GIUSTIZIA INSIEME

Diritto Tributario

La Cassazione civile-tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva

di Enrico Manzon

23 novembre 2022

Sommario: 1. Per introdurre – 2. Primo livello (breve periodo): le misure deflative – 3. Secondo livello (medio periodo): le misure processuali – 4. Terzo livello (medio-lungo periodo): le misure ordinamentali. L'opzione per la nuova giurisdizione speciale dei magistrati professionali – 5. segue. La Sezione specializzata tributaria della Corte di cassazione – 6. Per concludere

---

1. Per introdurre

La *milestone* M1C1-35 del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) prevede che *La riforma del quadro giuridico deve avere l'obiettivo di rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di Cassazione* .

Sia pure con una previsione alquanto generica, appena dettagliata dalla relazione al Piano, l'esercizio della funzione nomofilattica in materia fiscale è stata dunque inserita nel perimetro di attuazione della principale misura di programmazione economico-sociale progettata per i

prossimi anni dal Governo italiano, di concerto con la Commissione dell'Unione europea.

Conseguentemente, nell'aprile 2021 i ministri direttamente responsabili (economia-finanze/giustizia) hanno istituito un'apposita Commissione di studio per analizzare, in termini generali, le questioni afferenti la riforma degli organi e delle procedure della giustizia tributaria nel suo complesso; è noto che questo gruppo di esperti, nonostante un lavoro di notevole ampiezza e profondità, a differenza che le coeve analoghe Commissioni per la riforma delle procedure di giustizia penale e civile, non è giunto a determinazioni unitarie, lasciando aperte le prospettive di riforma a più soluzioni, anche antitetiche, sia per la giurisdizione di merito che per quella di legittimità.

In composizione più ristretta, sempre su incarico dei ministri dell'economia-finanze e della giustizia, il lavoro di studio è proseguito nella primavera del 2022, trovando concretizzazione in un disegno di legge governativo approvato dal Cdm a giugno, quindi deliberato – con profonde modificazioni- dal Parlamento nella prima decade di agosto, divenendo la legge n. 130 del 31 agosto 2022.

Tale fonte normativa attua la citata *milestone* (a quanto è dato sapere, con buona soddisfazione degli organi unionali di verifica) con disposizioni che sia direttamente sia indirettamente attengono alla Corte di Cassazione. Peraltro è significativamente integrata da alcune scelte operate dal legislatore delegato alla riforma del rito civile (v. d.lgs. 149/2022).

Si tratta di un complesso normativo, non particolarmente ampio, ma senz'altro rilevante, che merita di essere ben riflettuto e valutato, cosa che sta già accadendo e che accadrà, anche perché già si intravedono varie problematiche che renderanno necessaria un'attività "manutentiva" non solo ermeneutica, ma anche direttamente legislativa. Del resto il tempo della discussione parlamentare è stato inevitabilmente contratto dalla fine anticipata della legislatura, sicché l'"ultimo miglio", per così dire, è stato percorso a ritmo di carica. Mentre con questo tipo di interventi sarebbe più opportuno un "passo da montagna". E la differenza si è vista e si vedrà, anche abbastanza presto, come in questo scritto, si proverà a spiegare.

Tuttavia, siccome – molto "a caldo", da poco *alzata la polvere della battaglia* - si tratta di fare una prima analisi e niente di più, la scelta necessitata, oltre alla sintesi delle questioni, è la schematizzazione.

Nel plesso delle norme in esame possono quindi distinguersi *tre livelli di intervento*: primo livello (breve periodo): le misure deflative; secondo livello (medio periodo): le misure processuali; terzo livello (medio-lungo periodo): le misure ordinamentali.

Di seguito le relative considerazioni

2. Primo livello (breve periodo): le misure deflative

Che la Sezione tributaria della Corte e quindi la Corte avessero sulla schiena uno "zaino" troppo pesante (giacenza media dei ricorsi tributari negli ultimi dieci anni: 50 mila circa) era ed è fatto notorio. Tuttavia, a causa di veri e propri pregiudizi (ideologici), la previsione di un, pur limitato, alleggerimento di questo pesantissimo fardello (la metà circa della coeva pendenza dell'intera Cassazione civile) ha visto la luce solo *in articulo mortis* ossia alla fine del percorso di studio e di legislazione.

