



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

**1**

2016

## PARTE PRIMA

### La riforma del processo tributario oggi\*

di Alessandro Giovannini

Professore ordinario di Diritto tributario nell'Università di Siena

già Presidente dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto tributario

#### ABSTRACT

*The crisis of the fiscal justice, runs over the law procedural and substantive. In the impossibility of a regulated directions reform is necessary to ensure effective protection to justice tax, pursuant to Article 111 Cost. The job recalls the political reasons and of power that have anchored for over one century, the evolution of the fiscal iustice, to its administrative origins.*

*The sentence of the 1974 of the Constitutional Court, that attributed to the tributary Committee, (partially) reformed, jurisdictional nature, didn't change the substance of the things. The author exclusively underlines in the honorary judges and in the dependence from the Ministry of Economy, a limit of system, to remove without delay.*

*The natural solution, would be insured founding specialized fiscal sections in the ordinary courts, with an administrative Committee that filters, to limit the contentious. Other solution, more practicable in rapid times, could be insured adding to the administrative filter, a radical reform of special jurisdiction, which does not meet special constitutional limits.*

#### SINTESI

*La crisi della giustizia tributaria, investe il diritto, procedimentale e sostanziale. Nell'impossibilità di una riforma ordinamentale, occorre assicurare effettività di tutela alla giustizia tributaria, ai sensi dell'art.111 Cost.. Il lavoro richiama le ragioni politiche e di potere che hanno ancorato per oltre un secolo, l'evoluzione della giustizia tributaria, alle sue origini amministrative.*

*La sentenza del 1974 della Consulta, che attribuì alle Commissioni tributarie, (parzialmente) riformate, natura giurisdizionale, non mutò la sostanza delle cose. L'autore evidenzia nei giudici esclusivamente onorari e nella dipendenza dal Ministero dell'economia, un limite di sistema, da rimuovere senza indugio.*

*La soluzione naturale sarebbe assicurata istituendo sezioni tributarie specializzate presso il giudice ordinario, con una Commissione amministrativa di filtro, per limitare il contenzioso. Altre soluzioni, più praticabile in tempi rapidi, potrebbe essere assicurata, affiancando al filtro amministrativo, una riforma radicale dell'attuale giurisdizione speciale, che non incontra speciali limiti costituzionali.*

---

\* Relazione svolta a Pescara il 23 giugno 2016 al "Forum sulla riforma della giustizia tributaria".

SOMMARIO: 1. Introduzione: il processo "specchio" del sistema. Introduzione – 2. Il potere esecutivo "geloso" delle sue prerogative – 3. I "buchi neri" dell'assetto della giustizia in materia tributaria e la giurisdizione nella Costituzione – 4. La soluzione naturale e quella artificiale: la giurisdizione ordinaria – 5. Conclusioni: la giurisdizione speciale e il filtro pregiurisdizionale

### **1. Introduzione: il processo "specchio" del sistema**

Discutere di riforma dell'organizzazione della giustizia in materia tributaria senza discutere, al contempo, di riforma del diritto sostanziale e del diritto procedimentale, rischia di tradursi in un esercizio dialettico scarsamente fruttuoso per la risoluzione effettiva dei problemi: ha poco senso iniziare dalla "coda". Il processo, infatti, è soltanto l'anello finale, l'ultimo anello della catena, e quello che accade in esso è largamente specchio delle patologie del diritto sostanziale e dei nodi che il diritto procedimentale non riesce a sciogliere prima del radicamento della fase giurisdizionale delle liti.

Non si può immaginare una riforma del processo, dunque, senza immaginare una riforma strutturale del sistema tributario. Sforbiciate qua e là o modifiche di superficie, non bastano più<sup>1</sup>.

La semplificazione della normazione e la riduzione draconiana dei suoi "prodotti cartacei", la revisione della disciplina delle grandi imposte, del sistema della dichiarazione, degli adempimenti formali e di quello dell'accertamento, la riforma dei sistemi di riscossione coattiva e dei suoi strumenti, la modifica dei "filtri" preprocessuali, sono alcune delle tessere da rivedere radicalmente. Coerenza e rigore vorrebbero che, solo dopo o contestualmente alla revisione di queste, si mettesse mano alla riorganizzazione della macchina della giustizia tributaria, tanto sul piano del suo assetto istituzionale, quanto sul terreno del rito.

Si sa, però, come vanno le cose di questo mondo, tra essere e dover essere rimane sempre uno iato abissale.

---

<sup>1</sup> Su questi aspetti mi permetto di rinviare a Giovannini, *Il re fisco è nudo*, Milano, 2016.

## 2. Il potere esecutivo "geloso" delle sue prerogative - Giudice speciale o giudice ordinario? Uno sguardo alle radici "politiche" delle Commissioni tributarie

Qui siamo chiamati ad esaminare l'ultimo anello della catena: l'organizzazione, appunto, della giustizia in materia tributaria. Su questo anello, quindi, bisogna fermarsi.

