GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

Spigolando sulle riforme in materia tributaria e sulle proposte della Commissione Della Cananea. 1)Alberto Marcheselli. Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria.

di Alberto Marcheselli

12 luglio 2021

Spigolando sulle riforme in materia tributaria e sulle proposte della Commissione Della Cananea.

1)Alberto Marcheselli. Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria.

Giustizia insieme dedica una serie di approfondimenti al tema della riforma tributaria in cantiere nella prospettiva, consueta per la Rivista, di offrire riflessioni plurali dando voce all'Accademia, all'Avvocatura ed alla Magistratura.
Comincia, oggi, Alberto Marcheselli, Avvocato e ordinario di diritto tributario presso il Dipartimento di giurisprudenza dell'Università di Genova sull'assetto della giurisdizione tributaria, al quale si affiancheranno, con cadenza periodica, gli interventi di Francesco Pistolesi, Avvocato e

ordinario di diritto tributario nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Siena sulle modifiche di natura processuale, Luigi Salvato, Procuratore generale aggiunto presso la Corte di Cassazione, sul ricorso per Cassazione nell'interesse della legge, Carlo Vittorio Giabardo, Ricercatore "Juan de la Cierva" in Filosofia e Teoria del Diritto presso l'Università di Girona (Spagna) Càtedra de Cultura Juridica e Dottore di Ricerca in Diritto Processuale Civile presso l'Università degli Studi di Torino sul rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione, Roberto Succio, consigliere di cassazione, già avvocato e professore a contratto di diritto tributario nella Università del Piemonte Orientale sulle misure proposte in tema di giudizio di Cassazione, Claudio Consolo, Avvocato, Ordinario di diritto processuale civile dell'Università degli Studi di Roma, componente del Consiglio direttivo della Scuola della magistratura e Raffaello Lupi, Avvocato e professore ordinario di diritto tributario presso la facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Roma "Tor Vergata" sul ruolo della Commissione ministeriale e sulle proposte formulate.

"Ci siamo seduti dalla parte del torto

perché dalla parte della ragione i posti erano tutti occupati"

Bertolt Brecht

Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria.

di Alberto Marcheselli

SOMMARIO: 1 Premessa – 2. Le proposte ordinamentali della Commissione tra conservazione, rivoluzione e proporzionata transizione – 3. La crisi della giustizia tributaria e la crisi del diritto tributario – 4. La speciale cultura finanziaria come bussola per gli interventi di riforma – 5. Il quadro materiale di riferimento: processare meno per processare meglio o processare meglio per processare meno? – 6. Ben conoscere per ben provvedere: cosa fa *al giudice tributario? – 7. Piccoli aggiustamenti a legislazione invariata per grandi risultati – 8. (segue) distonie a proposito del giudizio di merito – 9. La via processuale: concentrazione e immediatezza vs. sfilacciamento del processo. Proposte concrete – 10. Exitus.*

1. Premessa.

L'oggetto di queste modestissime riflessioni è un inquadramento delle proposte di riforma della giustizia tributaria formulate dalla competente Commissione interministeriale.

La struttura del lavoro sarà la seguente.

Una prima parte sarà dedicata all'analisi e al confronto, sintetico, delle proposte della Commissione, con qualche osservazione critica.

Seguirà poi, per il lettore paziente (o venato di masochismo), una analisi – a mio avviso doverosa – del contesto complessivo in cui la riforma dovrebbe andare a inscriversi. Analisi da cui dipende sia l'adeguatezza delle soluzioni adottate in punto giurisdizione, sia una valutazione realistica circa *quanti risultati* possano essere ottenuti intervenendo *solo* sulla giurisdizione.

2. Le proposte ordinamentali della Commissione tra conservazione, rivoluzione e proporzionata transizione.

Le proposte avanzate dalla competente Commissione per la riforma della Giustizia tributaria, oltre ai molti ed evidenti meriti, su cui non mi intrattengo, presentano, entrambe, *due significative criticità strutturali*, a mio modestissimo avviso.

Trovo, infatti, insoddisfacente il mantenimento della organizzazione della giustizia tributaria nell'ambito del Ministero della Economia.

Non si tratta solo di un reliquato storico, della fase in cui le commissioni completavano, quali organi amministrativi, il lavoro del Fisco, assetto del tutto incompatibile con una giurisdizione. Si tratta, soprattutto, di un fattore che viola il principio di (apparenza di) indipendenza del giudice medesimo. Tale frizione non rimane confinata nella dimensione astratta e simbolica, ma si concretizza materialmente, tra l'altro, con la determinazione dei compensi del giudice a cura dello stesso Ministero, la loro liquidazione da parte della Direzione della Agenzia delle Entrate, la sottrazione della disponibilità dei mezzi materiali e personali al controllo del giudice e l'affidamento alla Amministrazione soggetta a controllo giurisdizionale. Il *controllato* decide sia il *quanto,* sia il *come* dei mezzi che serviranno a controllarlo (se ne è avuta una clamorosa ed esemplare dimostrazione nella recente emergenza pandemica, quanto alla disponibilità di strumenti telematici e informatici e, soprattutto, alla asimmetria delle soluzioni proposte).