Che si trattasse (e si tratti) di pregiudizi non fondati lo dimostra la scelta legislativa fatta (pur perfettibile, v. appena oltre), tanto prudente, quanto, almeno in astratto, foriera di un buon risultato rispetto alla sua *ratio*.

Non un condono, ma una definizione agevolata, mirata su due, chiarissimi *targets*: da un lato, coprire un'area potenziale di applicabilità idonea a far conseguire un risultato "quantitativo" (il peso dello zaino, nella metafora) di rilievo; da un altro lato, incidere sull'"alea" del giudizio di legittimità, nel versante dello *jus litigatoris*, specificamente del contribuente.

Di qui le due soglie valoristiche di accesso alla definizione e, contestualmente, il loro collegamento con i diversi esiti dei gradi di merito (una o due vittorie del contribuente, almeno parziali); quindi una misura pensata, esclusivamente, per sbloccare il contenzioso di legittimità ed in termini essenzialmente processuali. Per l'appunto fuori dalla "logica condonistica" (in relazione alla quale si può effettivamente sollevare molte obiezioni, anche in relazione ai principi di cui agli artt. 3-53, Cost.).

L'aspettativa, chiara, è dunque quella di scendere molto sotto detto livello del contenzioso tributario di legittimità – anche e soprattutto questo, abnorme per una Corte suprema occidentale – rendendo il fardello meno pesante e quindi la scalata più veloce, ancorchè comunque impegnativa.

Certo, ragionando –finalmente- in termini pratici (non ideologici o almeno astratti), si poteva e dunque si può fare qualcosa di più, non per *bulimia deflativa*, ma per ragioni logiche e di equità.

In primo luogo si possono alzare le soglie di accessibilità, portandole ad almeno 200.000 euro per la "doppia conforme" (almeno parzialmente) favorevole al contribuente ed a euro 100.000 in

caso di una sola, almeno parziale, decisione a lui favorevole.

Si tratterebbe comunque di valori rispettivamente di 4 ed 8 volte inferiori a quello medio delle cause tributarie di cassazione (la media di valore è infatti di 800 mila euro circa), quindi per il contenzioso di legittimità comunque non elevati; con la prima modifica si porterebbe il "definibile" ai due terzi della pendenza, pertanto con tutte e due il potenziale deflativo aumenterebbe sensibilmente (con la normativa attuale è intorno alla metà della pendenza).

In secondo luogo, nella logica stretta della – mera – "deflazione processuale", tale potenzialità potrebbe vieppiù ampliarsi con la previsione della definibilità anche delle cause in cui il contribuente abbia avuto una "doppia conforme" di merito sfavorevole, ovviamente alzando il "prezzo" della definizione. Oltre che per detta ragione di *target*, non si comprende infatti la ragionevolezza dell'esclusione di tale ipotesi, soprattutto a fronte del dato statistico – consolidato – dell'alta percentuale di accoglimenti dei ricorsi, quindi di cassazione (con o senza rinvio) delle sentenze di appello, il che induce addirittura a profilare una possibile questione di legittimità per violazione quantomeno dell'art. 3, Cost.

A elezioni politiche fatte, senza dunque la pressione del consenso da acquisire, può auspicarsi che il Governo ed il Parlamento, anche, su questo piano intervengano con spirito pragmatico e costruttivo.

Per chiudere sul punto con la metafora iniziale, sull'Everest si può andare senza il respiratore, ma lo zaino deve essere sostenibile. Se poi c'è in ballo il conseguimento del *disposition time* della Corte, se quindi bisogna accelerare, allora diventa di fondamentale importanza che lo zaino sia il più leggero possibile.

Al di là dei risultati attesi dagli altri livelli di intervento, il dimensionamento corretto/efficace di questo primo livello rappresenta, indiscutibilmente, una *conditio sine qua non*, di breve periodo, essendo gli altri livelli proiettati/proiettabili più sul medio/lungo.

3. Secondo livello (medio periodo): le misure processuali

La legge 130 del 2022 non contiene disposizioni processuali direttamente disciplinanti il giudizio di cassazione, diversamente dal ddl governativo, che invece ne conteneva due e di notevole rilievo: il rinvio pregiudiziale ed il ricorso del Procuratore generale presso la Corte nell'interesse della legge.

Può senz'altro affermarsi che la mancata approvazione parlamentare ha delle buone ragioni.