Di riforma del contenzioso si parla da settant'anni. In ogni stagione il tema è stato affrontato e lo è stato con proposte sostanzialmente identiche perché identico era ed è il dilemma di fondo: riformare le vecchie commissioni, oppure creare sezioni specializzate "presso gli organi giudiziari ordinari" (art. 102 Cost.)?<sup>2</sup>.

Se il tema è così antico, perché, allora, riparlarne oggi?

Per capire la radice dei problemi e la loro attualità, è opportuno fare un passo indietro, anzi due: andare all'età dei lumi.

La rivoluzione francese e con essa il diritto amministrativo moderno, ebbero inizio in conseguenza di una gravissima crisi economica.

Il fatto storico è questo, lo ricordo di passata. Luigi XVI, sul finire del suo regno, nel 1788, aveva portato lo Stato francese alla bancarotta. Il re si trovò costretto a rivolgersi agli Stati generali, composti dai rappresentanti della nobiltà, del clero e della borghesia, per chiedere a questi di approvare un'imposizione fiscale straordinaria, al fine di ripianare il gigantesco debito proveniente dal regno di Luigi XIV e da lui stesso incrementato<sup>3</sup>.

Si sa come andarono le cose: prese avvio la rivoluzione, al re fu tagliata la testa

<sup>2</sup> La storia dei vari progetti di riforma la ricorda Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 19 ss. e nota 33 e successive.

<sup>3</sup> Il Ministro delle finanze Turgot si rivolse a Luigi XVI il 24 agosto 1784 con parole che mantengono vivissima attualità anche per i monarchi dei nostri giorni, pure senza scettro e corona. Le trascrivo proprio per questo motivo: "io mi limito in questo momento, Sire, a ricordarVi queste tre parole: niente bancarotta, nessun aumento di imposte, nessun prestito. Niente bancarotta, né dichiarata, né mascherata da riduzioni forzose. Nessun aumento di imposte: il motivo è scritto nelle condizioni della popolazione. Nessun prestito: perché ogni prestito, diminuendo il reddito liberamente disponibile, renderebbe necessario in breve tempo o il ricorso alla bancarotta o l'aumento delle imposte. In tempo di pace non bisogna permettersi di accendere nuovi debiti se non per liquidare vecchi prestiti o rimborsare i prestiti contratti a un tasso più oneroso. Per tener fermo a queste tre condizioni non c'è che un mezzo, vale a dire diminuire la spesa al di sotto dell'ammontare delle entrate e tanto al di sotto da poter economizzare ogni anno per rimborsare i debiti già contratti. Senza ciò, il primo colpo di cannone forzerà lo Stato alla bancarotta". Turgot fu licenziato quasi subito.

e si mise in piedi uno Stato fondato sulla divisione dei poteri teorizzata da Montesquieu<sup>4</sup>.

I problemi più profondi, però, rimasero. La crisi economica, il peso delle imposte ed il debito pubblico non trovarono soluzione nella ghigliottina e in essa non trovarono soluzione neppure le liti tra Stato, creditori e contribuenti.

Cosa pensò di fare il nuovo Stato per risolverle? La logica della divisione dei poteri, proprio quella sulla quale si radicava la nuova architettura dell'ordinamento, avrebbe voluto l'intervento del giudice ordinario, trattandosi di questioni legate ad obbligazioni pecuniarie, insomma: a crediti e debiti. Invece, si stabilì che quelle controversie gli fossero sottratte, perché al potere esecutivo non sembrò concepibile che fosse la magistratura ordinaria a sindacare gli interessi dello Stato. Il potere esecutivo si rivelò, per così dire, geloso dei suoi atti ed impedì al potere giudiziario di sindacarli.

In una parola, il potere esecutivo non voleva controlli esterni. A tutto concedere, poteva tollerare contenziosi gestiti internamente dall'amministrazione. La restaurazione che seguì alla rivoluzione riprese a piene mani questa organizzazione<sup>5</sup>.

La radice "politica" del contenzioso amministrativo, a grandi linee, è questa<sup>6</sup>. E ciò è stato vero non solo per la Francia, ma anche per gli stati italiani preunitari ed in particolare per il Regno di Sardegna (si ricordi che la legge Rattazzi del 1859 istituì, proprio, i tribunali amministrativi quali organi interni alla P.A.), e poi, negli anni '60, per lo stato unitario.

Per quanto riguarda la nostra materia, nel 1864, con la legge sull'imposta di ricchezza mobile n. 1830, furono istituite le Commissioni tributarie, anch'esse organi giustiziali amministrativi, ma svolgenti pure, in primo grado, funzioni d'accertamento della ricchezza imponibile<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> Hunt, *La rivoluzione francese, Politica, cultura, classi sociali*, Bologna, 1989.