Reputo, insomma, inaccettabile che il *controllore*, sia pure solo quanto all'assegnazione di mezzi materiali e personali, dipenda dal *controllato*. La cosa non è in alcun modo dissimile, se mi si passa la metafora lieve, dall'ipotesi di una giurisdizione lavoristica gestita, materialmente, da

Confindustria, pur mantenuta la indipendenza sostanziale dei giudici, o di una giurisdizione divorzile affidata alla gestione materiale delle... mogli. O, per concludere con un esempio più attinente alla materia, a un contenzioso sulle concessioni di un Comune affidato a un giudice – indipendente ma – retribuito e dotato di mezzi determinati e gestiti dal Sindaco.

Le obiezioni a tale considerazione non mi convincono.

Il fatto che una diversa soluzione implichi una complessa questione di trasferimento di personale (e frizioni politico-sindacali) mi pare, a un tempo, un ostacolo non proporzionato e infondato. Non proporzionato, visti i valori (non economici, ma non per questo meno importanti) in gioco. E non del tutto fondato, atteso che, se il problema è lo *status* attuale del personale delle segreterie (che ha un regime peculiare), ben si può conservarlo transitoriamente anche dopo il passaggio nei ruoli di un'altra amministrazione.

Né, per dirla brutalmente, mi convince l'argomentazione – sottotraccia – che si tratterebbe di un profilo simbolico. È facile obiettare che, se si trattasse di elementi solo simbolici, non si comprenderebbe né la resistenza del Ministero della Economia a privarsene né, e soprattutto, il fatto che la Commissione li abbia ritenuti, invece, rilevanti per lo *status* del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria. In effetti, tale soluzione compromissoria mi pare sistematicamente anche un poco contraddittoria: se si tratta di elementi che impattano sulla indipendenza forse essi vanno attuati prima di tutto (o, almeno, con altrettanta urgenza) con riguardo allo *status* del giudice e dell'organo giurisdizionale, e poi con riguardo all'organo di autogoverno.

Giudici ordinari, amministrativi e contabili che svolgono le funzioni tributarie mi hanno talvolta cortesemente obiettato che non avvertono alcun condizionamento: a parte che la loro posizione è, comunque, peculiare e particolarmente solida, sia culturalmente che statutariamente, sta il fatto che il punto nodale è la rappresentazione esterna (*l'apparenza di indipendenza*), e la giurisdizione tributaria, se si intervista un campione rappresentativo di utenti, non viene percepita come strutturalmente indipendente, ancorché venga universalmente riconosciuta l'indipendenza individuale e sostanziale dei bravi giudici.

Questo profilo appare alla modestia dei miei occhi non negoziabile.

Un secondo punto, critico in un senso diverso, perché su di esso, in realtà, la Commissione ha una posizione unanime, ma non si esprime, salvi miei errori, in proposte precise, concerne il *compenso* del giudice tributario. Questo, in realtà, è uno degli aspetti decisivi, per garantire sia indipendenza, sia professionalità, altrettanto importante che non le scelte sul meccanismo di

selezione e ogni altra considerazione ordinamentale. Il punto andrebbe, credo, messo a fuoco molto più puntualmente: è evidente che ottimi meccanismi di selezione possono fallire l'obiettivo, in concreto, senza adeguata cura di tale profilo. Ed è importante che sul punto sia il *legislatore* a esprimere principi e criteri direttivi chiari e vincolanti (altrimenti ricadendo nel vizio sopra denunciato, di delega al... controllato).

Ciò posto, le due proposte si differenziano, in estrema sintesi, circa diverso grado di "autonomia" da conferire alle riformate commissioni.

Con una metafora urbanistica, direi che una proposta corrisponde a un intervento di manutenzione straordinaria, l'altra a un intervento di ristrutturazione.

Nella prima ipotesi, si tratta di mantenere una giustizia onoraria, rafforzandone parzialmente la professionalità (nel senso del tecnicismo), nella seconda, di introdurre una giustizia professionale (nel senso lavoristico) e, anche per conseguenza di ciò, tecnicamente specializzata, selezionata per concorso.

I fautori della prima tesi assumono l'esistenza di una ragione giuridica, di una ragione pratica e di una ragione culturale, che starebbero a fondamento di tale soluzione e ostacolerebbero la seconda.

È, quindi, opportuno partire da qui.

