

1. L'assetto ordinamentale delle Commissioni tributarie

Credo che siamo tutti d'accordo che le attuali disfunzioni della giustizia tributaria potrebbero essere superate **solo se le controversie fossero amministrare da giudici togati a tempo pieno, per i quali gli attributi di indipendenza e imparzialità richiesti dall'art. 111 Cost. appartengono alla fisiologia e ai fondamentali dei loro doveri d'ufficio.** Dove non si è, invece, tutti d'accordo è su quale sia la migliore via per raggiungere tale risultato. **La mia opinione è nota.**

Da tempo sostengo la inopportunità di attribuire la giurisdizione tributaria a sezioni specializzate dell'autorità giudiziaria civile. Non perché ritengo il giudice ordinario non all'altezza, in sé, del compito che gli si dovrebbe affidare, ma perché sono convinto che, se così si operasse, si aggraverebbe l'attuale crisi della giustizia ordinaria, travolgendola con migliaia di nuovi processi dall'elevato profilo tecnico. Voglio dire, cioè, che il giudice ordinario avrebbe serie difficoltà sia a sopportare, nell'immediato, il carico delle controversie tributarie, sia ad acquisire in tempi brevi, quale giudice specializzato, una specifica idoneità tecnica a trattarle. Si attuerebbe sicuramente l'indipendenza del giudice tributario, ma si correrebbe il rischio di fallire tutti gli altri obiettivi di una riforma del processo, il maggiore dei quali – è importante ribadirlo – è di mantenere la cultura speciale della giurisdizione tributaria. L'opzione migliore è, perciò, quella della permanenza di un rinnovato giudice speciale tributario, purché a tempo pieno e nominato previo concorso pubblico, con una riserva di posti in favore di tutte le professionalità attualmente impegnate nelle Commissioni tributarie e rispettando, comunque, il principio di "effettiva concorsualità". Il concorso pubblico dovrebbe, in particolare, richiedere una specifica preparazione nel diritto processuale e in quello tributario sulla base di requisiti differenziati per la nomina a giudice tributario di tribunale o a giudice tributario di Corte d'appello.

Dovrebbe essere, comunque, obbligatoria la formazione permanente curata da una "Scuola Superiore di formazione dei giudici tributari".

Il che non vuol dire che si debba presupporre un'incompatibilità strutturale fra giustizia tributaria e giurisdizione ordinaria, ma solo che la prima è e deve continuare ad essere un'esclusiva giurisdizione di controllo dell'esercizio del potere di applicazione dei tributi e deve essere portatrice di una cultura speciale della giurisdizione che non è assimilabile a quella né del giudice civile, né di quello amministrativo, né del cultore dell'economia aziendale e della contabilità di Stato.

Naturalmente, questa nuova magistratura deve essere una proiezione delle Commissioni tributarie già sottoposte al vaglio positivo della Corte costituzionale quanto alla loro conformità all'art. 102 Cost..

Mi riferisco, in particolare, a quella giurisprudenza della Corte costituzionale (v. la sentenza n. 41 del 1957 e l'ordinanza n. 144 del 1998), la quale ha affermato in via generale *«che per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che esse siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immutabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario, il quale conserva il normale potere di riordinare i giudici speciali o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare le materia attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a costituzione.»*

Mi sembra inevitabile percorrere questa via.

Per avere un giudice terzo e indipendente non si può, infatti, continuare a sperare nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e della Corte di Cassazione e su seppur apprezzabili, ma disorganici interventi legislativi. È, quindi, davvero molto apprezzabile l'iniziativa di questo Governo di porre mano

alla riforma di tutta l'attuale struttura delle Commissioni tributarie; alla stessa stregua, insomma, di ciò che è avvenuto in via transitoria per i Tar all'atto della loro istituzione. Tra l'altro, solo con l'istituzione di un giudice a tempo pieno si eliminerebbe quella disparità che, all'interno dello stesso organo giudiziario, emerge sempre più spesso tra i componenti laici e quelli togati; disparità che attualmente consegue dalla riserva a questi ultimi di qualificate funzioni organizzative e giurisdizionali e che ha sollevato qualche dubbio di costituzionalità.