Quanto alla prima misura (rinvio pregiudiziale) va detto che è sicuramente molto più opportuna la sua introduzione quale istituto di diritto processuale comune (art. 363 bis, cod. proc. civ.). A scanso di ogni equivoco teorico ovvero interpretativo/applicativo: il processo civile di Cassazione è e deve essere uno soltanto, indipendentemente dalla materia trattata, poiché il giudice civile di legittimità è uno soltanto e non ha nessun senso differenziare la disciplina processuale applicabile, così evitandosi in radice ogni possibile distonia giuridica. Basti in tal senso pensare al delicato rapporto tra sub-procedimenti (per decreto, camerale e di udienza pubblica) nonché tra l'attività delle Sezioni semplici e quella delle Sezioni Unite, sede massima, unitaria, della nomofilachia civile, processuale e sostanziale.

Quanto alla seconda misura, come si è anche fatto notare da più parti, si trattava di una "fuga in avanti" o forse meglio di un passo davvero troppo spinto verso la de-processualizzazione, quindi è stato opportuno ripensarci e non vararla.

Questo sul piano storico. Su quello della prospettiva, dalla riforma generale del processo rinviene uno strumento – il rinvio pregiudiziale, appunto – che pare avere una sede "di elezione" proprio per le cause in materia tributaria, per due, essenziali e coesistenti ragioni.

La prima riguarda i tempi della nomofilachia, del tutto decisivi in un settore dell'ordinamento giuridico così centrale quale quello delle discipline fiscali. Troppe volte nel passato si è dovuto riscontrare la sostanziale inutilità degli interventi orientatori della Corte essenzialmente a causa della loro tempistica, spesso superata in velocità dall'attività legislativa, a complicazione di un quadro operativo già di per sé non semplice.

La seconda, conseguenziale alla prima, attinge direttamente i "volumi" del contenzioso, tanto più rilevanti quanto meno efficace è la funzione di indirizzo ermeneutico della Cassazione (piano del c.d. *jus costitutionis*). In altri termini, nella "latitanza" della nomofilachia il contenzioso –inevitabilmente- si espande.

Il saldarsi storico delle due situazioni ha creato il circolo vizioso che nel tempo, nonostante la – meritoria – creazione della sezione specializzata nel 1999 per via "tabellare" (organizzativa interna), ha messo la Corte nelle critiche condizioni attuali, con una forte riduzione dell'impatto – necessario – della giurisprudenza sulla attuazione dei tributi. Troppe cause nel merito, troppe di legittimità, limitazione dell'effetto globale della giurisdizione, come tutela primaria dei diritti e come concretizzazione della legge (*jura litigatorum/jura costitutiones*).

Ed infatti l'esigenza di porre rimedio è divenuta la *milestone* citata all'inizio.

Ora, pare chiaro che, se il rinvio pregiudiziale avrà successo presso il giudici tributari di merito (ora Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado), se verrà utilizzato con “sapienza” e quindi integrato secondo i suoi canoni normativi nel sistema processuale del giudizio di legittimità, potrà diventare uno strumento di *nomofilachia preventiva* davvero importante ed efficace.

Sia per lo *jus* dei litiganti sia per il diritto (tributario) oggettivo.

Bisogna superare anche qui dei pregiudizi, che astraggono colpevolmente dalla realtà qual è stata e qual è ossia quella di una risposta di giustizia insoddisfacente, pur per ragioni diverse, tra merito e legittimità. Non si può prescindere dalla constatazione che –a “Costituzione invariata” (art. 111, settimo comma, Cost.)- la Corte Suprema italiana è investita da una domanda di giustizia assolutamente sconosciuta nel Mondo. Quindi i rimedi, come quello in esame, vanno necessariamente trovati sul piano di una normazione primaria costituzionalmente compatibile, ma efficace.

In termini concreti, qualsiasi modalità che, senza toccare i principi di cui agli artt 24, 111, Cost., induca ad una riduzione prospettica del flusso di ricorsi, per quanto qui interessa, tributari, quindi ad una velocizzazione/miglioramento della funzione di nomofilachia, deve affermarsi come realmente conforme allo *spirito* della Costituzione, *in parte qua*.

Ed il rinvio pregiudiziale “promette” di essere funzionale a questo fine.

Che pure è “servito” da altre nuove previsioni del d.lgs. 149/2022, particolarmente dalla introduzione del rito accelerato, conseguente all’abolizione della “apposita Sezione” civile deputata all’esame preliminare dei ricorsi ed alla decisione di quelli di pronta definizione.

