

La riforma del processo tributario oggi

di

Alessandro Giovannini*

1. *Uno sguardo alle radici per capire il vero "perché" della nascita delle commissioni tributarie.* - Parlare, oggi, di riforma del processo tributario significa riprendere in mano un tema dalle radici antiche.

Di questo argomento si parla da settant'anni. Possiamo dire che non vi è stata stagione nella quale esso non sia stato affrontato, con proposte, per di più, quasi sempre identiche, almeno nei loro pilastri fondanti.

Perché riparlarne oggi?

Facciamo un passo indietro, anzi due: un salto all'età dei lumi.

La rivoluzione francese e con essa l'età del diritto amministrativo, 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, per chiedere loro di approvare un'imposizione fiscale straordinaria, al fine di ripianare il gigantesco debito proveniente dal regno di Luigi XIV e da lui stesso incrementato.

Si sa come andarono le cose: prese avvio la rivoluzione, al re fu tagliata la testa e si mise in piedi uno Stato fondato sulla divisione dei poteri teorizzata da Montesquieu.

Il problema di fondo, però, rimase. La crisi economica 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 risolvere queste liti? 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 di carattere pecuniario, 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.

Di qui la nascita del contenzioso amministrativo. Non solo in Francia, ma anche, qualche anno dopo, nel nostro Paese. Siamo negli anni '60 del diciannovesimo secolo.

Ho ricordato questa vicenda, seppure scheletricamente e quindi in termini senz'altro imprecisi, giacché in essa mi pare di cogliere la matrice più profonda del discorso che dobbiamo svolgere.

* Alessandro Giovannini è professore ordinario di diritto tributario nell'Università di Siena, già Presidente dell'Associazione Italiana dei Professori di Diritto Tributario. - Relazione svolta a Pescara il 23 giugno 2016 al "Forum sulla riforma della giustizia tributaria".

Anche oggi, infatti, siamo immersi in una grave crisi economica, largamente segnata dal debito pubblico e dal ricorso ad imposizioni fiscali sempre meno accettate dal corpo sociale, siccome ritenute vessatorie.

Ed ancora oggi il riflesso, forse incondizionato, del potere esecutivo è quello di ritagliarsi una sorta di zona franca, difendendo il baluardo del proprio *particulare* col mantenimento di “giudici” speciali, senza intervenire in modo risolutivo sulla loro terzietà, indipendenza e professionalità, escludendo, così, 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, oggi, costituzionalmente protetti ed entrati nella carne viva e nella coscienza pulsante dei contribuenti.

2. I "buchi neri" della giustizia in materia tributaria e la giurisdizione nella Costituzione. - Mi rendo conto che questo discorso può essere travisato e può essere visto come attacco a chi incarna l’attuale giurisdizione speciale.

Non è così. Quello che denuncio è un vizio di sistema, 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 della giurisdizione; e ciò perché, durante i lavori dell’Assemblea, intervennero pressioni politiche invincibili, ampiamente ricordate negli scritti, tra gli altri, di Calamandrei, Mortati, Massimo Severo Giannini e più recentemente di Proto Pisani.

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, fondate nel 1864, non erano organi di giurisdizione, ma erano organi di giustizialità amministrativa, proprio come quegli organi che nacquero in Francia all’indomani della rivoluzione del 1789, e così sono rimaste, almeno nella giurisprudenza della nostra Corte costituzionale, fino al 1974.

Nomina sunt consequentia rerum, insegna Giustiniano.

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.

Per poco che si scorra la storia del nostro Paese, si scopre facilmente come la magistratura ordinaria abbia 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 da anticamera. Anticamera, è bene ricordarlo, che per le questioni di estimazione semplice e le questioni relative all’estimo catastale, era la sola a poter essere utilizzata dal contribuente, giacché per siffatte questioni l’art. 6 della legge n. 2248 del 1865, all. E, e le prime leggi sull’imposta di ricchezza mobile, escludevano la tutela giurisdizionale propriamente intesa.

Non mi sfugge, come d’altronde ho già ricordato, 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 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, forse pronunciata in maniera cruda, ma che reputo necessaria. Il valore complessivo delle controversie presentate nel 2015 è di 34 miliardi di euro, il valore medio della singola controversia è di circa 130 mila euro e i ricorsi con valore superiore ad un milione di euro rappresentano, in entrambi i gradi di giudizio, circa tre quarti del valore complessivo del relativo contenzioso in entrata¹.

Dall'esito di queste cause può dipendere la "vita" o la "morte" di molte aziende e di molte persone. 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 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 esso può essere ed anzi è *soltanto* onorario, mentre nelle altre giurisdizioni può essere *anche* e marginalmente onorario².

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,

¹ Dalla Relazione annuale 2015 sul contenzioso tributario del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della giustizia tributaria.

² Lo ha scritto lucidamente Tesauro, *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.

magistrati togati appartenenti ad altri ordini giurisdizionali³. Con questi provvedimenti, la magistratura tributaria non è diventata "mista", come si vorrebbe fare apparire, ma è rimasta onoraria, perché istituzionalmente tale: il togato, in seno alla giurisdizione tributaria, si toglie la toga e diviene anch'esso onorario.

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

3. *La soluzione naturale e quella artificiale: giudice ordinario.* - 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 sull'ordinamento giudiziario, basato anche sul diritto tributario e sull'economia aziendale, con la previsione di un regime transitorio funzionale al reclutamento⁴.

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 tale⁵.

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.

³ 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.

⁴ Una considerazione ulteriore sul regime transitorio, che può valere quale che sia l'organo definito preme scelto 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.

⁵ Nel 2015, stando alla Relazione annuale del Ministero dell'economia e delle finanze già ricordata, la durata media del processo tributario, nel primo grado, è stata di 857 giorni (pari a 2 anni e 4 mesi); nel secondo grado è stata di 750 giorni, pari a 2 anni e 20 giorni.

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

4. Segue: *il giudice speciale e il filtro pregiurisdizionale*. 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 una 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 procedimentali e provvedimenti 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.

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;
- 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.

5. *La difesa pregiurisdizionale e quella processuale*. - Anche su quest'ultimo punto vorrei spendere una parola di chiarezza: la difesa è sì bene primario dell'individuo dinanzi all'autorità, 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" pregiurisdizionale, 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 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"⁶.

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 particolare, relativamente, cioè, al diritto sostanziale ed a quello processuale, tale da assicurare alla parte processuale pienezza ed effettività di tutela⁷.

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,na regime, banco di prova e creatore di una nuova figura di giudice e di difensore? Me lo auguro fermamente per l'ammodernamento del

⁶ 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).

⁷ 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".

nostro paese.