<sup>5</sup> Richiamo soltanto GIANNINI M.S., PIRAS., voce *Giurisdizione amministrativa*, in Enc. dir., XIX, Milano, 1970, 229 ss.; BENVENUTI, *Giustizia Amministrativa*, in Enc. dir., vol. XIX, Milano, 1970; ROMANO, *La giurisdizione amministrativa e limiti alla giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975.

<sup>6</sup> Si vedano le belle pagine di Merusi, *Debito pubblico e giudice amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 2014.

<sup>7</sup> La storia normativa, in realtà, è più complessa e non si ferma al 1864, ma qui preferisco fare

Si potrebbe osservare che con l'estensione del Regno sabaudo e con la sua trasformazione in Regno d'Italia, intervenne comunque, nel 1865, l'abolizione del contenzioso amministrativo e dunque che la legge istitutiva delle commissioni costituì, in realtà, una "stravaganza" normativa, destinata, da lì a poco, a perdere di forza operativa.

Non fu così. La storia è risaputa, ma talvolta si dimenticano i motivi di governo che determinarono alcune scelte riguardanti, proprio, la giustizia tributaria.

Voglio ricordarli a larghe falcate.

L'All. E della legge 20 marzo 1865, n. 2248, devolse le liti sulle imposte, in linea di principio, all'autorità giudiziaria ordinaria, ma l'esercizio della giurisdizione venne a tal punto limitato da rimanere, sostanzialmente, un guscio vuoto. L'art. 6 dello stesso allegato e le leggi sull'imposta di ricchezza mobile, infatti, esclusero il vaglio giurisdizionale per le questioni di estimo catastale e per tutte le questioni di valutazione estimativa, comprese quelle di fatto concernenti la determinazione quantitativa del reddito (questioni c.d. di estimazione semplice), che rimasero verificabili solo dalle commissioni<sup>8</sup>.

Per capire pienamente la portata di questa limitazione occorre tenere presente che il sistema tributario si fondava, principalmente, sull'imposta fondiaria e sull'imposta di ricchezza mobile riferita ad un reddito determinato non sulla base delle risultanze contabili o documentali, ma con criteri di stima sulla base di valutazioni ed indizi necessariamente imprecisi.

Quello che si voleva impedire era che il giudice potesse in qualche modo sindacare l'entità del reddito e quindi, in definitiva, potesse incidere sull'entità del gettito, intromettendosi in affari propri al potere esecutivo.

L'esercizio della giurisdizione ordinaria, oltre a questa pesantissima limitazione, sottostava, in generale, a regole di ulteriore compressione, seppure coneguate in modo tale da impedire al contribuente, nei fatti, di accedere alla

---

premio alla stringatezza dell'esposizione. Ampiamente e per tutti, Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 15 ss.

<sup>8</sup> Questa limitazione, d'altra parte, non venne superata neppure dalla legge 31 marzo 1889, n. 5992, istitutiva della IV sezione del Consiglio di Stato.

tutela giurisdizionale. L'obiettivo di fondo, però, era sempre lo stesso, quello di impedire alla magistratura di intromettersi in affari governativi. E questo obiettivo si raggiunse ostacolando l'accesso alla tutela da parte del contribuente, anziché limitare la giurisdizione.

Si prevede, da un lato, che questi non potesse rivolgersi al giudice prima che fosse intervenuta l'iscrizione a ruolo del tributo e la pubblicazione del ruolo stesso, da un altro che il ricorso fosse condizionato al previo pagamento del tributo medesimo (*solve et repete*).

Per liti diverse da quelle estimative, il contenzioso davanti alle commissioni divenne l'"anticamera" del processo ordinario<sup>9</sup>. Anticamera dalla larga metratura perché nel volgere di pochi anni si giunse alla creazione delle commissioni amministrative mandamentali, delle commissioni provinciali e della commissione centrale<sup>10</sup> e si dispose, per le imposte dirette, l'obbligatorietà del ricorso amministrativo, almeno fino al primo grado della "scala" amministrativa.

Ho ricordato questa articolata vicenda, seppure scheletricamente e quindi in termini senz'altro imprecisi, giacché in essa mi pare di vedere la matrice più profonda del discorso che dobbiamo svolgere e in questa matrice mi sembra di poter cogliere i motivi che rendono di stingente attualità la revisione delle attuali commissioni.

Non dico - e tra poco lo vedremo più approfonditamente - che le commissioni di oggi siano identiche alle originarie. Un'affermazione siffatta sarebbe palesemente sbagliata.