La prima ragione, quella giuridica, starebbe nel fatto che anche lo strutturale snaturamento del criterio di selezione contrasterebbe con il divieto di istituzione di un giudice speciale. Passare a un reclutamento per concorso realizzerebbe, in tesi, tale evento. Sul punto mi pare di poter dire che, se è vero che la proposta alternativa modificherebbe profondamente le *forme* del reclutamento, forse non le stravolgerebbe sotto il profilo *sostanziale.* Mi pare sostenibile che il limite costituzionale stia più nello stravolgimento dei *criteri sostanziali* per l'accesso alla giurisdizione, che non nei *meccanismi formali*. Mi pare che tale sarebbe, per fare un esempio di fantasia, per una ipotetica giurisdizione in materia tecnica, prima riservata agli ingegneri, il passaggio a una selezione di soli giuristi. Nel caso di sostanziale mantenimento dei medesimi titoli di accesso, il mutamento del percorso formale di selezione mi pare corrispondere a un concetto di modifica più debole e formale, che riterrei, abbastanza convintamente, compatibile con il disegno costituzionale (che, forse, sarebbe addirittura più compiutamente realizzato).

L'obiezione di ordine pratico, invece, riposa, sostanzialmente, sulla lentezza della attuazione dei concorsi. Si tratta di una obiezione che coglie pienamente nel segno, ma, a ben vedere, non è un ostacolo – in assoluto – alla diversa soluzione, ma solo la giusta sottolineatura di un necessario e

articolato meccanismo preparatorio e transitorio.

L'obiezione di ordine culturale, altrettanto interessante, è quella che si fonda sulla, testualmente, possibile "ghettizzazione" del sapere specialistico tributario, oltre che su rischi di autoreferenzialità e corporativismo. Questi ultimi, per vero, sono immanenti a qualsiasi organizzazione, non importa quale sia il meccanismo di selezione: non mi par dubbio che una certa autoreferenzialità e *difesa dell'esistente* animi, del tutto sanamente e legittimamente, anche le attuali commissioni, che pure non sono professionali. Sotto il profilo della cultura giuridica, in effetti, tenuto presente che, fino a un certo livello, la specializzazione è un fattore positivo e non negativo, e che, per contro, è certamente sacrosanto il richiamo alla centralità della *cultura generale della giurisdizione* (che è effettivamente la *casa* del diritto), un adeguato correttivo potrebbe comunque essere rappresentato dal permanere della funzione apicale della Corte di Cassazione, sulla quale interverrei con molta prudenza, evitando eccessivi irrigidimenti.

Sulla Suprema Corte, che è l'edificio più importante e prezioso della città della giurisdizione, in effetti, è molto difficile pensare di intervenire, a maggior ragione per le mie modestissime e del tutto inadeguate conoscenze, senza alternarne le delicate, ragionate e consolidate simmetrie e architetture. Specializzazione e circolazione, dei saperi e delle esperienze, sono, infatti, valori e indirizzi equiordinati, da preservare religiosamente. Più che radicali modifiche statutarie o meccanismi rigidi, sarebbe, forse, meno impraticabile un intervento incentivante e soffice. Mi viene segnalato, ignoro se la circostanza sia ancora attuale, che, nella mobilità interna alla Suprema Corte, non sempre la Sezione tributaria è l'approdo più desiderato, costituendo, talvolta, un necessitato passaggio, auspicabilmente breve, dalle Sezioni penali alla destinazione finale alle Sezioni Civili. La mobilità, oltre che un sacrosanto diritto individuale, è anche una esperienza arricchente sul piano professionale e culturale, *pro quota* anche utile all'esercizio della giurisdizione. Ci si potrebbe, però, domandare se non si potrebbe prevedere e rafforzare, ispirandosi a quanto suggerito da una delle due proposte della Commissione, forse già a livello di normativa secondaria, il valore della esperienza nelle commissioni di merito, nella determinazione dei punteggi per l'accesso alla V Sezione, favorendo naturalmente la selezione della vocazione tributaria. Più penetrante e opinabile (e a valere solo *pro futuro*, per i nuovi accessi) sarebbe, invece, a parziale riequilibrio di tale assunto, intervenire legislativamente, non credo sia possibile in forma secondaria, sulla permanenza minima nella Sezione, che potrebbe essere stabilita in un periodo non breve ma pur sempre proporzionato. La cosa potrebbe giustificarsi, forse, attesa la situazione, ma, per ragioni di equità, sconterebbe il limite di dover valere solo per gli accessi futuri ad essa. Ancora, per completezza di disamina, sarebbe da domandarsi, a salire ulteriormente nella scala degli interventi emergenziali e nei margini di

opinabilità (che, invero, mi appaiono cospicui), se sarebbe possibile ipotizzare il riconoscimento di una emergenzialità della situazione adattando il meccanismo già utilizzato per le c.d. sedi disagiate, con una correlazione alla permanenza. In questo caso non si tratterebbe, certamente, di una sede disagiata, trovandoci al vertice della Giurisdizione, ma di un intervento temporaneo di ripristino urgente della efficienza del giusto processo: uno strumento alternativo a un meccanismo condonistico. Si tratta, tuttavia, di esperienze controverse e controvertibili, talvolta adottate nella giurisprudenza amministrativa, a fronte di arretrati emergenziali.

Di estremo interesse trovo, poi, la proposta di introduzione del *rinvio pregiudiziale* alla Suprema Corte, operato d'ufficio dal giudice di merito. Esso, a differenza del ricorso *per saltum,* che è sostanzialmente irrealistico, è un potenziale meccanismo di razionalizzazione efficiente della giurisprudenza, specie perché sapientemente correlato, nella proposta, a un filtro all'ingresso.

