sezione	6.505,00	9.160,00	15.665,00
Giudice	6.100,00	9.160,00	15.260,00

111. Viceversa, lo stipendio garantito al magistrato tributario ex giudice tributario di nomina non concorsuale è mediamente pari a quattro volte il compenso medio annuo percepito dal giudice tributario, a parità di lavoro e di responsabilità.

112. Per fare un raffronto con i magistrati onorari (circa n.1600) che hanno ricevuto la conferma nelle funzioni giurisdizionali fino al compimento del 70° anno di età con rapporto di lavoro subordinato alle dipendenze del Ministero della giustizia con trattamento economico di funzionario amministrativo, lo stesso Ministero della giustizia con la circolare del 31 marzo 2023 prot.n. 0072653.U ha individuato il compenso minimo annuale, a seconda dell'anzianità di servizio partendo dalla fascia più bassa, che il magistrato onorario confermato in regime di non esclusività riceverà nel 2023 in € 30.777,36, mentre il magistrato onorario confermato in regime di esclusività riceverà nel 2023 lo stipendio minimo annuale di € 36.313,29, sempre partendo dalla fascia più bassa di anzianità di servizio.

113. Non sembra a questo Collegio che il giudice tributario, in questa situazione di palese discriminazione, possieda le condizioni di indipendenza del giudice pretese dalla giurisprudenza della Corte.

Sul quinto quesito relativo alla natura discriminatoria delle condizioni di lavoro del giudice tributario rispetto al magistrato tributario comparabile

114. Con il quinto quesito si chiede alla Corte se il diritto dell'Unione richiamato nel quesito osti rispetto a normativa interna che discrimina il trattamento economico, previdenziale, contributivo e il diritto alle ferie retribuite dei giudici tributari rispetto ai magistrati tributari come lavoratori comparabili, non sussistendo ragioni oggettive per negare ai giudici tributari lo status di lavoratore secondo il diritto dell'Unione e per applicare un trattamento differenziato o discriminatorio tra le due categorie di lavoratori sia per la comune assenza di orario di lavoro nello svolgimento dell'attività giurisdizionale sia per lo svolgimento delle stesse identiche funzioni giurisdizionali nello stesso settore della giustizia tributaria.

115. Ove la Corte dovesse accertare la sussistenza della discriminazione lamentata, pur in una situazione di apparenza di non autonomia e di non indipendenza del CPGT come rappresentata in relazione al primo quesito, appare a questo Collegio che al giudice tributario sarebbe comunque garantito un quadro interpretativo di tutela effettiva di condizioni di lavoro non discriminatorie da parte del diritto dell'Unione, che farebbe venir meno l'attuale situazione di apparenza di non indipendenza del giudice tributario, consentendo così al Collegio di respingere la domanda di astensione proposta da [REDACTED] e di decidere nel merito la causa.

116. Dalle citate sentenze UX e PG della Corte sui giudici di pace italiani si ricavano tutte le risposte interpretative che consentono a questo Collegio di esprimere l'opinione che i giudici tributari sono

discriminati rispetto ai magistrati tributari rispetto al trattamento economico, previdenziale, contributivo e il diritto alle ferie retribuite e che non sussistono ragioni oggettive che possano giustificare la discriminazione (v. in particolare, sentenza UX, punti 135-163).

117. Infatti, la Corte nella sentenza UX ha ammesso che «talune disparità di trattamento tra lavoratori a tempo indeterminato assunti al termine di un concorso e lavoratori a tempo determinato assunti all'esito di una procedura diversa da quella prevista per i lavoratori a tempo indeterminato possono, in linea di principio, essere giustificate dalle diverse qualifiche richieste e dalla natura delle mansioni di cui devono assumere la responsabilità» (sentenza UX, punto 159) per giustificare differenze di trattamento tra giudici di pace e giudici ordinari equiparabili.

118. Ma nessuna ragione oggettiva può giustificare disparità di trattamento tra giudici tributari e magistrati tributari ex giudici tributari di nomina non concorsuale, svolgendo le stesse mansioni, avendo la stessa "qualifica" e avendo avuto accesso alla giustizia tributaria attraverso la stessa procedura concorsuale con inserimento nel ruolo unico nazionale dei componenti delle Corti di giustizia tributaria, già Commissioni tributarie.