E' evidente che il consolidamento del giudice speciale non significa che si debba tornare a far prevalere il vecchio indirizzo interpretativo che considerava il processo tributario un giudizio oppositivo di annullamento. È, infatti, ormai consolidata l'interpretazione che dell'attuale giudizio la Suprema Corte ha dato come giudizio di impugnazione-merito, avente per oggetto la tutela di un diritto soggettivo.

Significa solo che la diversità e la specificità della disciplina giustificano la sopravvivenza del giudice speciale e cessano di essere criteri giustificativi solo in quelle ipotesi in cui la disciplina del processo tributario o risulta direttamente incompatibile con i principi sanciti dall'art. 111 Cost. (è il caso del principio di indipendenza e terzietà) o esclude, aprioristicamente e inevitabilmente, adeguate forme di contraddittorio tra le parti consolidandone la disparità (è il caso della violazione del principio della parità delle armi).

2. L'accesso del giudice speciale alla Sezione specializzata tributaria della Corte di cassazione

Ci si è domandato se sia costituzionalmente legittima la composizione della Sezione tributaria della Corte di cassazione anche con giudici provenienti dalle Commissioni tributarie speciali riformate.

Ci si è domandato, in particolare, quale sia il rapporto tra la Sezione tributaria specializzata della Suprema Corte e le Commissioni tributarie che, a certe condizioni, la dovrebbero parzialmente alimentare con alcuni dei loro componenti. La mia opinione è che non dovrebbero porsi, al riguardo, problemi di legittimità costituzionale. E ciò per le seguenti ragioni.

Innanzitutto, va rilevato in via generale che l'art. 111 Cost. riconduce a identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità, quando configura espressamente il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario. Questa identità dovrebbe avallare di per sé la possibilità di far entrare nei ranghi della Suprema Corte anche i giudici speciali tributari, una volta che siano divenuti magistrati togati assunti per concorso pubblico e a tutti gli effetti assimilati per legge a quelli ordinari.

L'art. 102 capoverso II periodo Cost. – interpretato sulla falsariga delle note sentenze della Corte costituzionale n. 1 del 1983 e della Corte di cassazione a SS.UU. penali n. 9 del 21 maggio 1983 (dello stesso anno) conferma questa conclusione quando, in termini astratti e generali, dispone espressamente che possono istituirsi *«presso gli organi giudiziari ordinari – nel nostro caso, appunto, la Suprema Corte di cassazione – sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura»*.

La Corte delle leggi ha confermato questa conclusione con riferimento al giudice speciale militare affermando espressamente che spetta alla sola scelta discrezionale del legislatore, ai sensi del suddetto art. 102 e dell'art. 108, secondo comma, di determinare la composizione di siffatte sezioni specializzate.

È perciò sufficiente, in applicazione dei suddetti due articoli, una legge ordinaria perché i giudici speciali tributari possano essere chiamati a far parte della sezione tributaria specializzata della Suprema Corte, beninteso, con le modalità, nei tempi e nel numero fissati dalla legge stessa.

Se, insomma, come presuppone l'art. 111 Cost. e consente espressamente l'art. 102 Cost., possono entrare nella Sezione specializzata della Corte di cassazione quali giudici di legittimità soggetti *«estranei alla magistratura o all'amministrazione della giustizia»*, a maggior ragione vi possono entrare, ex art. 108, anche i giudici tributari in quanto giudici speciali non onorari, a tempo pieno, che hanno superato un concorso pubblico e che sono, quindi, assimilati ai giudici ordinari. Naturalmente, una delle conseguenze concrete dell'applicazione della suddetta normativa costituzionale è che il giudice speciale che sarà chiamato a far parte della Sezione tributaria della Suprema Corte sarà sottoposto, al pari degli altri consiglieri di Cassazione, alla disciplina dettata dal Consiglio Superiore della Magistratura, mentre i giudici delle Commissioni tributarie dovrebbero continuare a fare riferimento al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

3. La predeterminazione normativa della preparazione professionale del difensore

Quanto finora detto riguarda soprattutto l'assetto delle Commissioni tributarie e, in particolare, la figura del giudice speciale sotto il profilo dell'indipendenza e dell'imparzialità. Qualche parola deve invece spendersi riguardo anche alla figura del difensore nel futuro processo tributario. Un'adeguata difesa tecnica costituisce, infatti, un'essenziale garanzia del diritto al contraddittorio, che è uno dei più importanti principi alla base del giusto processo.

