GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

La Riforma che verrà. Quale giustizia tributaria?

di Giovanni Diotallevi

9 dicembre 2020

La Riforma che verrà. Quale giustizia tributaria?*

di Giovanni Diotallevi

La giustizia tributaria è stata oggetto, nell'ultimo anno e mezzo, di numerose proposte di riforma che evidenziano una serie di caratteristiche comuni sintetizzabili nell'affidamento della sua gestione non più al MEF ma alla Presidenza del Consiglio dei ministri, nella previsione di istituire sostanzialmente una quinta magistratura, dopo quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare, attraverso un ruolo autonomo distinto della magistratura tributaria, con progressivo ridimensionamento dei giudici onorari, fino alla composizione del suo organico con magistrati a tempo pieno, assunti per concorso pubblico, per titoli ed esami, anche su base regionale. Le competenze tra i tre gradi di giudizio sarebbero suddivise tra l'istituendo Tribunale tributario, la Corte di appello tributaria, e la sezione tributaria della Corte di cassazione, che dovrebbe trovare una sua collocazione autonoma per legge. Vi è anche la previsione di un giudice monocratico in primo grado, prevalentemente onorario, per controversie non superiori ad un determinato importo; troverebbe poi una sua specifica valorizzazione l'istituto della mediazione[1].

Queste proposte, indicate sommariamente, meritano una attenta riflessione perché, accanto ad alcune soluzioni condivisibili, nella loro struttura portante individuano opzioni che fanno sorgere una serie di perplessità in ordine alla loro effettiva praticabilità.

Credo che una delle peculiarità positive del modello di processo tributario su cui si possa ragionare in maniera condivisa possa essere quello di un modello intrinsecamente flessibile, che non perda di vista la necessità di una sua coerenza rispetto al modello tendenzialmente unitario del "giusto processo", che, anche in questo caso, trova la sua sintesi nel giudizio di cassazione.

Mi sembra necessario dunque perseguire l'obiettivo di ragionare su una ipotesi di intervento strutturale praticabile, che non si pieghi alla logica della provvisorietà, idoneo a sostituire, almeno in parte, ma in modo significativo, l'attuale struttura ordinamentale della giustizia tributaria con evidenti ricadute anche sulla struttura della fase processuale.

Capace di caratterizzarsi come un modello "costituzionale", né debole né forte, ma "riconoscibile", anche in relazione al suo carattere documentale e alla esigenza di rapidità ad esso collegata**[2]**.

E questo sotto tre diversi profili. Per il carattere di terzietà ed imparzialità dei giudici che ne fanno parte. Per le modalità di accesso dei suoi componenti. Per la qualità della giurisdizione che deve esprimere.

Tutti aspetti che richiedono quindi anche una riforma ordinamentale "possibile" della giustizia tributaria.

A tal fine è opportuno ricordare che, con Ordinanza n. 227/2016, la Corte Costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'attuale impianto.

Le questioni di legittimità costituzionale sui D.lgs. n. 545/92 e n. 546/92, sollevate dalla CTP di Reggio Emilia con riferimento alla possibilità che l'ordinamento e l'organizzazione della giustizia tributaria non fossero compatibili con la garanzia di indipendenza del giudice, sono state ritenute inammissibili dalla Corte costituzionale, perché erano stati richiesti plurimi interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme, e, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria», «interventi in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore»**[3]**.

Ma questa ordinanza, al di là della dichiarazione di inammissibilità, ha comunque inteso proporre al legislatore un intervento sul sistema della giustizia tributaria.

E' vero che la Corte costituzionale ha in più occasioni affermato l'assenza di un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i vari modelli processuali e che tale diversificazione

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

E' un approccio di carattere funzionale, oggi temperato nella logica del "giusto processo", legato all'interesse fiscale e sistematico che ricerca piuttosto una sorta di contaminazione tra principi "forti" e principi "deboli" sotto il profilo costituzionale, proprio perché la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria, giustifica, certo, i penetranti poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria, ma non implica assolutamente, né consente che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale**[4]**.

Se questo è, in sintesi, lo scenario di partenza credo che debba escludersi la possibilità che, per i gradi di merito, la giustizia tributaria possa essere incorporata all'interno della giurisdizione ordinaria, *sic et simpliciter,* perché, allo stato, le carenze strutturali, umane e materiali, non consentirebbero di adeguare la sua azione al principio di buon andamento evocato dall'art. 97 della Costituzione.

Al contrario mi sembra praticabile, e sotto alcuni profili sagace, una proposta che intenda intervenire sulla struttura ordinamentale dei gradi di merito, in particolare sull'appello; con la piena consapevolezza dei limiti che pone l'art. 102 della Cost., proprio perché non è tale da impattare con i serissimi dubbi di costituzionalità che si dovrebbero affrontare invece perseguendo l'idea di realizzare una nuova giurisdizione speciale.

La configurazione di una sezione specializzata della Corte d'appello composta da magistrati ordinari con l'ausilio di giudici onorari con competenze specifiche, prefigura, in quest'ottica, un approccio culturale e professionale alla materia, ragionevolmente idoneo a fornire una risposta complessiva di qualità, potenzialmente capace di incidere sulla necessità di proporre ricorsi per cassazione in ragione di una giurisprudenza dei giudici di merito non pienamente soddisfacente; anche se mi sembra corretto sottolineare il miglioramento della qualità complessiva del prodotto giurisdizionale intervenuto negli ultimi dieci anni; che comunque è suscettibile di ulteriori miglioramenti.

Si tratta allora di costruire un modello, per le Corti di appello, che potrebbe fare riferimento ai collegi del giudizio minorile di merito, con esperti (magistrati onorari appunto) scelti tramite un concorso per titolo ed esame, una sola prova in materia tributaria, necessariamente a tempo, per rispettare il carattere dell'onorarietà.

