GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Per una riforma ordinamentale “possibile” della giustizia tributaria

di Enrico Manzon

9 dicembre 2020

***Per una riforma ordinamentale “possibile” della giustizia tributaria* [*]**

di Enrico Manzon

Sommario: 1.Premessa. – 2.Le criticità dell’esistente. – 3. Le “resistenze” alla riforma. - 4. I timidi passi della politica nella presente legislatura. – 5.La riforma ordinamentale “possibile”, la necessaria ricerca di un “compromesso riformatore”. 6 Considerazioni finali.

1. Premessa

E’ mia convinzione che non si possa parlare –utilmente- di riforma del diritto tributario, se non si affronta contestualmente la questione della riforma dell’ordinamento della giustizia tributaria.

Sono altrettanto convinto che tale questione possa essere –utilmente- analizzata ed –adeguatamente- risolta solo se si parte dall’idea che lo *status quo* debba essere –significativamente- modificato.

In queste brevi note cercherò di evidenziare in quali termini la questione, nei suoi aspetti fondamentali, possa essere posta e di indicare quindi le soluzioni possibili.

2. Le criticità dell’esistente

Come noto, l’attuale sistema di giustizia tributaria “nazionale” -perciò al netto del ruolo, sempre più rilevante, della Corte di giustizia dell’UE- è di tipo “misto”, essendo il giudizio di merito attribuito alla competenza di un giudice speciale (le Commissioni tributarie istituite e regolate dal d.lgs. 545/1992) e disciplinato da una normativa anch’essa “mista”, speciale/ordinaria (d.lgs. 546/1992 e cod. proc. civ.), mentre il giudizio di legittimità è devoluto alla Corte Suprema di cassazione, secondo le previsioni ordinamentali di cui al R.D. 12/1941 (e successive modificazioni) e processuali comuni di cui agli artt. 360 ss., cod. proc. civ.

Tale assetto vige dal 1 aprile 1996 ed ha evidenziato alcuni pregi e molti difetti, vediamo di metterne in fila almeno quelli essenziali.

a) rapidità dei giudizi vs. qualità delle decisioni

Per i, non pochi, fautori dello *status quo* forse il vanto principale sono i tempi rapidi di definizione delle liti fiscali nei gradi di merito, confrontati con quelli più lunghi del giudizio tributario di legittimità e degli omologhi gradi di merito delle liti civili ed amministrative.

E’ tuttavia piuttosto diffusa negli operatori e si rende abbastanza evidente nel giudizio di legittimità che -con frequenza non affatto desiderabile- tale “velocità” non si coniughi con la “qualità media” sostanziale e formale delle decisioni.

In questo senso vi è un indicatore assai significativo: il *trend*, da tempo consolidato, che il 50% circa delle sentenze di appello impugnate avanti alla Suprema Corte vengono cassate ed in percentuale rilevante, pure essa prossima al 50%, per vizi della motivazione, nonostante la più restrittiva nuova formulazione dell’art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ. Queste sono percentuali doppie di quelle delle altre sezioni civili della Corte e della sezione lavoro.

Insomma, per le Commissioni tributarie *presto non significa –altrettanto- bene*.

L’aspetto peggiore di tale realtà fattuale è non solo che la “qualità media” delle decisioni è dunque più bassa dello *standard* di quelle civili ordinarie, ma soprattutto che se ne evidenzia una disomogeneità del “prodotto decisionale” del giudice tributario di appello, non affatto rassicurante dal punto di vista dell’attuazione in concreto dei principi costituzionali di

eguaglianza, di azione e di difesa processuali, di capacità contributiva (rispettivamente, artt. 3, primo comma, 24, primo e secondo comma, 53, primo comma, Cost.).

I *sidera* delle *lites* tributarie sono dunque piuttosto, per così dire, "incerti", un po' come le *vaghe stelle dell'Orsa* di leopardiana memoria.

***b) onorarietà e* part time**

Quello evidenziato al punto che precede può senz'altro considerarsi il principale effetto della "carenza strutturale" dell'attuale assetto della giurisdizione speciale di merito ossia del suo *difetto genetico*.

Non sembra dubbio che, prima ancora che dall'assenza di una verifica concorsuale

–qualunque essa sia- della "competenza", anche specialistica, dei giudici, tale deficienza del sistema consista nell' "assenza del tempo pieno".

