



Diritto Tributario

Sulla giustizia tributaria e sulla necessita' di parlarne

di [Enrico Manzon](#)

16 gennaio 2020

Sulla giustizia tributaria e sulla necessita' di parlarne di Enrico Manzon

Sommario: 1. *Una breve premessa* – 2. *C'era una volta l'art. 9, secondo comma, prima parte, del codice di procedura civile: una storia giurisdizionale.* – 3. *Un paradosso, anzi due.* – 4. *La centralità della questione. E' arrivato il tempo della riforma ?* – 5. *Una considerazione finale*

1. Una breve premessa

Recentemente il Presidente Mattarella, rispondendo alla domanda di uno studente delle scuole superiori in visita al Quirinale sul perché in Italia è così difficile contrastare l'evasione fiscale, ha definito questa vera piaga sociale come una “indecenza” dovuta a vari fattori, ma ponendo quale primo fra tutti quello culturale.

Oltre agli ingenti danni, socio-finanziari, che lo stesso Capo dello Stato ha nell'occasione rammentato, va soggiunto che questa “specialità” -nella quale il nostro Paese ha pochi *competitors* all'altezza nel panorama mondiale, mantenendone saldamente il primato nella UE- negli ultimi 30/40 anni ha prodotto un ugualmente “invidiabile” volume di contenzioso.

Tale enorme massa di liti non ha però mai ricevuto le cure e l'attenzione corrispondenti al suo rilievo economico, istituzionale e sociale.

Ciò è inspiegabile sul piano di una pur minima logica di politica giudiziaria.

Non può infatti dubitarsi che l'obbligo di contribuzione alle spese pubbliche in ragione della propria capacità economica, secondo la previsione dell'art. 53, primo comma, della nostra Costituzione, sia un vero e proprio *fundamentum rei publicae*, estrinsecandosi in esso i principi supremi degli artt. 2 e 3 della Carta medesima.

In ogni caso l'assolvimento, almeno adeguato, di questo obbligo civico fondamentale è una misura precisa della civiltà di una Nazione, come del resto lo stesso Presidente Mattarella ha ricordato allo studente che lo interpellava.

Tuttavia, come appena detto, nel nostro Paese la regolazione dei conflitti tra gli Enti pubblici impositori ed i contribuenti è stata ed è relegata in una condizione di "minorità" ordinamentale e logistica che, si potrebbe dire ancora con Mattarella, estendendone il pensiero, ha evidentemente anch'essa una ragione prima di tutto "culturale".

Comunque sia, questo *gap* ha tanti "padri e madri"; purtroppo, tra questi va sicuramente inclusa anche la magistratura ordinaria, per variegati profili, tutti ugualmente poco giustificabili ed in ogni caso dannosi.

Di questo voglio occuparmi nelle brevi note -di analisi e di proposta- che seguono.

2. C'era una volta l'art. 9, secondo comma, prima parte, del codice di procedura civile: una storia giurisdizionale

Nel codice di procedura civile del 1940 la competenza –esclusiva- a decidere sulle "*imposte e tasse*" era del Tribunale ordinario, quindi le impugnazioni di merito e di legittimità spettavano alle Corti di appello ed alla Corte di cassazione. La giustizia tributaria era dunque integralmente assegnata all'area della giurisdizione ordinaria.

Certo, a quel tempo il sistema del diritto tributario sostanziale era incomparabilmente diverso da quello attuale sia a livello costituzionale sia a livello della normazione sub costituzionale, primaria e secondaria. Era davvero un "altro mondo".

Le Commissioni tributarie esistevano già, essendo state istituite negli anni '30, ma nessuno ne dubitava la natura amministrativa, non giurisdizionale. Ed infatti in questi termini nella prima era della Costituzione repubblicana si è espressa la Corte costituzionale, a fronte di questioni di legittimità costituzionale che le riguardavano, prospettate in relazione all'art. 102, secondo comma, ed alla VI disposizione transitoria della Costituzione.