Sul punto, a mio avviso, occorrerebbe raccordare tale modifica processuale con qualche approfondita e ulteriore riflessione, idonea a migliorare l'efficienza del processo tributario, che, per vero, potrebbero trovare attuazione *a legislazione invariata.*

Si tratta, di veri e propri *nodi strutturali e decisivi* per l'efficienza del sistema che, non richiedendo tecnicamente interventi di riforma (o non impattando su riforme ordinamentali) tratterò più avanti, nei paragrafi 7 e 8, rinviando poi al § 9 per qualche intervento normativo ulteriore.

Rimanendo in questa sede all'analisi delle proposte ordinamentali e, in particolare, nel solco della proposta più conservativa, credo che essa potrebbe impreziosirsi con la previsione di un giudizio monocratico per le liti minori, idonea a liberare energie per le liti maggiori e il grado di appello (dove si concentra un'altra componente di arretrato significativo).

Mi sembra poi che, sotto il profilo della professionalità, essa potrebbe essere rafforzata ulteriormente. In proposito, credo dovrebbe valutarsi una estensione ben più ampia nel necessario carattere *esclusivo o prevalente* dello svolgimento della attività giurisdizionale tributaria (retribuita per i componenti laici dal compenso riformato di cui sopra, in un circuito virtuoso in cui prevalenza e decoro economico rafforzano la professionalità). Dovrebbe prevedersi una accurata determinazione dei carichi di lavoro da parte dell'organo di autogoverno, tenuto conto dei flussi e della geografia giudiziaria e prevedere strumenti flessibili di raccordo. Dovrebbe enfatizzarsi l'obbligo di una formazione continua *modulare*, non negandosi la ricchezza dell'apporto di professionalità diverse, ma rafforzando il percorso di simmetrico progressivo e continuo arricchimento.

Ancora, reputo che dovrebbe forse prevedersi l'accesso alle funzioni di appello (oltre che transitoriamente per chi già svolga tali funzioni) solo dopo lo svolgimento per un adeguato numero di anni delle funzioni di primo grado (eccettuandone, eventualmente, i magistrati ordinari che abbiano già svolto funzioni nella Sezione tributaria della Suprema Corte). Ciò consentirebbe un utile approccio graduale alla materia tributaria per chi vi si avvicini per la prima volta e l'assoggettamento dei *newcomers* alla saggia esperienza, anche tecnicamente avvertita e specializzata, del giudice di merito di secondo grado.

Quanto alla proposta più ampia, essa mi sembra, in sintesi, rappresentare un obiettivo alto e ambizioso, che, tenuto conto anche delle osservazioni formulate in questo paragrafo, sarebbe certamente compatibile con il quadro e le esigenze sistematiche, e le realizzerebbe in maniera, per certi versi, probabilmente più compiuta.

A ben vedere, in effetti, non ravviso, però, tra le due proposte una reale e inevitabile contraddizione, ragionando in una prospettiva allargata e sincretica: esse partono da impostazioni sì difformi, su alcuni aspetti anche molto, ma, in realtà, sono meno incompatibili di quanto non sembri a prima vista, se collocate in una prospettiva diacronica.

La proposta più conservativa, specie se affiancata al recepimento di quanto precede e, in sede giurisprudenziale, delle riflessioni che saranno svolte più avanti (nei paragrafi 7 e 8) e, magari, anche al recepimento di qualche accorgimento tra quelli più vicini della proposta più avanzata, potrebbe, in effetti, costituire una più che adeguata *soluzione-ponte* rispetto all'altra, una soluzione idonea non solo a gestire una trasformazione e il delicato periodo transitorio, ma anche a valorizzare adeguatamente tutte le professionalità acquisite e attualmente operanti.

Si potrebbe, insomma, ipotizzare un percorso riformatore graduale e con tempi di attuazione scanditi in un cronoprogramma progressivo, sulla base di un unico disegno, armonioso e proporzionato, complessivamente idoneo a realizzare al meglio tutti gli obiettivi, senza salti nel buio, ma con profondo coraggio riformatore.

3. La crisi della giustizia tributaria e la crisi del diritto tributario.

Tanto premesso, credo che una scelta riformatrice efficace non possa prescindere dalla considerazione di alcuni aspetti di contesto, così come la cura della malattia di non organo non può prescindere dalla conoscenza dello stato di salute dell'organismo nel suo complesso.

La crisi della giustizia tributaria si apprezza, secondo molti operatori, sotto due profili: a) la *durata* media dei tre gradi di giudizio, dalla più gran parte degli esperti ritenuta eccessiva; b) la *qualità* delle decisioni, che la più gran parte degli esperti giudica migliorabile tenuto conto: b1) dell'anomala percentuale di annullamenti di decisioni in sede di legittimità; b2) dal "coefficiente di oscillazione" delle giurisprudenza, anch'esso giudicato dalla maggioranza degli esperti anomalo.