Anche nella migliore delle ipotesi, che pure non mancano affatto tra i ranghi del componenti delle Commissioni (togati e non togati che siano), un magistrato che si dedica *part time* ad una funzione giudiziaria che sovente è delicata e tecnicamente complessa, non può avere le medesime *chances* operative concrete di un magistrato che vi sia dedicato, se non *full time*, almeno in via prevalente.

Ciò per una banale evidenza, che è appunto rappresentata dal *fattore tempo* e chiunque si occupi professionalmente di attività giudiziaria non può negare –in buona fede-

che esso non sia del tutto fondamentale quale presupposto indefettibile per garantire la "qualità" alle decisioni.

c) debolezza dei controlli organizzativi interni ed effetti per la deontologia e la legalità

Le motivazioni strampalate o inesistenti delle Commissioni, purtroppo non così rare, sono materia per l'aneddotica; i tempi di deposito dei provvedimenti non hanno un controllo effettivo. Le une e le altre rendono la produzione decisionale di questi organi di giustizia un *vestito di Arlecchino*, con tante *tinte* belle ed almento altrettante (forse un po' di più) che non lo sono molto.

I controlli ispettivi del CPGT sono devoluti ad una struttura interna al medesimo che definire "esile" è forse eccessivamente prudente e latamente eufemistico.

La carenza di azione preventiva e di –effettivi- controlli periodici di professionalità rende dunque latente il pericolo dell' abbassamento della deontologia professionale.

Ma non solo. Tale *debolezza oggettiva, strutturale* dell'autogoverno e dello *status* dei giudici tributari, non possono all'evidenza costituire una "barriera" adeguata al ripetersi, secondo una frequenza purtroppo per nulla rara, di scandali che vedono componenti di Commissioni tributarie implicati in reati gravi commessi nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali ed a causa delle stesse.

Ne deriva uno scadimento dell'immagine di questa Istituzione nell'opinione pubblica, anche generale

3. Le "resistenze" alla riforma

Basterebbero i rilievi fatti a mettere in chiaro l'urgenza di una, vera, radicale riforma dell'ordinamento della giurisdizione tributaria speciale; anzi siccome si tratta di situazioni affatto risalenti, non si comprende nemmeno il perché ciò non sia già avvenuto da tempo.

Ma se così è stato, ciò non può che voler dire che, in realtà, le "*cause ostative"* ci sono e sono forti, tanto che è davvero difficile essere ottimisti sulle possibilità che tale riforma venga alla luce nel breve/medio periodo.

Le principali si possono così sintetizzare:

a) opposizioni *macro* e *micro* corporative;

L' ODCEC nazionale è sempre stato –di fatto- fortemente avverso alla riforma delle Commissioni tributarie a causa di una preoccupazione riguardante la prerogativa, peraltro

tutt'affatto esclusiva, della difesa tecnica. Il timore evidente è quello di esserne esclusi ovvero limitati.

I componenti delle Commissioni, togati o meno, sono in larga parte anch'essi contrari ad una prospettiva di cambio radicale, per ragioni varie e peraltro autoevidenti. Si tratta di una "corporazione" tutto sommato abbastanza piccola (oggi meno di 3.000 soggetti), ma effettivamente molto più forte della sua consistenza numerica.

Di fatto, gli interessi/le preoccupazioni della *macro* corporazione dei commercialisti e della grande maggioranza dei giudici tributari di merito, si sono storicamente saldati e sono una delle cause principali dello stallo perdurante.

b) interesse e disinteresse, culturale ed istituzionale

L’ accademia tributaria si divide tra fautori dell’esistente (non moltissimi) e preconizzatori di ambiziosi nuovi assetti; ma tutto e sempre su di un piano appunto molto “accademico” e mai veramente da “gruppo di pressione”.

Il CNF e le altre organizzazioni dell’avvocatura (a parte l’UNCAT, che tuttavia non ha grande rappresentatività categoriale) hanno preso sempre posizioni molto “di principio”, ma non si sono mai mosse con decisione nel senso di una riforma.

Pare di comprendere che il MEF non abbia o almeno non abbia avuto una grande “simpatia” per un cambio di sistema, mentre il Ministero della giustizia non ha mai “battuto un colpo” in questa direzione, verosimilmente ritenendosi che non si tratta di una competenza diretta e che comunque sia una questione molto aggrovigliata e problematica dalla quale è prudente “stare alla larga”.