Ancora oggi, però, il riflesso, forse incondizionato, del potere esecutivo è quello di conservarsi una zona il più possibile franca. Come? Difendendo il baluardo del proprio *particolare* col mantenimento di "giudici" speciali, senza intervenire in

---

<sup>9</sup> Sia consentito rinviare a Giovannini, *Azione e processo tributario: una discussione sulla tutela dei "beni della vita"*, in *Rass. trib.*, 2015, 3 ss

<sup>10</sup> Esse furono disciplinate compiutamente dal R.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, e dal R.d. 8 luglio 1937, n. 1516, sulla costituzione delle commissioni amministrative per le imposte dirette e indirette sugli affari, leggi che provvidero, tra l'altro, a mutare l'originaria denominazione delle commissioni e ad ampliarne la competenza. La letteratura sul punto è vastissima. Per tutti, cfr. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, ed 1962, 36 ss.; Russo, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 756 ss., e prima *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 1 ss.; Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 1 ss.

modo risolutivo sulla loro terzietà, indipendenza e professionalità, ed escludendo al contempo la magistratura ordinaria da ogni controllo sugli atti dell'amministrazione e sul contenuto del rapporto giuridico d'imposta, in seno al quale vivono non soltanto interessi pubblici, ma anche libertà e diritti dei privati. Libertà e diritti costituzionalmente protetti ed entrati nella coscienza pulsante dei contribuenti.

### **3. I "buchi neri" dell'assetto della giustizia in materia tributaria e la giurisdizione nella Costituzione**

Mi rendo conto che questo discorso può essere travisato e letto come attacco a chi incarna l'attuale giurisdizione speciale.

Non è così. Quello che denuncio è un vizio di sistema, che dall'alba del nostro stato unitario si trascina fino ad oggi. Vizio che non viene generalmente apprezzato nella sua gravità proprio in ragione della dedizione dei singoli giudici, ma che invece si mostra nella sua capacità distruttiva dell'ordinamento quando si guardi dalla terrazza dei principi costituzionali.

La Carta non sancisce, è vero, il principio di unicità o unità della giurisdizione o lo contempla solo in ragione della funzione e delle connotazioni primarie degli organi deputati al suo espletamento<sup>11</sup>. Durante i lavori dell'Assemblea costituente, infatti, intervennero pressioni politiche e divisioni teoriche molto profonde, ampiamente ricordate negli scritti, tra gli altri, di Calamandrei, Mortati, Massimo Severo Giannini e più recentemente di Proto Pisani, che determinarono la paralisi del disegno d'unificazione.

E' altrettanto vero, però, che essa, Costituzione, non contempla la giurisdizione tributaria tra le quattro richiamate espressamente (ordinaria, amministrativa, contabile e militare).

E non la contempla perché le Commissioni tributarie erano organi di giustizia amministrativa (e anche, parzialmente, d'accertamento della ricchezza), proprio

---

<sup>11</sup> E' un principio tormentato e variamente ricostruito. Cfr. Poggi, *La magistratura*, sub art. 102, in *Comm. Cost.*, a cura di Bifulco, Celotto e Olivetti, Torino, 2006, 1968, specie 1972 ss.

come quelli che nacquero in Francia all'indomani della rivoluzione del 1789. E così sono rimaste, almeno nella giurisprudenza - pur traballante - della nostra Corte costituzionale, fino al 1974<sup>12</sup>.

*Nomina sunt consequentia rerum*, insegna Giustiniano, sebbene parte della dottrina cercò di offrire alle stesse, fin dai primi anni quaranta, una sistematizzazione teorica per farle approdare nel salotto buono della funzione giurisdizionale.

Già, ma se le commissioni non vennero prese in considerazione perché prive dei caratteri della giurisdizionalità, nella logica costituzionale chi avrebbe dovuto assicurare la tutela dei diritti in materia tributaria? La risposta è semplice: la magistratura ordinaria.

Essa, infatti, ha da sempre rappresentato il potere di ultima istanza sulle liti fiscali, rispetto al quale le commissioni, proprio per la loro natura di organi di giustizia nell'amministrazione e non di giustizia *tout court*, fungevano, come detto, da anticamera.

Non mi sfugge che la Corte Costituzionale, nel 1974 (sent. n. 287), ha sancito la natura giurisdizionale di questi organi - modificati marginalmente dalle leggi del 1936 e del 1937 e poi revisionati in termini solo apparentemente più consistenti nel 1972 - rinnegando, peraltro, quanto da essa stessa affermato nel 1969 (sentt. nn. 6 e 10) e svuotando, in questo modo, la forza precettiva dell'art. 102 e della VI disposizione transitoria della Costituzione, sul divieto di istituzione di giudici speciali.