Misure anch’esse di razionalizzazione, che non possono che dare risultati positivi, anche se, ovviamente, tutti da verificare.

Quanto peseranno positivamente le, parziali, modifiche del rito tributario speciale (d.lgs. 546/1992) contenute nella legge 130/2002 è poi tutto da vedere e qui le stime diventano davvero difficili, quindi meglio astenersi dal farle.

4. Terzo livello (medio-lungo periodo): le misure ordinamentali. L'opzione per la nuova giurisdizione speciale

dei magistrati professionali

La legge 130/2022 mantiene l'attuale assetto ordinamentale "duale" della giurisdizione tributaria – merito, giudice speciale/legittimità, giudice ordinario – anzi lo consolida ancor più, tendenzialmente lo "cristallizza" in via definitiva.

Che questa fosse l'unica scelta possibile, che fosse quella migliore è lecito dubitare, anche volendo al netto di qualche -nient'affatto peregrina – riserva sul piano della costituzionalità, semplicemente, e non è/non sarà poco, sul piano della praticabilità e dei tempi di attuazione della scelta legislativa nel versante della costituzione della "nuova" (la quinta) magistratura professionale italiana.

La via "maestra", la più costituzionalmente compatibile, quella di meno complessa realizzazione, era sicuramente quella dell'assorbimento della giurisdizione tributaria di merito in quella ordinaria. Pur non potendosi nascondere le difficoltà di questa – radicalmente diversa – prospettiva, a partire dalla necessità di implementare considerevolmente l'organico della magistratura ordinaria (operazione per nulla semplice e veloce) per proseguire con le ulteriori per nulla semplici misure logistiche (edilizia giudiziaria) e complementari (personale ausiliario), tuttavia essa appare indiscutibilmente meno accidentata e sicuramente meno lunga di quella di assumere oltre 700 magistrati tributari speciali per concorso.

Peraltro si potevano anche trovare soluzioni intermedie, quali ad esempio lasciare il primo grado al giudice speciale, ancora di tipo onorario, accentuandone la funzione arbitrale/conciliativa, e portare il grado di appello nell'ambito del giudice ordinario, accentrando le sedi, secondo un modello analogo a quello del tribunale per i minorenni e del tribunale di sorveglianza (quindi anche con l'associazione di giudici non togati).

Ma tant'è, nell'agosto 2022, in una convulsa fase di fine legislatura, con la pressione del PNRR (che, va detto, non imponeva affatto una via riformatrice precisa), si è fatta una scelta diversa, le cui criticità si stanno già evidenziando e che verosimilmente si paleseranno sempre più, forse costringendo il legislatore a ritornare, almeno parzialmente, sui "suoi passi". Questa però è un valutazione da *sfera di cristallo*, dunque va subito abbandonata all'ambito del vaticinio.

Presa pertanto la realtà normativa per quello che è, senza entrare *funditus* nel merito del -complicato- compito della costruzione della nuova giurisdizione di merito, si tratta qui essenzialmente di cogliere i profili di "congiunzione" tra essa e quella di legittimità, appunto in relazione alle previsioni che la legge 130/2022 contiene.

Vengono in tal senso in rilievo due determinazioni legislative: lo speciale regime di opzione per i magistrati professionali che siano anche attuali giudici tributari (art. 1, commi 4 ss.) e l'istituzione della sezione specializzata tributaria presso la Corte di Cassazione (art. 3).

La prima previsione ha una *ratio* evidente: creare subito un "corpo solido" di magistrati formati ed esperti, anche in campo tributario, all'interno della nuova magistratura, in considerazione dei tempi lunghi di costituzione della medesima. Qui c'è una risposta razionale e potenzialmente efficace alla *milestone* del PNRR, pur latamente intesa.

Tuttavia, la disposizione legislativa *de qua* sconta la fretta ed ha più di una zona d'ombra. Anzitutto non è del tutto chiara in relazione al trattamento economico degli "optanti", in secondo luogo pone un limite di età troppo basso ed un limite di flusso per i magistrati ordinari altrettanto eccessivamente compresso.

Di per sé, secondo le considerazioni di cui appena oltre, il numero 100 può considerarsi tuttosommato una determinazione quantitativa congrua, ma è piuttosto improbabile che 50 possano affluire dalle magistrature professionali speciali, per un complesso di ragioni (bacini di riferimento ristretti; possibilità di carriera). Tale circostanza, unitamente alle altre due condizioni poste dalle disposizioni legislative in oggetto (trattamento economico, limite di età) rendono perciò alquanto incerto il successo effettivo della misura ordinamentale *de qua* (lo si sostiene da più parti, da ultimo -con particolare autorevolezza- anche dal Vice Ministro Maurizio Leo).