E’ quindi evidente che in questo contesto, tra *spinte conservatrici* (molto solide) e *spinte riformatrici* (evanescenti), nessun risultato concreto sia fin qui avvenuto ed è altrettanto evidente che vincere le prime sia una “battaglia” molto difficile.

E tuttavia la “questione” si è posta e si pone in modo sempre più forte all’attenzione dell’opinione pubblica, anche non specialistica.

4. I timidi passi della politica nella presente legislatura

Infatti se ne sono “accorti” anche i partiti politici presenti in questo Parlamento che, per iniziative singole o di gruppo, hanno presentato svariati disegni legislativi di riforma della giustizia tributaria, non solo di merito, ma anche di legittimità, quindi dell’intero plesso giurisdizionale.

Non è la “prima ondata”, ce ne sono state altre, cicliche, tutte regolarmente infrante sugli “scogli” di cui si è detto. E, come detto, non vi è alcun ragionevole motivo di essere certi che questa sia “la volta buona”. Anche perché, come noto, se non si muove il Governo e quindi la maggioranza in modo concordato, le possibilità di successo di qualsiasi iniziativa legislativa di un minimo rilievo, soprattutto nella materia *de qua* (tributaria e giurisdizionale), sono minime, per non dire inesistenti.

Ciò, al lordo di un ragionevole pessimismo, rende comunque opportuno prendere –

ancora una volta- in esame la questione di una riforma auspicabile e possibile degli ordinamenti di giustizia tributaria, individuandone i principi e le linee guida.

5. La riforma ordinamentale “possibile”, la necessaria ricerca di un “compromesso riformatore”

Le attuali iniziative parlamentari, con un’unica eccezione, mirano essenzialmente ad

istituire la c.d. “quinta magistratura” ossia prevedono che, in sostituzione delle attuali Commissioni, vi siano Tribunali e Corti di appello tributarie, alle quali vengono assegnati giudici professionali, a tempo pieno, reclutati per concorso; tutte prevedono anche una disciplina *ad hoc* della Sezione tributaria della Corte di Cassazione ed, ovviamente, una disciplina transitoria che mantiene le Commissioni attuali in funzione di smaltimento della pendenza all’atto dell’entrata in vigore della riforma (sul modello della cessata Commissione tributaria centrale, dopo l’inizio dell’ attività delle Commissioni “riformate”).

Vi è un unico disegno di legge che di contro prevede l’attribuzione delle liti tributarie nei gradi di merito ai Tribunali ed alle Corti d’appello ordinari.

A mio avviso, nessuna di queste proposte può essere considerata in termini favorevoli.

Le prime, anzitutto per serissimi dubbi di compatibilità con l’art. 102, secondo comma, prima parte, e con la Sesta disposizione transitoria finale della Costituzione (divieto di istituzione di giudici straordinari o speciali; limiti della revisione delle giurisdizioni speciali precostituzionali). In ogni caso, perché i meccanismi che tali proposte prevedono sono di attuazione non semplice, costosa e comunque lunga. Come dire, cose che non si faranno mai, perché, in realtà, non si possono, realisticamente, fare.

E che, più semplicemente, non si vogliono veramente fare.

Quella “sparuta” che, “fuori dal coro”, collocherebbe la giustizia tributaria di merito nell’alveo della giurisdizione ordinaria appare egualmente velleitaria, poiché non tiene, realisticamente, conto di quella che è la situazione concreta degli uffici ordinari di giustizia in Italia ed ha quindi tutta l’apparenza, ma anche la sostanza, di una mera “petizione di principio”, ragionevolmente priva di sbocchi concreti possibili.

In questo, non rassicurante quadro, appare allora necessario *aguzzare l'ingegno* e pensare ad una *"riforma (vera, ma) possibile"* della giurisdizione speciale di merito.

Un'idea siffatta, realisticamente riformatrice, anzitutto non può astrarre dalle "resistenze", non tutte infondate, di cui si è detto e, al fondo, dalla realtà operativa in cui deve, concretamente, calarsi.

Insomma, se si vuole davvero fare una riforma bisogna tenere saldamente *"i piedi per terra"* ed allo stesso tempo certamente guardare avanti, ben oltre lo *status quo*.