Entrambi questi indici di crisi, che io incidentalmente ritengo un po' meno gravi di quanto non si affermi diffusamente (ci sono, infatti, molti processi e commissioni assai veloci e l'esito delle impugnazioni è talvolta analizzato frettolosamente) sembrano trovare una ragione concorrente e significativa, innanzitutto, in *fattori esterni* alla giurisdizione. Questi vanno individuati sia perché possono orientare anche il lavoro sul versante giurisdizionale, sia perché danno informazioni realistiche sulla incisività di interventi limitati al solo settore giurisdizionale.

A questo proposito, si può ben dire che la giustizia tributaria è in crisi (anche e soprattutto perché) è in crisi il diritto tributario.

La qualità del diritto finanziario è gravemente deficitaria e questa è la causa prima e fondamentale del problema, anzi, di un problema che "si scarica" nella sede processuale (sismografo e punto di appoggio finale di tutte le spinte che il sistema produce. La crisi giurisdizionale è solo la punta di un *iceberg* assai più grande: la inadeguatezza dell'ordinamento tributario italiano rispetto alle sfide della attualità, che comporta una nuova *idea di economia* ma una sempre uguale *esigenza di giustizia*.

Ciò dipende da molti fattori, uno dei meno trascurabili dei quali è la prevalenza di un ragionare e progettare regole sulla spinta emergenziale, vera o presunta, della sola contingenza economica, e di pressioni sociali ed elettorali, variamente reali e importanti, ma che richiederebbero una ponderazione meditata e tecnicamente accorta.

In un circolo vizioso globale, tale legislazione qualitativamente povera, figlia di una diffusa *ingoranza finanziaria* (dalla responsabilità per la quale non possiamo certo sottrarci, per primi, noi accademici) crea un periodico *stallo da sovraccarico,* al quale, in stato di necessità, si è costretti a rispondere con meccanismi condonistici. Essi, da un lato sono necessitati e inevitabili, ma, dall'altro, oltre che iniqui orizzontalmente sono fattori di un *feedback perverso.* Nella prospettiva che intervengano, in futuro, costituiscono infatti un evidente incentivo alla lite.

4. La speciale cultura finanziaria come bussola per gli interventi di riforma.

Un diritto incerto rinvia alla fase processuale la ricerca di un un – impossibile – punto di stabilità. La prima patologia si registra già nell'accesso alla giustizia: nella fisiologia l'attuazione del tributo dovrebbe esaurirsi nella fase dell'adempimento spontaneo o amministrativa. Degli atti emessi dalle Agenzie fiscali, invece, 1 su 11 circa viene impugnato davanti al giudice.

Vi è pertanto un primo e importante deficit di cultura politica e giuridica.

Sulla prima non è questa la sede di intrattenersi, atteso che non impatta sul lavoro del giudice.

Sulla seconda, invece, si.

Non mi stancherò mai di ripetere in proposito, umilmente ma testardamente, che non è sufficientemente colto il fatto che il *diritto tributario sostanziale* (e non, come invece spesso si afferma, quello procedimentale o punitivo, che si sovrappongono al diritto amministrativo o penale) richiede una *cultura speciale*, perché è una materia, sì derivata, ma *autonoma.*

Tralasciando tutti i sofismi dottrinari e teorici, mi par pacifico che il diritto e il giudizio tributario hanno ad oggetto una *obbligazione* da accertare in esito a un complesso esercizio di *poteri autoritativi,* inquadrati in una articolata serie procedimentale. È materia che non coincide e non è neppure assimilabile, allora e innanzitutto, né alla materia civilistica, né a quella amministrativistica, né alla contabilità di Stato.

Non si tratta di relazione tra *parti* creditorie e debitorie in posizione paritaria (vi è un creditore autoritativo procedente in via amministrativa) e la logica che preesiste e regola l'obbligazione non è quella negoziale e sinallagmatica, ma quella della misurazione della ricchezza, nelle sue svariate forme. Orientarsi nella obbligazione tributaria richiede un articolato complesso di conoscenze che sono *completamente estranee alla formazione sia del giurista generalista, sia del civilista, sia dell'amministrativista, sia del cultore della contabilità di Stato*. Definire, misurare e gestire l'obbligazione tributaria implica conoscere i fondamenti della economia aziendale, orientarsi con sicurezza nei temi correlati alle tecniche contabili e valutazioni di bilancio, e cogliere una dogmatica estranea alle altre materie (è necessaria la sicura percezione di simmetrie concettuali che *non vi sono in nessun altro campo del diritto,* si pensi alla sempre fraintesa simmetria costi-ricavi, al principio della continuità dei valori, la neutralità delle operazioni societarie e via enumerando).