Sul sesto quesito relativo alla discriminatoria per età del giudice tributario

119. Con il sesto quesito si chiede alla Corte se gli artt. 21 e 47 della Carta e gli articoli 1, 2, paragrafi 1 e 2, lettera a), e 6, paragrafo 1, della direttiva 2000/78/CE, le clausole 2 e 3 dell'accordo quadro tra CES, UNICE e CEEP sul lavoro a tempo determinato recepito dalla direttiva 1999/70/CE, l'articolo 4 paragrafo 1 lettera e) della direttiva (UE) 2019/1152 ostino rispetto a disposizioni interne – come l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n.545/1992, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. l), numero 2.2) della legge n.130/2022 - che riducono progressivamente a 70 anni la durata dell'incarico dei giudici tributari, rispetto ai giudici tributari che hanno cessato o cesseranno dall'incarico al compimento del 75° anno di età entro il 31 dicembre 2023, senza ragioni oggettive.

120. E' opinione del Collegio che l'art. 11, comma 2, del d.lgs. n.545/1992, come modificato dall'art. 1, comma 1, lett. l), numero 2.2) della legge n.130/2022, ha ridotto l'età per la cessazione dall'incarico dei componenti delle commissioni tributarie da 75 a 70 anni, si pone in contrasto con l'indicato diritto dell'Unione, con discriminazione diretta per età rispetto ai giudici tributari che hanno cessato o cesseranno dall'incarico al compimento del 75° anno di età entro il 31 dicembre 2023, senza ragioni oggettive.

121. Addirittura, il legislatore della riforma della giustizia tributaria è ben consapevole che la riduzione del limite di durata massima dell'incarico di giudice tributario da 75 anni a 70 anni, sia pure con i correttivi della disciplina transitoria innanzi evidenziata e con la proroga di un anno di cui all'art. 3, comma 6, del d. l. n.198/2022 (c.d. "milleproroghe"), comporterà dal 1° gennaio 2024 seri problemi organizzativi (e quindi tale disposizione è priva di ragioni oggettive), tanto che, prima della proroga di un anno dell'entrata in vigore dei termini previsti dall'art.8 della legge n.130/2022, l'art. 1, comma 14, della stessa legge n. 130/2022 ha previsto che il CPGT, entro il 31 gennaio 2023, avrebbe dovuto individuare le sedi delle corti di giustizia tributaria nelle quali non è possibile assicurare l'esercizio della funzione giurisdizionale a seguito dell'abbassamento dell'età di durata massima dell'incarico.

122. La Corte con la sentenza del 3 giugno 2021 nella causa Ministero della Giustizia contro GN C-914/19 (EU:C:2021:430) ha ritenuto che la norma della legge notarile che fissa in 50 anni il limite massimo di età per l'accesso al notariato non sia conforme all'art. 6, paragrafo 1, della direttiva 2000/78/CE. Nella pronuncia si chiarisce che l'articolo 3, paragrafo 1, lettera a), della citata Direttiva si applica a tutti i lavoratori per quanto attiene, in particolare, alle condizioni di accesso all'occupazione e al lavoro, sia dipendente che autonomo, compresi i criteri di selezione e le condizioni di assunzione, indipendentemente dal ramo di attività e a tutti i livelli della gerarchia professionale.

123. La Corte ha ricordato che «una disparità di trattamento in ragione dell'età non costituisce discriminazione laddove sia oggettivamente e ragionevolmente giustificata, nell'ambito del diritto nazionale, da una finalità legittima, segnatamente da giustificati obiettivi di politica del lavoro, di mercato del lavoro e di formazione professionale, e i mezzi per il conseguimento di tale finalità siano appropriati e necessari» (sentenza Ministero della Giustizia contro GN, punto 28). Nel caso di specie, l'abbassamento a 70 anni del limite di età di 75 anni originariamente previsto per i giudici tributari per la cessazione dell'incarico giurisdizionale è contrario ad ogni logica ed è privo di giustificazione e anche tale

disposizione contribuisce a creare l'apparenza di non indipendenza del giudice tributario, anticipando, nel caso di specie, alla data del 26.10.2025 al compimento del 73° anno di età la cessazione dell'incarico di uno dei tre componenti di questo Collegio.

P.Q.M.

la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio (sezione 12°), così provvede:

- sospende il processo nelle more della pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea;
- rimette alla Corte di Giustizia dell'Unione europea le questioni pregiudiziali indicate in motivazione;
- ordina alla Segreteria della sezione di comunicare alle parti costituite la presente ordinanza.
- dispone che la presente ordinanza – a cura della Segreteria della sezione e in copia conforme- sia trasmessa alla Corte di Giustizia dell'Unione europea (presso la cancelleria della Corte in Rue du Fort Niedergrünwald, L-2925 Lussemburgo) in formato cartaceo o in via telematica unitamente agli atti del fascicolo di causa del procedimento principale.