Rovesciando la prospettiva e considerando la questione *"dall'alto in basso"*, bisogna dunque anzitutto chiedersi se l'attuale modello costituzionale di controllo della legittimità delle sentenze e quindi di garanzia dell'uguaglianza davanti alla legge (artt. 111, settimo comma e 3, primo comma, Cost.) debba essere mantenuto ed anzi meglio preservato oppure no.

Personalmente ritengo di dare una risposta -fermamente- positiva al quesito e quindi affermo che se così deve continuare ad essere, anzi se l'assetto ordinamentale attuale deve essere migliorato, se quindi deve essere fortemente potenziata la funzione della nomofilachia tributaria, allora il *percorso riformatore* è uno solo: attribuire alle Corti di appello ordinarie il giudizio di secondo grado.

Ciò era già previsto dalla previgente normativa processuale speciale, sia pure come alternativa al ricorso alla CTC (dPR 636/1972, art. 40) e prima ancora dal cod. proc. civ. nella formulazione originaria (per effetto automatico della competenza di primo grado del tribunale ex art. 9, secondo comma, del codice).

In questo senso -innovativamente, ma in attuazione dell'art. 102, secondo comma,

seconda parte, Cost.- si potrebbero istituire *sezioni specializzate* delle Corti territoriali, aumentandone adeguatamente (ma non smisuratamente) l'organico di magistrati "togati" e prevedendo magistrati "onorari" di nuova istituzione, sul modello, che mi risulta ben funzionare, dei *giudici ausiliari di appello*. Per questa seconda componente organica – nell'immediato- si potrebbe utilmente attingere dagli attuali giudici delle Commissioni tributarie, mediante un concorso per titoli di non complessa e lunga attuazione pratica.

Due numeri per anticipare e riscontrare la, peraltro scontata e pienamente legittima, "*eccezione di non fattibilità*":

- nel 2019 le Corti d'appello hanno ricevuto circa 116.000 nuovi procedimenti civili, le Commissioni tributarie regionali circa 46.000 appelli tributari;

- prima del recente aumento, le Corti di appello avevano assegnati 1.242 magistrati in organico.

Basandosi su di un rapporto "*spannometrico*" tra queste grandezze, si può

pensare che con l'aumento di un terzo dell'organico (circa 400 magistrati), le Corti territoriali potrebbero assorbire la nuova competenza senza danni particolari. Attuando la citata previsione costituzionale, si tratterebbe peraltro di fissare un rapporto tra "togati" ed "onorari", con tutte le conseguenze anche in termini di tempistica attuativa e di onere finanziario.

Con questa precisazione pratica, almeno in astratto, l'ipotesi non sembra manifestamente irrealistica/irrealizzabile e lo è comunque assai meno che quelle, attualmente in campo, di un grado di appello anch'esso devoluto ad un giudice speciale professionale.

Costi e tempi di questa operazione, per così dire, di "*ordinarizzazione parziale*" della giurisdizione tributaria di merito dovrebbero essere dunque *sostenibili*.

I *benefici* sarebbero di *grande portata*, spiccando tra essi quello del sicuro miglioramento dello *standard* produttivo medio del giudizio di appello e, ancor più, della creazione di un "serbatoio" di magistrati ordinari per la giurisdizione tributaria di legittimità, così come è per il penale ed il civile da quando la Cassazione esiste ed ancor più da quando è diventata un'Istituzione frequentata da magistrati provenienti da tutto il Paese.

Il doppio beneficio che ne deriverebbe alla Corte -migliore *materiale di cognizione* e flusso di specialisti "preformati"- non credo necessiti di particolare illustrazione.

Vi è poi un *beneficio* di ordine generale che deriva dall'inclusione automatica nell'ordine giudiziario di tutti questi magistrati, professionali ed onorari, con la conseguente applicazione del *modulo costituzionale* principale di *governo autonomo* della magistratura, verifiche di professionalità e sistemi disciplinari inclusi.

Peraltro, su di un piano per così dire più "tattico", la possibilità di partecipazione alle *sezioni specializzate* di CA contribuirebbe a "sgonfiare" la resistenza degli attuali componenti "laici" delle Commissioni tributarie, mentre la "preoccupazione" dell'OGDEC (commercialisti) per il patrocinio potrebbe essere semplicemente eliminata con una norma speciale *ad hoc*, che l'avvocatura non dovrebbe avere particolare difficoltà a

metabolizzare, non trattandosi di un settore di contenzioso per il quale storicamente ha manifestato un interesse "di massa".