Peraltro l'interpretazione dell'avverbio «*prioritariamente*» utilizzato dal legislatore nell'individuare la destinazione degli optanti (alle Corti di giustizia tributaria di secondo grado) data dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (v. delibera n. 1559/2022) affossa definitivamente ogni effettiva potenzialità "di sistema" della misura in esame.

Con tale delibera infatti il CPGT ha determinato in 70 gli optanti destinati alle Corti di primo grado ed in 30 quelli destinati alle Corti di secondo grado, assegnandoli secondo un criterio, non reso palese dai *consideranda*, che in ogni caso -di fatto- oblitera il tratto indubbiamente saliente della scelta normativa ossia, come detto, quello di creare immediatamente "massa critica" nel grado di appello.

Il collegamento (“da PNRR”) tra questa necessità ed il giudizio di legittimità risulta invero del tutto evidente. Come più volte indicatosi nella relazione inaugurale dell'anno giudiziario ordinario dal Primo Presidente della Corte di Cassazione, la prima misura per decrementare e qualificare il contenzioso tributario di legittimità è indubitabilmente quella di migliorare la

qualità media delle pronunce di appello. Che questo sia un profilo problematico lo evidenza, oltre ogni ragionevole dubbio, la percentuale degli annullamenti, che per le sentenze di appello tributarie è "storicamente" (ultimi 10 anni, dati dell'Ufficio di statistica della Cassazione) doppio a quella delle sentenze di appello civili.

Ammesso, ma non concesso, che 30 optanti vadano nelle Corti di secondo grado, sparsi sul territorio, come detta delibera prevede, non si capisce come detto obiettivo possa essere raggiunto in termini minimamente soddisfacenti.

In realtà gli optanti in appello servono (e sono appena appena sufficienti) tutti e 100. Solo a questa condizione ed a quella ulteriore di una razionale distribuzione territoriale il miglioramento – immediato – della media qualitativa delle decisioni di secondo grado può essere ragionevolmente conseguito.

Sotto quest'ultimo profilo (assegnazione degli optanti alle Corti di giustizia tributaria di secondo grado) vi è comunque da considerare che, a legislazione vigente, già esiste un pregnante potere organizzativo dell'organo di autogoverno della giurisdizione tributaria speciale la cui portata complementare/integrativa risulta del tutto evidente. L'art. 6, comma 1, d.lgs. 545/1992 infatti prevede che «*Con provvedimento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria sono istituite sezioni specializzate in relazione a questioni controverse individuate con il provvedimento stesso*». Il Consiglio potrebbe quindi agevolmente attuare tale previsione normativa appunto con l'assegnazione a queste «*sezioni specializzate*» (per materia: es. tributi armonizzati; per valore: es. da 100.000 euro) gli optanti. E così il "cerchio" della riforma *in parte qua* si chiuderebbe "virtuosamente".

Per queste ragioni la delibera CPGT appare pertanto radicalmente miope e sostanzialmente errata. L'unico rimedio che si prospetta – di poco momento, ma di decisivo impatto – è che la disposizione della legge 130/2022 in esame venga emendata con la soppressione dell'avverbio « *prioritariamente*», sicché non possa esservi alcun dubbio interpretativo circa la destinazione -esclusivamente- in appello dei magistrati professionali optanti. Chiaro è tuttavia che bisogna accompagnare questa modifica normativa con altre -sempre di modesto impegno politico legislativo, ma anch'esse decisive- che riguardino il trattamento economico ed il limite di età.

Si potrebbe anche, aggiuntivamente, prevedere il mantenimento della possibilità di opzione, fino al completamento dell'organico di giudici speciali previsto dalla legge, qualora, per qualsiasi causa, la presenza degli optanti nella giurisdizione speciale scenda sotto un certo limite (es. 90).

In questi, modificati, termini l'opzione può diventare una vera "chiave di volta" della riforma (così com'è, non lo è e la delibera del CPGT già lo dimostra) sia sul versante del giudizio di merito sia sull'interfaccia di legittimità.