Peraltro, fino alla c.d. "riforma Visentini" dei primi anni '70 il diritto tributario italiano si reggeva essenzialmente sulle imposte indirette, con uno spazio molto delimitato per quelle dirette. In

buona sostanza era un sistema impositivo davvero ridotto e poco in linea con i principi costituzionali, particolarmente con quelli di capacità contributiva e di progressività ex art. 53, Cost., che del resto nella prima vigenza del testo costituzionale erano, come altre disposizioni costituzionali, considerate “norme programmatiche”, non precettive.

Si può senz'altro dire pertanto che l'attuazione di questi principi è iniziato proprio con i decreti legislativi del 1972 e del 1973, quindi in particolare con l'istituzione delle imposte sul reddito delle persone fisiche e giuridiche (dPR 597-598/1973), con l'introduzione dell'IVA (dPR 633/1972, in attuazione delle c.d. prima e seconda direttiva CE dell'11 aprile 1967), con i testi unici sull'accertamento e sulla riscossione delle imposte sui redditi (dPR 600-602/1973).

Indubbiamente si è trattato un “cambio di sistema”, peraltro accompagnato da una parallela riforma delle Commissioni tributarie, e del processo avanti le medesime, chiaramente improntata alla loro “giurisdizionalizzazione” (dPR 636/1972).

Questo è stato il primo, ma fondamentale, “colpo” alla regola generale del codice di procedura civile, che poi -anche con la “copertura” di vere e proprie “acrobazie ermeneutiche” da parte della Corte costituzionale- è stato portato alle sue estreme conseguenze con la riforma ordinamentale e processuale del 1992.

In particolare con l'art. 2, d.lgs, 546/1992 e successive modifiche si è progressivamente spostato tutto il sistema dei tributi nell'area della giurisdizione speciale di merito delle Commissioni tributarie, sicchè, allo stato, può tranquillamente affermarsi che l'art. 9, secondo comma, prima parte, cpc, è stato implicitamente abrogato “per incompatibilità”.

Dunque, il sistema attuale di giustizia tributaria è attualmente di tipo “misto”: speciale (Commissioni tributarie provinciali e regionali) per i due gradi di merito, ordinario per il giudizio di legittimità, secondo la Costituzione (art. 111, Cost.), spettante alla Corte di cassazione.

3. . Un paradosso, anzi due

Questo “sistema” tuttavia ha subito una “mutazione genetica” dall'interno, senza tanti strepiti e senza che quasi nessuno, almeno all'esterno dell'apparato giurisdizionale stesso, se ne accorgesse ovvero vi prestasse particolare attenzione.

Per effetto di una, apparentemente minimale, modifica normativa del 2011, introdotta quasi di soppiatto nelle pieghe delle solite misure normative finanziarie di fine anno, si è sancito una

sorta di “blocco” all’ingresso di nuovi componenti delle Commissioni tributarie non appartenenti a corpi professionali specifici (in particolare: magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari).

La conseguenza, di fatto, è che, oggi, quella che è una giurisdizione speciale dal punto ordinamentale, dal punto di vista “soggettivo” del personale di magistratura è -quasi- una “magistratura ordinaria”, posto che attualmente più della metà degli attuali giudici tributari sono magistrati appartenenti all’ordine giudiziario (ordinario).

Non solo. La Corte di Cassazione, anche a causa della “crisi dell’arretrato” (oltre 50 mila ricorsi pendenti, tempi di giustizia dilatati a dismisura) e per effetto delle recenti misure straordinarie conseguenti (legge di bilancio 2018), ha dotato la propria sezione tributaria (quinta civile) del più rilevante numero di magistrati (quasi 100 tra presidenti, consiglieri, addetti del massimario applicati, giudici ausiliari: poco meno di un terzo del totale della Corte, la metà circa dei magistrati addetti al settore civile).

Ed è questo un primo paradosso: dopo il termine del processo di “specializzazione” la giurisdizione tributaria attuale è divenuta molto più “ordinaria” che mai!

Ma, nella situazione attuale, di paradosso se ne può rilevare poi un altro ossia che -in termini inversamente proporzionali al silenzioso e costante processo di “colonizzazione” delle Commissioni tributarie- oggi nella magistratura ordinaria associata sempre meno interesse vi è per il “funzionamento” della giustizia tributaria e per le sue proposte di riforma.