Infine, sul punto si può osservare che non dovrebbero mancare le "vocazioni" per questa transizione negli organici delle Corti territoriali: attualmente nelle CTR ci sono 408 "togati" (in prevalenza magistrati ordinari) e 300 "non togati"; nelle CTP ci sono 1016 "togati" (in prevalenza magistrati ordinari); *fonte: relazione del CPGT 2020*.

Il che, all'evidenza, dimostra che nella magistratura ordinaria questa specifica funzione giudiziaria desta un interesse tutt'affatto secondario e ciò può appunto far ragionevolmente presumere che questi magistrati possano in numero più che congruo optare per un impegno nella stessa *full time*, in luogo del *part time* attuale; che dunque la *massa critica* per questa riforma, dal lato del personale di magistratura, già esista.

Ed il *primo grado* ?

Ecco qui credo che sia davvero necessario esercitare il massimo realismo possibile ed allora la soluzione, a mio avviso – qui ed ora – non può essere che una: *mantenere l'esistente*, con alcuni *sensibili aggiustamenti* (che non si ha lo spazio utile per illustrare in questa limitata sede dissertativa).

Ma con *quali benefici* ?

Nell'ordine: nessuna "resistenza" da parte dei *controinteressati* della riforma; ordinamento invariato (CPGT compreso); nessuna spesa aggiuntiva; nessuna procedura concorsuale di costo e durata consistenti, salvo qualche rettifica collegata all'intervento sul grado di appello.

Inoltre così la gran parte del contenzioso avrebbe comunque un *filtro di accesso*, magari accentuando con opportune norme processuali la funzione "arbitrale" delle Commissioni tributarie provinciali, perciò rendendo meno "pressante" l'esigenza di strutturarle in modo più *robusto* di quanto lo siano attualmente. Comunque sempre ferma la loro funzione di garanzia giurisdizionale secondo i principi costituzionali (artt. 24, 101, 111, Cost. in particolare) e secondo l'attuale disciplina processuale speciale.

Del resto sarebbe questo un parziale ritorno alle origini paragiudiziarie, di amministrazione contenziosa, delle Commissioni stesse – già valutato *illo tempore* come costituzionalmente compatibile dalla prima, più risalente giurisprudenza del giudice delle leggi – secondo una *phrónesis* della lite tributaria che è ben presente nella legislazione fiscale di altri Paesi della UE (ad es. Spagna, Francia, Germania) e che in essi produce risultati visibilmente migliori che l'attuale, claudicante e paradossalmente pletorico, assetto normativo ordinamentale italiano.

6. Considerazioni finali

Quanto fin qui osservato non è null’altro che un tentativo minimo di esposizione dei tratti essenziali di un problema tanto urgente, quanto complesso, sul quale si riflette, tra gli “addetti ai lavori” (meno nella politica) ormai da molti anni.

Nell’affrontare questa tematica, bisogna avere la consapevolezza che nella giurisdizione tributaria si mette in gioco uno degli aspetti fondamentali della *cittadinanza* in senso lato ossia intendendola non formalmente, ma sostanzialmente, come “partecipazione attiva” ad una comunità nazionale.

Si tratta quindi di una “partita” che riguarda i principi fondamentali della convivenza sociale, i principi degli artt. 2-3, della Costituzione, di cui quelli dell’art. 53 della stessa (compartecipazione alle spese pubbliche secondo “capacità contributiva” e progressività del sistema tributario) sono nient’altro che una specificazione.

Lo scopo di questa partita –al fondo- è la determinazione della *giusta imposta* ed è dunque una partita per “arbitri professionali/professionisti”, che conoscono a fondo le *regole del gioco* e –soprattutto- sono attrezzati per consentire il raggiungimento del suo scopo.

La magistratura ordinaria, con il suo assetto ordinamentale costituzionale e con le sue risorse personali, è senz’altro in grado di occuparsi in misura molto più ampia che attualmente di questo settore giurisdizionale strategico per la comunità nazionale.

E perciò ritengo che non possa più rimanere confinata al solo giudizio di legittimità.

[*] L’articolo riproduce, con alcune limitate modifiche, il testo dell’intervento scritto allegato agli atti del *webinar* organizzato da Area democratica per la giustizia, tenutosi in data 27 novembre 2020 sul tema *La riforma che verrà. Quale giustizia tributaria ?*