E so bene che il D.lgs n. 545 del 1992 ha introdotto ulteriori modifiche. Si è sempre trattato, però, in definitiva, di *maquillage* normativi, perché non sono mai

<sup>12</sup> La Corte costituzionale, dopo due ordinanze del 1969 (6 febbraio 1969, n. 6, e 10 febbraio 1969, n. 10, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 105 ss., con nota di Granelli, *Sulla natura giuridica delle commissioni tributarie*) nelle quali configurò le commissioni disciplinate dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, e dal r.d.l. 8 luglio 1937, n. 1516, come organi di giustizia nell'amministrazione, cambiò radicalmente opinione, per affermare, nella sent. 27 dicembre 1974, n. 287 (in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 34 ss.) il loro carattere giurisdizionale. La Corte, anche dopo la riforma del 1992, ha sbrigativamente evitato qualsiasi approfondita valutazione sulla effettività della giurisdizione delle commissioni. Si veda ord. 23 aprile 1998, n. 144, in *Rass. trib.*, 1998, 798. Sugli aspetti richiamati, ampiamente e per tutti, Russo, *Processo tributario, op. loc. cit.*; Tesaurò, *Introduzione, Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.*, diretta da Tesaurò, Torino, 1998.

intervenuti a sciogliere i veri nodi intrecciati dalla scelta, da un lato, di sottrarre al giudice ordinario la tutela di diritti pieni, quali quelli del contribuente avverso le pretese dell'erario, e, dall'altro, di mantenere giudici onorari applicati alle commissioni tributarie.

D'altra parte, anche la riforma del 1972 mantenne la competenza del giudice ordinario in terzo grado, in alternativa a quella della commissione centrale. E la mantenne anche per le liti relative ai tributi doganali e ad altri tributi minori, proprio come la mantenne, per questi, la riforma del 1992. Solo in tempi recentissimi si è ampliata la giurisdizione speciale a tutte le liti in materia tributaria, pur residuandone ancora alcune, marginali, di spettanza del giudice civile.

Il giudice onorario, invece, è rimasto. Su questo punto voglio spendere una parola di chiarezza.

Le cause pendenti nei due gradi di giudizio sono circa 550 mila. Il valore delle controversie presentate nel 2015 è di 34 miliardi di euro e quello di tutte le cause pendenti è di 60 miliardi (comprese quelle in Cassazione). Il valore medio della singola controversia è di 130 mila euro e i ricorsi con valore superiore ad un milione di euro sono, nei due gradi di merito, tre quarti del valore complessivo del relativo contenzioso<sup>13</sup>.

Dall'esito di queste cause può dipendere la "vita" o la "morte" di aziende e persone e famiglie. Continuare a considerare la giustizia tributaria come una giustizia di serie B, di risulta o a "scappa tempo" non è più accettabile.

Non è accettabile che se ne occupi un giudice onorario, istituzionalmente non togato, *part time*; un giudice mal pagato, reclutato senza concorso per esami, fuori dalle regole della legge sull'ordinamento giudiziario, alle "dipendenze" dirette del ministero dell'economia e delle finanze e quindi anche all'apparenza privo di terzietà.

Per nascondere questa inconfutabile realtà, non si faccia il gioco del cambio del nome. Ribattezzare le commissioni: "tribunali tributari", lasciando invariato tutto il

---

<sup>13</sup> Dalla Relazione annuale 2015 sul contenzioso tributario del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della giustizia tributaria.

resto, sarebbe un trucco di puro illusionismo. "A rose is a rose, is a rose, is a rose", le cose sono quelle che sono (Gertrude Stein, *Sacred Emily*, 1913).

E non si dica neppure che anche in altre giurisdizioni è prevista la figura del giudice onorario e che questa figura è espressamente disciplinata dal r.d. 30 gennaio 1941, n. 12, sull'ordinamento giudiziario. L'osservazione sarebbe ingannevole giacché nella giurisdizione tributaria è *soltanto* onorario, mentre nelle altre giurisdizioni può essere *anche* e marginalmente onorario<sup>14</sup>.

Insomma, ci troviamo di fronte ad un vero e proprio relitto storico. E tale rimane anche se i più recenti interventi legislativi (legge n. 111 del 2011) hanno cercato, surrettiziamente, di porre rimedio a questa grave anomalia, introducendo, nell'organico della magistratura tributaria, magistrati togati appartenenti ad altri ordini giurisdizionali<sup>15</sup>. Con questi provvedimenti, la magistratura tributaria non è divenuta "mista", come qualcuno tenta di far credere, ma è rimasta onoraria, perché istituzionalmente tale: il togato, in seno alla giurisdizione tributaria, si toglie la toga e diviene anch'esso onorario e part time.

Ebbene, allo stridore di questa situazione diventa difficile, oggi, non prestare orecchio, quando la tensione del diritto interno ed europeo si confonde in grave tensione economia, sociale e perfino morale.

#### **4. La soluzione naturale e quella artificiale: la giurisdizione ordinaria**

Se si ragiona col senno della storia e col rigore dei principi costituzionali, il contenuto della riforma, a questo punto, è facile da individuare: riportare al giudice ordinario la competenza sulle liti in materia tributaria, con l'introduzione di sezioni specializzate, conformemente all'art. 102, secondo comma, Cost. E ad esse assegnare giudici selezionati con concorso pubblico, secondo le regole della legge

---

<sup>14</sup> Lo ha scritto lucidamente Tesauo, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2013, 7 ss. Su questi aspetti, recentemente, cfr. anche Tabet, *Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2013, 383 ss.