Questo è davvero sorprendente, a fronte delle carenze strutturali generali dell’attuale assetto ordinamentale di tale settore giudiziario, che pure sono di tutta evidenza, al di là dei fatui discorsi sulla rapidità dei tempi processuali delle Commissioni: sarà pur vero che *il meglio è nemico del bene* (Voltaire?), ma il *presto* troppo spesso con il *bene* non ha nulla a che fare. Come diceva Ippocrate, “il giudizio è difficile”.

Tuttavia la realtà è che la *communis opinio* dei magistrati, anche di quelli che in queste “colonie giurisdizionali” ci vanno, è che si tratti di un “contenzioso minore”, nel quale non c’è “gloria”, come se in definitiva fossero “cose da ragionieri”, non giuristi: questo è appunto, paradossalmente, un profilo culturale, del tutto rilevante, della “questione tributaria”, che ben aderisce al senso sostanziale delle recenti considerazioni del Presidente Mattarella.

4. La centralità della questione. E' arrivato il tempo della riforma ?

Eppure “minore” questo contenzioso non lo è. Eppure di cose da dire al riguardo ce ne sono, eccome.

Basterebbe prestare ascolto all'insoddisfazione degli *stakeholders*, privati contribuenti e creditori d'imposta pubblici; basterebbe leggere, “a campione”, un centinaio di sentenze di Commissione tributaria, provinciale o regionale che sia; basterebbe leggere il bilancio dello Stato ed i bilanci delle imprese; basterebbe leggere le raccomandazioni dell'UE e dell'OCSE.

Basterebbe prestare attenzione alle parole di Mattarella e di “quanta Costituzione” nelle stesse è contenuta.

Ed infine basterebbe riflettere per un attimo sul primo dei due paradossi rilevati nel paragrafo precedente e chiedersi: ma perché i magistrati ordinari sono così disponibili a lavorare per la giustizia tributaria *com'è* (a tempo perso e con retribuzioni piuttosto contenute, se non spesso irrilevanti, nemmeno per la “gloria”) e per contro non lo sono ad interessarsi minimamente di come invece *dovrebbe e potrebbe essere*?

Bene, credo sia tempo che qualcuno cominci a farlo e penso anche che la parte della magistratura che è più attenta ai valori costituzionali della giurisdizione “in generale” abbia un preciso, pressante, dovere al riguardo.

Del resto, la questione della riforma della giustizia tributaria è tornata da qualche tempo nell'agenda della politica ed addirittura all' “onore delle cronache”, non solo delle gazzette specializzate.

E si profilano orizzonti che difficilmente possono considerarsi approvabili da parte di quella magistratura appena evocata.

Infatti, si va da –improbabili e velleitarie- soluzioni per la “quinta magistratura” (disegni di legge, attualmente in discussione in Parlamento, in particolare del Movimento 5 Stelle e della Lega) alla *vindicatio potestatis* della Corte dei conti (peraltro in qualche modo avallata a livello del Governo attuale o almeno di una parte, tutt'affatto irrilevante, dello stesso).

Queste linee di tendenza non preoccupano, non devono preoccupare?

Dobbiamo, anzi, salutare addirittura con sollievo il fatto che questa fetta di tutela giurisdizionale dei diritti, insomma questa “rogna”, se la prenda, in blocco, qualcun altro?

Io penso proprio di no. Penso invece che sia davvero giunto il momento (meglio tardi, che mai) del *taking (these) rights seriously*.

Non può più sfuggirci infatti che, essendo il “rapporto di contribuzione” fiscale alla base della nostra convivenza civile, occuparsi dei relativi conflitti è affare della massima rilevanza, costituzionale, unionale, economica, sociale.

Quindi -in generale e prima di tutto- culturale.

Magari non sarà ancora il “tempo della riforma”, per tutte le ragioni, risalenti e presenti, della vischiosità politica e corporativa italiana.

Sono però convinto che sia il tempo di pensare -appunto seriamente- ai “termini” di una riforma che riassetti il sistema secondo le direttrici della Costituzione sia nei profili ordinamentali e processuali (artt. 102, 111) sia in quelli sostanziali (artt. 2, 3, 53).