La prima indicazione che ne scaturisce è che per disciplinare il diritto tributario e per la decisione delle controversie tributarie occorre, allora, una *cultura speciale,* che non si esaurisce, a ben vedere, nella cultura giuridica generalista, propria della giurisdizione ordinaria, e nemmeno si può esaurire nel completo e specialistico dominio delle materie amministrative (o

della contabilità di Stato), ma non coincide, neppure, con il dominio delle discipline economiche e aziendalistiche, atteso che richiede il dominio dei temi procedimentali e processuali, applicati a materie commerciali e all'impresa e ricchezza private.

Ne consegue *una prima, netta e forte indicazione di metodo* (anche) per il problema della giurisdizione: come a monte il legislatore, il giudice tributario – speciale o ordinario sul piano ordinamentale, non importa – deve essere *culturalmente speciale*, altrimenti il sistema non funzionerà mai.

5. Il quadro materiale di riferimento: processare meno per processare meglio o processare meglio per processare meno?

Altro elemento da valutare è poi quello *quantitativo*, che parte dal rilievo che i processi tributari sono tantissimi.

È, allora, da domandarsi se, pacifico che, se si processa meno, si può processare meglio, la diminuzione dei processi debba essere lo strumento del miglioramento, o solo un sintomo o un effetto.

La restrizione dell'accesso alla giustizia, oltre un certo limite, può infrangersi con limiti di principio invalicabili e appare, per certi versi, contraddittoria: a incentivare la litigiosità concorrono, in un circolo vizioso, per primi una legislazione sostanziale di pessima qualità e di nessuna stabilità e la mala prassi dei condoni periodici, che determinano una giurisprudenza incerta e, a cascata, un incentivo... alla lite. A fronte di ciò, colui che provoca il danno pretenderebbe di limitarlo... razionando l'accesso ai rimedi.

Del resto, a sbarrare tale soluzione stanno i dati numerici: *il processo tributario è utile* (una quota assai alta di provvedimenti e di sentenze vengono annullate o riformate). Limitarlo equivarrebbe, con una metafora tragicamente attuale, a decidere che, dato che gli ospedali scoppiano di malati cui viene salvata la vita... bisogna rendere più difficile esservi ricoverati. La soluzione è migliorare la salute pubblica e la medicina territoriale: non rompere la spia rossa che segnala che il motore non funziona.

6. Ben conoscere per ben provvedere: cosa fa *il giudice tributario?*

Giunti a questo punto, occorre domandarsi *cosa deve fare il giudice tributario.*

Tale domanda è, insieme, trascurata ma decisiva, doppiamente decisiva.

Decisiva in un primo senso, perché per scegliere *quale giudice* occorre domandarsi prima a *cosa dovrà fare*.

Decisiva in un secondo senso, perché malintesi e cattive scelte sotto questo profilo, a ben vedere, sono fattori, trascurati ma evidenti, di moltiplicazione del contenzioso (e quindi cause misconosciute del problema che si tenta di risolvere).

Quanto al primo aspetto, e, cioè, quale debba essere la funzione del giudice tributario, va detto quanto segue.

Da una funzione amministrativa il cui compito precipuo era *valutare la ricchezza* si è passati a una funzione amministrativa il cui compito precipuo è *controllare* gli adempimenti dei contribuenti, grazie alla attribuzione di sempre maggiori e necessari poteri.

A tale evoluzione è corrisposta, anche se non sempre avvertita, la evoluzione della funzione del giudice. Nell'era delle stime, le Commissioni tributarie erano organi amministrativi, cui ci si rivolgeva per rivedere o completare l'operazione di valutazione. L'intervento del giudice, ordinario, era solo a valle e con una diversa funzione: al giudice erano precluse proprio le questioni di estimazione della ricchezza.

Tralasciando i passaggi intermedi, è divenuto patrimonio comune della giurisprudenza della Suprema Corte la massima secondo cui la funzione della giurisdizione tributaria è il *controllo sul corretto esercizio del potere tributario*. L'attuazione dell'art. 53 della Costituzione e dei doveri di solidarietà è affidato, in prima battuta a contribuenti e alla Pubblica Amministrazione, con la attribuzione di rilevanti doveri e poteri, e la giurisdizione tributaria è una sovrana giurisdizione di controllo sull'esercizio di tali poteri. In essa si valuta sia la legittimità che il merito, sia la conformità della serie procedimentale e provvedimentale alla legge, sia la fondatezza della pretesa, ma alla luce dell'esercizio amministrativo del potere: l'oggetto del processo è l'accertamento della legittimità della pretesa in quanto avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati.

È appena il caso di notare che tale assetto, oltre che determinato da (e coerente con) l'evoluzione dell'ordinamento, ha anche un *valore prezioso* in termini sistematici e costituzionali.

Solo una giurisdizione di controllo è in grado di assicurare un corretto e adeguato esercizio della funzione amministrativa: ove un giudice tributario *supplente* regredisse alla antica funzione delle Commissioni tributarie (completare la determinazione del tributo) non solo

mortificherebbe l'evoluzione storica, non solo regredirebbe alla antica funzione amministrativa, di evidente incompatibilità con l'assetto giurisdizionale del giusto processo (che richiede un giudice indipendente e imparziale e non un giudice che completi la funzione amministrativa di una delle parti in giudizio), ma abdicherebbe, anche, al ruolo di guardiano della Amministrazione (e, attraverso tale prisma, del contribuente), con evidente lesione, indiretta, del principio di imparzialità e buon andamento.