<sup>15</sup> Da questo punto di vista le norme su incompatibilità e "reclutamento" dei giudici tributari introdotte dal d.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio, 2011, n. 111, pur dimostrando il proposito di affrontare, in qualche modo, questi ancestrali problemi, non riescono concretamente a superarli, costituendo, stringi stringi, solo dei pannicelli caldi, che, proprio come i dolcetti toscani di acqua e farina, non hanno reale sostanza risolutoria.

sull'ordinamento giudiziario, basato anche sul diritto tributario e sull'economia aziendale, con la previsione di un regime transitorio funzionale al reclutamento<sup>16</sup>.

Questa è - o sarebbe - la soluzione, per così dire, naturale. E questa sarebbe la soluzione più consona agli interessi economici in gioco, che, come ho ricordato, sono ingentissimi.

In un contesto simile, alla "vecchia" commissione provinciale, eventualmente revisionata nel numero dei componenti e nel nome, potrebbe essere restituita, in chiave moderna, funzione di filtro amministrativo o pregiurisdizionale, con finalità chiaramente deflative, secondo una logica ormai diffusa in molti rami dell'ordinamento e in quasi tutti i paesi europei.

Sostenendo questa tesi, che è semplicemente invocazione di principi fondativi del nostro Stato costituzionale, non intendo porre ostacoli alla corsa di uno dei pochi giudici reputati veloci del nostro paese, le commissioni tributarie, appunto.

Non mi soffermo sui numeri diffusi dal Ministero dell'economia e delle finanze, che tuttavia denunciano come la decantata velocità dell'attuale rito, a ben approfondire, non sia in realtà tale<sup>17</sup>.

Non mi soffermo su di essi perché, anche sussistesse davvero quella velocità, essa non potrebbe essere innalzata a valore assoluto, perché la compressione dei tempi non può passare dalla compressione delle tutele.

La velocità non è un bene in sé, ma lo diventa se riesce a coniugarsi con un

---

<sup>16</sup> Una considerazione ulteriore sul regime transitorio, che può valere quale che sia l'organo definito premente prescelto per il giudizio sulle liti in materia tributaria. La riforma, anche per la sua radicalità, legittimerebbe senz'altro l'introduzione di un sistema deflativo straordinario che, se sapientemente congegnato, potrebbe determinare la chiusura di moltissime controversie pendenti. Stimando che, delle attuali 550.000, ne rimangano in piedi 400.000 e considerando che le cause in uscita, ossia quelle definite dalle attuali commissioni, sono circa 200.000 l'anno, è possibile che, a lavorar seriamente, in due o tre anni si possa chiudere definitivamente la finestra sul passato.

<sup>17</sup> Nel 2015, stando alla Relazione annuale del Dipartimento della giustizia del Ministero dell'economia e delle finanze, già ricordata, la durata media del processo tributario, nel primo grado, è stata di 2 anni e 5 mesi; nel secondo grado di 2 anni e 2 mesi. Le più lente C.T.P. sono quelle di Cosenza (7 anni e 6 mesi), Siracusa (6 anni e 5 mesi), Crotone (5 anni e 4 mesi); Messina (4 anni e 9 mesi). Le più veloci, Brescia (6 mesi e mezzo); Como (7 mesi e mezzo); Lecco (7 mesi e mezzo). Le più lente C.T.R. sono quelle della Calabria (7 anni e 9 mesi); Molise (4 anni e 7 mesi); Sardegna (4 anni e 2 mesi); Sicilia (3 anni e 9 mesi). Le più veloci C.T.R. sono quelle della Valle d'Aosta (11 mesi), Friuli Venezia Giulia (11 mesi), Veneto (1 anno), Lombardia (1 anno e 1 mese). In Cassazione la durata media di un processo della sezione tributaria è di 5 anni, 2 mesi e 12 giorni, la più alta di tutte le sezioni.

giusto processo, tale da assicurare effettività e pienezza di tutela. Se la velocità è conseguenza della mancanza di un processo "giusto", secondo i canoni del diritto internazionale, la statistica si trasforma in cortina fumogena per nascondere la realtà delle cose.

La soluzione fin qui prospettata non è facilmente praticabile, me ne rendo conto. Molte le obiezioni di ordine pratico che si possono opporre. Prima di andare avanti e prospettare la scelta probabilmente più praticabile, mi faccio però carico di un altro tipo di obiezione, ben più penetrante.

Si potrebbe dire che per eliminare le commissioni tributarie e tornare armi e bagagli al giudice ordinario sarebbe necessaria una legge costituzionale. Il ragionamento potrebbe essere questo. Sebbene la Costituzione non comprenda la giurisdizione tributaria tra quelle espressamente richiamate, la costituzionalizzazione delle commissioni si potrebbe considerare avvenuta in forza della revisione operata dal d.p.r. n. 636 del 1972 e consacrata dalla corte costituzionale con la sentenza del 1974, già richiamata, che ha considerato quella revisione attuata in ottemperanza alla VI disposizione transitoria della Carta.