Che sia dunque il tempo per riprendersi, in qualche modo utile e possibile, quella competenza che è, tuttora, formalmente scritta nell'art. 9, secondo comma, prima parte, del codice di procedura civile.

5. Una considerazione finale

Dopo 25 anni di esperienza nelle Commissioni tributarie, iniziata ancor prima della riforma del '92, e dopo alcuni anni “vissuti intensamente” nella sezione tributaria della Cassazione ossia nell'*occhio del ciclone*, la mia, minimamente articolata, conclusione è la seguente.

Primo. Il ruolo nomofilattico della Corte di cassazione -di presidio dei valori giurisdizionali costituzionali, anche nella materia tributaria- va riaffermato e difeso con molta fermezza, senza se e senza ma.

Secondo. Non vi è alcuna possibilità di farlo, con concreta efficacia, se non promuovendo una soluzione che riporti nell'alveo della giurisdizione ordinaria, almeno, il grado di appello delle liti fiscali.

Questo per due -ugualmente essenziali- ragioni: la prima è la qualità, allo stato mediamente insoddisfacente, se non mediocre, delle sentenze ricorribili per cassazione e perciò della relativa, perniciosa, elefantiasi del giudizio tributario di legittimità; la seconda è la necessità di creare un “canale soggettivo bidirezionale” tra appello e legittimità ossia uno scambio diretto di personale giudicante, come avviene per le altre materie civili e per quella penale, così da generarne un analogo, essenziale, *milieu* professionale e culturale, i cui effetti positivi sono del tutto evidenti sia all'interno sia all'esterno dell'Istituzione giudiziaria e del suo servizio.

Insomma, si tratta di istituire una “circolazione virtuosa” di atti e di soggetti, per allineare l'offerta di giustizia di giustizia tributaria agli *standards* usuali della giurisdizione ordinaria.

All'obiezione che questa è una “pazza idea”, stante la situazione critica risalente ed attuale delle Corti territoriali, si può replicare che le risorse umane sono acquisibili in vario modo e più facilmente se si adottasse lo “schema” della sezione specializzata (che non dà comunque alcun problema di costituzionalità, anzi, stante la previsione di cui all'art.102, secondo comma, seconda parte, Cost., della quale sarebbe una precisa attuazione).

Quanto poi alle risorse materiali ed economiche è sufficiente sottolineare che si tratta dei tributi ossia del modo essenziale con il quale la Pubblica Amministrazione finanzia le proprie attività e la spesa sociale.

Questa è quindi l'unica materia nella quale il rapporto “costi/benefici” è davvero assolutamente diretto, il che giustifica all'evidenza ogni spesa –razionalmente- effettuata.

Certo l'ideale, per me, sarebbe tornare alla “*casella 1*” come nel gioco dell'oca ossia ripristinare *in parte qua* la vigenza dell'art. 9, cpc, ma devo ammettere che effettivamente questo può sembrare un azzardo eccessivo.

E quindi in virtù di questa, realistica, considerazione, il primo grado del giudizio tributario può, almeno allo stato, ben restare fuori dell'ordinamento di giustizia ordinaria, anche più o meno com'è organizzato, magari accentuandone i caratteri conciliativo deflativi, secondo modelli di “amministrazione contenziosa” che pure esistono (e funzionano in modo adeguato) in altri sistemi dell'UE.

Così non vi sarebbe una contraddizione effettiva tra l'una scelta e l'altra ed il sistema ne verrebbe comunque, assai significativamente, riequilibrato in termini valoriali e di efficienza.

E' utopistico, è poco utile scrivere, qui o altrove, di queste cose? E' insensato parlarne ai magistrati?

Ecco, io spero proprio di no ed in ogni caso sono convinto del contrario. Per questo concludo con l'auspicio che abbia fine questa quasi aristocratica indifferenza della magistratura associata per le “cose tributarie” e che se ne alzi dunque la voce per una giustizia tributaria -finalmente- coerente con i valori costituzionali della giurisdizione.