Se un provvedimento amministrativo tributario illegittimo o infondato potesse essere salvato perché integrato in giudizio, la funzione amministrativa potrebbe continuare a essere esercitata in forma patologica, grazie all'improprio *paracadute giudiziario*: un siffatto giudice sarebbe inadeguato all'evoluzione del sistema giuridico, inadeguato rispetto al modello del giusto processo e inadeguato alla sua funzione di propulsore e garante di una sana ed efficiente amministrazione.

7. Piccoli aggiustamenti a legislazione invariata per grandi risultati.

Quanto al secondo aspetto, e cioè alla affermazione secondo cui malintesi e cattive opzioni creano il problema, mi limito a uno *statement* generale e a due esempi sperimentali, tra i tanti possibili.

L'affermazione di principio è che, se si pensa che il giudizio tributario sia *il luogo in cui si accertano i tributi*, si creano le basi per un contenzioso *enorme e ingestibile* (oltre che sistematicamente distonico, per le ragioni sopra viste).

Quanto agli esempi sperimentali, invece, il primo concerne la non sorvegliata gestione del concetto di *onere della prova*, vero e proprio *fattore processuale teratogeno*.

Si possono, infatti, osservare alcuni effetti perversi del non corretto utilizzo del concetto, produttivi di incertezze giurisprudenziali e sproporzionato aumento dei carichi di lavoro giurisdizionale.

Onere della prova è la regola da applicarsi per stabilire *chi vince in caso di mancata prova.* Profilo completamente diverso è *se sia stata raggiunta la prova*, se le prove siano state adeguatamente valutate, se di tale valutazione sia data adeguata motivazione.

Se Tizio abbia assolto il suo onere della prova non è affatto un problema di applicazione della relativa regola, ma una questione – di fatto – del tutto a valle (o, al limite, un giudizio sulla sufficienza della motivazione).

Si assiste invece, sempre più frequentemente, alla surrettizia ammissione di tale giudizio in Cassazione, attraverso il *passepartout* dell'inquadramento nell'onere della prova. Motivi nei quali viene censurata, spessissimo anche dalla Avvocatura dello Stato, la valutazione della prova (profilo inammissibile in toto in Cassazione) ovvero la motivazione sulla prova (la cui ammissibilità andrebbe valutata negli stretti limiti di cui all'art. 360 n. 5), vengono travestiti in motivi, di diritto, sulla violazione delle regole sulla distribuzione dell'onere della prova, primario e secondario (o sull'asserita esistenza/inesistenza di un onere della prova contraria).

Ma si tratta di cose evidentemente diverse. Una cosa è dire: in questa causa il giudice ha sbagliato ritenendo che una certa circostanza fosse stata provata. Cosa completamente diversa è dire: mancava la prova ma il giudice ha dato ragione alla parte che ne era "onerata".

Solo le sentenze che, assunto che la prova manchi, diano ragione alla parte che ne era onerata violano l'onere della prova, e sono sentenze rarissime.

Un atteggiamento non sorvegliato di questo profilo *lascia aperta una porta attraverso la quale passano migliaia di cause* che potrebbero essere arrestate.

Non solo, in un ulteriore *feedback* perverso, si tratta di decisioni che, siccome dipendenti dall'esame di circostanze di merito della singola controversia, che sono ovviamente multiformi e infinitamente variabili, attraverso resoconti superficiali nella pubblicistica di bassa qualità, creano una gigantesca massa di decisioni di legittimità *apparentemente oscillanti su temi di diritto* (quando, invece, non sono altro che decisioni diverse, per fattispecie diverse), che creano una *incertezza di ritorno,* un "rumore bianco" che funziona da, ulteriore, poderoso moltiplicatore del contenzioso.

8. (segue) distonie teratogene in materia di giudizio di merito

Un altro – a mio umilissimo avviso – fraintendimento tipico è assiso nella trasformazione di una decisione sulla correttezza di un percorso motivazionale in un, completamente diverso, giudizio sull'assetto degli oneri di prova.

Una cosa è dire: nella presente fattispecie la motivazione sulla prova esiste (esempio: poiché la SRL ha evaso e l'utile celato è scomparso e non risulta nessun altro impiego, verosimilmente è stato distribuito ai soci).

Una cosa completamente diversa è dire: se l'ufficio, in qualsiasi causa, porta quel tipo di prova (o, addirittura, afferma certi fatti), è il contribuente a dover dimostrare il contrario, se no il giudice è

vincolato.

Operando in tal modo si trasforma – inavvertitatamente ma innegabilmente – un *giudizio di fatto sulla singola controversia* (il giudice e l'ufficio in questo caso hanno fatto bene) o un giudizio sulla motivazione di una singola controversia (la motivazione è conforme allo standard legale), in una *apparente regola di diritto* (d'ora in poi tutti i giudici dovranno fare così), che, in effetti, *non esiste* e a sua volta moltiplica il contenzioso.