In altre parole, si potrebbe argomentare che questo specifico giudice speciale è organo ormai rivestito coi panni del diritto costituzionale, cosicché la sua abrogazione dovrebbe passare non già da una legge ordinaria, ma, per l'appunto, da una legge costituzionale.

L'impostazione è suggestiva, ma non convince fino in fondo. I motivi principali sono questi. La VI disposizione, letta alla luce dell'art. 102, persegue uno scopo preciso: evitare che si istituiscano o si conservino giudici "politici", com'era avvenuto nel ventennio fascista. Di qui la richiesta, formulata dalla stessa VI disposizione, di adeguare, pena il loro scioglimento, gli organi preesistenti ai canoni di terzietà, indipendenza e professionalità richiesti dalla nuova Carta. Revisione che, sulla base dell'art. 113, doveva tendere, come tutta la funzione giurisdizionale e indipendentemente dall'organo chiamata ad esercitarla, a garantire piena tutela ai diritti soggettivi e agli interessi legittimi.

La VI disposizione non voleva elevare a rango costituzionale organi diversi da

quelli da essa stessa richiamati espressamente: Consiglio di stato, Corte dei conti, tribunali militari. Non era questa la sua funzione, tant'è che, da un punto di vista delle fonti, non richiedeva che quell'adeguamento avvenisse con legge costituzionale.

D'altra parte, anche gli artt. 108 e 113, ultimo comma, si limitano a rinviare alla legge ordinaria del Parlamento in punto di determinazione degli "organi di giurisdizione [che] possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa".

Mi pare, dunque, che, la preoccupazione emergente dalla mappa dei principi costituzionali sia quella non tanto di rendere "inamovibili" gli organi speciali revisionati, diversi da quelli espressamente richiamati, senza l'intervento della legge costituzionale; quanto di garantire che diritti soggettivi e interessi legittimi concernenti materie considerate speciali fossero sempre ed in ogni caso sottoposte al vaglio di organi terzi, indipendenti e professionali, precostituiti per legge come "giudice naturale", intesa siffatta precostituzione, alla stregua di diritto civile della persona (anche) in forza dell'art. 6, par. 1, della CEDU.

La copertura costituzionale, insomma e per finire, non opera o non ha operato sul piano dell'organo, ma su quello delle connotazioni strutturali della giurisdizione a tutela delle situazioni giuridiche lese.

La scelta del rigore scientifico, però, se non vuole rimanere appesa alla Luna, deve fare i conti con la realtà delle cose e con il pragmatismo, che anche in questa materia deve caratterizzare le buone scelte politiche.

E siccome, come insegna Platone nel *Politico*, la politica è "l'arte del tessere trama ed ordito", non si può escludere la possibilità di mantenere viva la giurisdizione speciale, sulla falsariga di quella propria al diritto amministrativo.

Del resto, anche per nobilitare la scelta con la veste della teoria, vi è da dire che il diritto positivo continua ad attribuire al rapporto obbligatorio d'imposta natura ibrida, nella quale si fondono e si mescolano tratti schiettamente civilistici e profili procedurali e provvedimentali autoritativi, che possono, proprio nel loro *melange*, giustificare ancora la logica di una giurisdizione speciale tributaria.

Anche su questo sfondo, però, è indispensabile la previsione di un filtro generale pregiurisdizionale, affidato ad un organo terzo, che potrebbe essere composto da membri provenienti dall'attuale organico della magistratura tributaria onoraria. In parole semplici, si dovrebbe trattare di una camera di mediazione in senso proprio, innanzi alla quale le parti dovrebbero comparire obbligatoriamente, quale che sia il valore e la tipologia della lite, con tempi brevissimi di definizione e successivo, immediato accesso alla tutela processuale<sup>18</sup>.

La giurisdizione speciale, inoltre, si deve giocoforza conformare alle caratteristiche fondanti la giurisdizione stessa, per come richiesti dalla nostra Carta fondamentale e dal diritto internazionale e da quello europeo:

- la terzietà ed indipendenza, anche apparenti, oltre che sostanziali, dei giudici, con la conseguente sottrazione della loro dipendenza dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, titolare sostanziale ed effettivo del credito preteso in giudizio<sup>19</sup>;

- la professionalità, con il reclutamento dei giudici mediante concorso pubblico, secondo le regole della legge sull'ordinamento giudiziario, così da chiamarli a questa funzione non occasionalmente, ma a tempo pieno e, mi si consenta la semplificazione, facendo loro indossare la toga; con la previsione tra le materie di concorso sia del diritto tributario ed amministrativo, sia dell'economia aziendale.

- la pienezza del contraddittorio e della difesa, secondo le regole del "giusto processo" di derivazione internazionale e riprese nell'art. 111 Cost., con la necessaria revisione dell'istruttoria probatoria, del regime delle prove e delle regole sulla difesa delle parti.