E non è affatto una questione secondaria. Con una corretta soluzione della stessa infatti si può correggere e limitare l'incongruenza, detta all'inizio di questa parte della riflessione, del permanere della cesura ordinamentale/funzionale tra merito e legittimità, creando una zona di – immediata – omogeneità qualitativa, ma in prospettiva anche soggettiva.

L'art. 1, comma 9, legge 130/2022 prevede infatti espressamente che gli optanti possano rientrare nelle magistrature di provenienza, secondo le rispettive norme ordinamentali. Questa è l'unica possibilità, a Costituzione vigente, che la Sezione specializzata tributaria della Corte di Cassazione venga, nel medio-lungo periodo, arricchita dall'esperienza professionale specialistica dei magistrati ordinari transitati alla giurisdizione tributaria di merito. Ed è questa una *chance* che non deve essere assolutamente trascurata.

5. segue. La Sezione specializzata tributaria della Corte di cassazione

L'art. 3 della legge 130/2022 prevede che «*1. Presso la Corte di cassazione e' istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. 2. Il primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile di cui al comma 1*».

Non si tratta affatto di una disposizione pleonastica, esornativa, come fosse soltanto una "etichetta". Essa infatti contiene non solo l'istituzione per legge, come fatto negli anni '70 per la Sezione lavoro della Corte, ma rispetto proprio a questo precedente normativo, anche l'attribuzione di precisi poteri di indirizzo organizzativo del Primo Presidente, con altrettanto precise indicazioni teleologiche.

È dunque una misura che impone delle scelte, ma nient'affatto soltanto del Capo dell'ufficio interessato, che è pur sempre soltanto il "terminale" del sistema del governo autonomo della magistratura. Sono infatti evidenti le responsabilità al riguardo del Consiglio direttivo della Corte, ma, anche di più, del Consiglio Superiore della Magistratura.

L'organo principale dell'autogoverno dovrà dare attuazione alla disposizione legislativa primaria con la normazione secondaria sia tabellare sia concorsuale, trovando i modi più appropriati per implementare l'afflusso di risorse, anche specialistiche, alla Cassazione, giacché altrimenti le attribuzioni presidenziali ne risulterebbero fortemente limitate e sostanzialmente la scelta riformatrice ne verrebbe vanificata.

Oltre ai magistrati ordinari, bisogna peraltro sottolineare che, in base alla previsione di cui all'art. 106, terzo comma, Cost., come attuata dalla legge 303/1998, alla Corte possono essere destinati i c.d. "meriti insigni" (professori universitari ed avvocati) ed è sicuramente anche questa una via che il CSM può e deve potenziare per le finalità di rafforzamento della nuova Sezione specializzata come configurate dal legislatore («*stabilizzare gli orientamenti di legittimità* »; «*acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati...*»).

Ed ancora, esercitando il proprio di indirizzo, il CSM può dare alla Scuola Superiore della magistratura l'*input* di rafforzare l'offerta formativa nella materia tributaria.

Insomma, risulta chiaro che vi sono concrete misure attuative di questa parte, rilevante, della riforma (che è attuazione diretta della *milestone* del PNRR) che vanno adottate al più presto dai centri decisionali competenti.

6. Per concludere

Tra luci ed ombre la legge 130/2022 presenta comunque delle nuove opportunità per la nomofilachia tributaria, ad impatto evidentemente frazionato nel tempo.

Già ripartire più "leggeri" può, anzi deve, indurre una contrazione dei tempi di giustizia (il *disposition time* del PNRR) e migliorare la qualità della produzione giurisprudenziale di legittimità.

A regime, le misure processuali, soprattutto esterne alla legge di riforma (in particolare, art. 363 bis, cod. proc. civ.), a loro volta promettono miglioramenti di flusso nonché di prontezza ed efficacia della giurisprudenza di legittimità.

Ad un livello più complesso, ma strutturale, dunque nel medio-lungo periodo con il maggior *valore aggiunto*, le misure ordinamentali, se opportunamente modificate ed accompagnate, possono indurre una migliore, più adeguata, strutturazione del nesso di collegamento appello/Cassazione e nella parte terminale del circuito giurisdizionale (Sezione specializzata

della Corte) un *upgrade* di notevole, diretto, impatto sulla funzione demandata alla Cassazione dagli artt. 111, settimo comma, Cost., 65, legge di ordinamento giudiziario.

Queste sono soltanto brevi considerazioni ed auspici. Vedremo i fatti dove porteranno la riforma, anche nel segmento, fondamentale, della giurisdizione di legittimità.