Un caso plastico in questo senso lo si ritrova, tra i tanti, a proposito della c.d. presunzione di ripartizione degli utili occulti della società a ristretta base, appena citata. Il ragionamento probatorio secondo cui talvolta, o anche spesso, è irrilevante, dalla natura ristretta della società si possa desumere la ripartizione dell'utile occulto è stato – non correttamente e per effetto di linguaggio non sorvegliato – trasformato, nella prassi, in una apparente regola giuridica, che però non esiste: data la base ristretta, l'utile è distribuito se il contribuente non dimostra il contrario.

Ciò è *errato,* perché se l'evasione viene provata dal Fisco non è che il contribuente deve provarne l'inesistenza (la mancanza di prova contraria è un di più: si ipotizzi una sentenza che affermi che, se Tizio ha lasciato le sue impronte sul collo della morta e aveva motivo per ucciderla, è colpevole, *non risultando nessun altro elemento contrario.* In questo caso, si condanna per omicidio perché ci sono movente e impronte, non perché manca …l'alibi).

Ciò è *errato e pericoloso,* perché trasformare delle sentenze della Cassazione che, semplicemente e correttamente, ritengono le sentenze impugnate adeguatamente fondate (e motivate) sulla prova, in sentenze sulla assenza della prova contraria richiesta da una (inesistente) legge rischia, ponendo troppa enfasi sulla inesistenza della prova contraria, di rovesciare la regola legale (fino all'approdo, assurdo, secondo cui sussiste l'evasione affermata se non se ne prova la insussistenza).

Ciò *moltiplica l'arretrato in Cassazione*: perché, attraverso il grimaldello della violazione della regola (inesistente) sull'onere di prova contraria, fanno ingresso nel giudizio di legittimità motivi di fatto, che sarebbero inammissibili.

Ciò *moltiplica l'arretrato complessivo* perché, come sopra si diceva, se si trasformano *decisioni diverse di casi diversi* in *oscillazioni giurisprudenziali*, la confusione genera incertezza e l'incertezza alimenta la necessità o propensione alla lite.

9. La via processuale: concentrazione e immediatezza vs. sfilacciamento del processo. Proposte concrete.

Sul piano strettamente processuale, poi, andrebbe sicuramente seguita fino in fondo la strada della *concentrazione del processo*, codificando il principio dell'onere di avanzare le difese nella prima occasione processuale utile, evitando che tatticismi o inerzie processuali rendano il processo tributario *sfilacciato ed inefficiente* (due clamorosi difetti, in proposito, sono la ritenuta non perentorietà del termine di costituzione del resistente in primo grado e la facoltà di depositare documenti nuovi in primo grado).

Per favorire la celerità concentrazione e speditezza del processo tributario, per esempio, si potrebbero apportare al Decreto legislativo 31/12/1992 n. 546 anche le seguenti, semplici, modifiche:

a) All'Art. 7 Poteri delle commissioni tributarie, sostituire il comma 1 come segue

1. *Oggetto del processo tributario è, nei giudizi di impugnazione di atti impositivi, la pretesa per come delineata, anche quanto ai fatti costitutivi e alle relative prove, nell'atto impugnato e nei limiti dei motivi di impugnazione, senza possibilità di modifica o integrazione successiva in giudizio. Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all' ente locale da ciascuna legge d'imposta soltanto nel caso e nei limiti in cui le parti non abbiano potuto assolvere per ragioni oggettive e cogenti ai propri oneri probatori.*

b) all'art. 23 Costituzione in giudizio della parte resistente

sostituire il comma 1 come segue

L'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale

sostituire il comma 3 come segue

3. *Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le sue difese prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente in ossequio al principio di contestazione di cui all'art. 115 c.p.c., proponendo altresì, a pena di decadenza, le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d' ufficio e*

instando, se del caso, per la chiamata di terzi in causa .

c) all’art. Art. 24 Produzione di documenti e motivi aggiunti

sostituire il comma 2 come segue

2. L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione, nei limiti di cui al comma 1 dell’art. 7, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.

e) all'Art. 58 Nuove prove in appello

Il comma 2 è abrogato

10. Exitus.

Il percorso riformatore, finora, ha avuto un andamento *asintotico.* La cardinalità della giustizia tributaria, tuttavia, ne richiederebbe la attuazione. Non solo perché, nella economia globale, più che la pressione fiscale è l’incertezza normativa a frenare innovazione e creazione di ricchezza, essenziali al mantenimento di livelli essenziali di benessere. Ma anche perché, vista la traiettoria del debito pubblico, ci attende, appena dietro l’angolo, un *doloroso piano di rientro* che, se non passerà per traumatici fenomeni inflazionistici, passerà per un ricorso imponente al fenomeno impositivo.

La giustizia tributaria non può farsi trovare impreparata, ne va della tenuta dello Stato di diritto.