---

<sup>18</sup> Sulla giurisdizione condizionata, anche per riferimenti bibliografici e giurisprudenziali, se si vuole, cfr. Giovannini, *Giurisdizione tributaria condizionata e reclamo amministrativo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 911 ss.

<sup>19</sup> Cfr. Marcheselli, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 387 ss. Si veda inoltre ordinanza rimessione a Corte costituzionale Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 280/3/14.

## 5. Conclusioni: la difesa pregiudizionale e quella processuale

Anche su quest'ultimo punto vorrei spendere una parola di chiarezza: la difesa è sì bene primario dell'individuo, ma, ancor prima, è bene preposto alla garanzia del processo e della giustizia. E affinché possa essere pienamente garantita questa doppia anima della difesa non basta invocarla come fosse una divinità, ma è necessario darle corpo, seguendo, pari pari, quanto risulta dal diritto internazionale, da quello europeo e dalla nostra Costituzione. Per la parte pubblica, dunque, riferendola obbligatoriamente all'avvocatura dello Stato, sia in terzo grado, com'è già adesso, sia in grado d'appello, almeno per liti di particolare rilievo o complessità; quanto alla parte privata, attingendo, per la fase di "mediazione" pregiudizionale, alle categorie professionali attualmente abilitate, mentre, per la fase processuale, solo a categorie particolarmente qualificate.

Questa impostazione risponde - mi sembra - all'insegnamento della Corte costituzionale. Con ordinanza n. 210 del 1998 la Corte ha dichiarato infondata la questione di legittimità dell'art. 12, comma 2, del d.lgs n. 546, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui non riserva in via esclusiva agli avvocati l'assistenza tecnica, ritenendo che la norma "non comprime in alcun modo il diritto di difesa della parte, alla quale è attribuita la facoltà di avvalersi, oltre che dell'assistenza degli avvocati, anche di quella di soggetti aventi diversa qualificazione professionale"<sup>20</sup>.

In precedenza, tuttavia, i giudici della Consulta avevano fissato i "paletti sostanziali" del concetto di difesa giurisdizionale. Nella sentenza n. 320 del 1983, infatti, dichiararono illegittimo l'art. 53 del r.d. n. 1022 del 1941, sull'ordinamento giudiziario militare di pace, per contrasto con l'art. 24, comma 2, Cost., nella parte in cui ammetteva alla difesa soggetti diversi dagli avvocati. Per la Corte, infatti, la funzione di difensore deve presupporre una preparazione giuridica generale e

---

<sup>20</sup> La stessa Corte, poi, con la decisione 24 luglio 1998, n. 328, in *Fisco*, 1998, 11008, ha dichiarato non fondata la questione di costituzionalità delle norme che "non riconoscono competenza piena nell'assistenza tecnica dei contribuenti nel processo tributario ai consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali", osservando che la scelta del legislatore appare "il riflesso della competenza professionale riconosciuta ai consulenti del lavoro, nella materia tributaria, dalla disciplina vigente", e che, del resto, analogo criterio è stato adottato per altre categorie professionali (quali, ad esempio, gli ingegneri, i geometri e i periti edili).

particolare, relativamente, cioè, al diritto sostanziale ed a quello processuale, tale da assicurare alla parte processuale pienezza ed effettività di tutela<sup>21</sup>.

Nessuna "riserva di caccia", dunque, a favore di una o di un'altra categoria professionale, ma competenza generale e specifica sulle materie giuridiche sostanziali e specialmente processuali. Insomma, conoscenza piena del diritto, proprio come si chiede ai "nuovi" giudici tributari; diritto in seno al quale quello tributario è "parte del tutto" e "parte" che, con il "tutto", ha intrecci inscindibili: dal diritto civile, al diritto amministrativo, dal diritto penale ai diritti processuali, dal diritto commerciale al diritto comunitario e internazionale, al diritto costituzionale.

Gli abilitati alla difesa, proprio come i futuri giudici, però, dovranno giocoforza avere anche una conoscenza delle materie aziendalistiche ed in particolare dell'economia aziendale e delle materie a questa affini.

Che il processo tributario diventi, a regime, banco di prova e creatore di una nuova figura di giudice e di difensore? Me lo auguro fermamente per l'ammodernamento del nostro ordinamento e del nostro paese.

---

<sup>21</sup> La Corte, nella sentenza richiamata, in *Giur. It.*, 1984, I, 1, 38, precisò inoltre: "non si può fare a meno di dedurre che detta qualifica risulta insufficiente ad assicurare nel processo penale militare l'effettiva attuazione del diritto di difesa. D'altro canto, non potrebbe addursi il carattere speciale e peculiare dell'ordinamento militare, giacché permane pur sempre l'imprescindibile e fondamentale esigenza di assicurare all'imputato una reale difesa tecnica".