In parte si tratta di riproporre anche l'operazione fatta con l'art. 2 del **D.L. 24 gennaio 2012, n. 1** con cui sono state istituite delle vere e proprie sezioni specializzate in materia di impresa; anche

nel nostro caso verrebbe affidata la trattazione di controversie in cui è necessario assicurare la presenza di una peculiare specializzazione del Giudice in ragione dello specifico tasso tecnico richiesto dallo studio della materia.

Si può prevedere un'ulteriore subordinata. Forse potrebbe essere replicabile anche in questo caso, come avviene nelle sezioni specializzate in materia di impresa, in determinate situazioni di carichi non particolarmente gravosi, per i magistrati ordinari, la possibilità di prevedere un impegno part time nella sezione specializzata con la conseguente trattazione di processi differenti, a condizione che tale attribuzione non comporti ritardo nella decisione dei giudizi in materia tributaria. Ovviamente la previsione dovrebbe trovare una compiuta tabellarizzazione nella individuazione dei criteri cui dovrebbero fare riferimento i Presidenti di Corte d'appello.

Un'ultima considerazione riguarda i costi della specializzazione che non si possono evitare: nella formazione, nelle strutture, nell'aggiornamento dei giudici; soprattutto nel consentire loro di dedicarsi, in modo se non esclusivo, assolutamente prevalente, a una sempre più impegnativa 'specializzazione', che richiede – a fianco delle tradizionali conoscenze giuridiche – conoscenze in materia di economia, di commercio e prassi internazionali, di linguaggi e ordinamenti diversi dai nostri. Favorisce questa scelta inoltre, la circostanza che anche nelle CTR è ormai stato introdotto il Processo tributario telematico.

Quello che ho descritto è tuttavia uno scenario che in prospettiva non mi sembra che possa interessare esclusivamente le Corti di appello, perché è comunque necessario affrontare il problema, pur mantenendo ferma la situazione esistente per le Commissioni di primo grado, della creazione di canali di collegamento istituzionali tra i gradi di merito e tra questi e la Corte di cassazione.

La creazione delle sezioni specializzate presso le Corti di appello si collega, infatti, alla necessità di apportare comunque miglioramenti nel funzionamento degli organi giurisdizionali di primo grado. Anche se allo stato dovrebbe trovare conferma nella sostanza la sua attuale configurazione. E' una scelta che appare giustificata dalla natura accidentata del terreno su cui poggia l'intervento riformatore, per cui sembra utile muoversi in una prospettiva prudente; una scelta quasi obbligata, da gestire con la consapevolezza di evitare che le CTP divengano un corpo separato rispetto al grado di appello e di legittimità, soprattutto se dovesse mancare un collegamento organico con i gradi superiori.

Collegamento che però può essere individuato da un lato nel possibile reclutamento dei giudici onorari d'appello anche tra i componenti laici delle CTP, dopo un congruo periodo di servizio, da

affiancare ai magistrati onorari assunti direttamente tramite un concorso per titoli ed esame, in materia tributaria, e dei magistrati ordinari con funzioni part time, membri delle CTP, che intendano trasferirsi a domanda nella sezione della Corte d'appello specializzata, questa volta a tempo pieno, salvo eventualmente le diverse previsioni tabellari.

Un altro canale di collegamento, insieme alla necessità di rimodulare tempi e spazio di controllo sulla professionalità tramite il CPGT, potrebbe riguardare la valorizzazione del procedimento conciliativo preprocessuale e la sua caratteristica "compositiva", magari introducendolo espressamente anche nella fase processuale d'appello, per le controversie nelle quali l'accordo di mediazione non sia stato raggiunto in precedenza.

C'è un infine un risultato di fondo che sembra importante sottolineare: questa scelta di muoversi per raggiungere una omogeneità di base sulla qualità del sistema processuale, intervenendo sulle caratteristiche ordinamentali della giustizia tributaria, pur mantenendo alcune specificità che derivano proprio dalla specialità della materia, come per esempio il rafforzamento dei poteri del CPGT, guardano con maggiore nitore al giusto processo come approdo condiviso, ai cui principi può fare riferimento, a mio parere, anche il processo tributario, fermo restando un corretto bilanciamento degli interessi coinvolti secondo il quadro delineato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 109 del 2007.

E questa mi sembra non l'ultima delle ragioni per percorrere questa prospettiva di riforma.

*****Il contributo fa riferimento all'intervento tenuto nel corso del Webinar "*La Riforma che verrà. Quale giustizia tributaria?***"** organizzato da AREA DG il 27 novembre 2020

[1] Si vedano, ad esempio, le proposte presentate alla Camera dei deputati n. 1521 del 21.01.2019, prima firmataria l'On.le Martinciglio + 8 (M5S) e la proposta n. 1526 del 23.01.2019, primo firmatario l'On.le Centemero + 83 (Lega) e, nella precedente legislatura la proposta di legge C. 3734 presentata l'8 aprile 2016 dall' on Ermini e dall'on. Ferranti (PD) e nell'attuale legislatura al Senato la proposta n. 243 del 10.04.2018, primo firmatario il Sen. Luigi Vitali (Forza Italia); la proposta n. 714 del 25.07.2018, primo firmatario il Sen. Caliendo (Forza Italia); la proposta n. 759 del 07.08.2018, primo firmatario il Sen. Nannicini (PD); la proposta n. 1243 del 18.04.2019, primo firmatario il Sen. Romeo + 49 (Lega).

[2] v. sent. Corte cost. n. 141/98.

[3] V. Corte cost., Ordinanza n. 227 del 2016.

[4] v. Corte cost., sent. n. 109 del 2007.