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 210 e con la sentenza n. 328 del 1998, ha affrontato questo problema sotto il profilo della mancata riserva di patrocinio agli avvocati, trattando, quindi, anche il tema dell'inclusione tra i difensori abilitati di una o di altra categoria professionale.

E ha negato, giustamente, la necessità di tale riserva invocando la specificità della giurisdizione tributaria e la discrezionalità valutativa del legislatore ordinario. Non può, però, negarsi che, nonostante la sicura legittimità costituzionale di tale assetto, una questione di preparazione professionale dei difensori (sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria) e di approntamento di regole deontologiche omogenee si pone e andrebbe risolta riformando l'attuale incompleta disciplina contenuta nell'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Tale articolo, integrato dall'art. 9, comma 1, lett. e) del citato d.lgs. n. 156 del 2015, riguarda appunto l'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, e cioè l'obbligo che le parti si muniscano di un difensore abilitato che garantisca tale assistenza. E deve al riguardo tenersi presente che, dal complesso di queste e altre disposizioni risulta che, riguardo agli altri difensori menzionati nell'art. 12, iscritti anch'essi in albi professionali, non sussistono invece norme analoghe. *«I comportamenti dovuti»* in conseguenza del dovere generale di lealtà e probità, fissati nella loro legge professionale, non sono infatti elaborati con riferimento alla deontologia giudiziaria, ma costituiscono solo un'espressione di grandi principi morali - di dignità, lealtà e decoro - affidati all'esperienza e conoscenza di ciascuno. Si è, insomma, ancora in presenza di una giustizia interna e soggettiva, che molto faticosamente tenta di «incorporarsi» in norme vincolanti riconducibili - come è avvenuto per gli avvocati - ad un sistema organico e positivo di regole di deontologia giudiziaria su cui fondare il potere disciplinare dell'Ordine in materia. Ed è evidente al riguardo che senza una codificazione specifica è difficile costruire un senso etico comune e, soprattutto, fondare una potestà disciplinare conforme alla regola "nullum crimen, nulla poena, sine lege".

Tengo, perciò, a sottolineare che, se si vogliono rimuovere le discriminazioni indotte dalla diversità di categorie di difensori tecnici, il modo più corretto per farlo sarebbe quello di accompagnare simmetricamente alla garanzia offerta dal giudice speciale togato a tempo pieno quella di un sistema

di difesa tecnica più «consona», anche a livello etico, alla particolare qualificazione dei difensori stessi e alla delicatezza delle cause trattate. Si tratterebbe non di racchiudere necessariamente il novero dei difensori in un albo o, comunque, nell'ambito ristretto di una corporazione autoreferenziale, ma di richiedere a chiunque sia abilitato alla difesa tecnica – a qualunque categoria appartenga – il rispetto di precise regole professionali di carattere anche deontologico, fermo restando, beninteso, che deve spettare comunque solo all'avvocato cassazionista di patrocinare le cause tributarie dinanzi alla Sezione tributaria della Corte Suprema.

4. Reclamo (obbligatorio) e proposta di mediazione (facoltativa)

Quanto al reclamo (obbligatorio) e alla proposta di mediazione (facoltativa), rilevo che ai sensi dell'art. 9, comma 1, lett. e) del d.lgs. n. 156 del 2015 (che ha sostituito l'art. 17 bis del d.lgs. n. 546), la mediazione e il reclamo sono oggi affidati allo stesso Ufficio che ha notificato l'atto e dato luogo alla controversia (pur essendo diverse le strutture interne a cui le predette procedure sono affidate).

Questo meccanismo appesantisce indubbiamente la procedura, la rende di scarsa utilità, dilata inutilmente i tempi del giudizio ed è di fatto sovrapponibile all'accertamento con adesione.

Tra l'altro, è un istituto-filtro che è mediazione solo in senso improprio, riguardo al quale la Corte costituzionale con la sentenza n. 98 del 2014 ha fissato stretti limiti e condizioni di operatività. Sarebbe, quindi, opportuna l'abolizione di ambedue le procedure di reclamo e mediazione e la loro sostituzione. Le alternative possono essere le seguenti:

- o si converte la mediazione in una conciliazione “forte”, presieduta dal giudice monocratico o relatore (sulla falsariga di quanto avviene nell'ordinamento tedesco);
- o si affida il tentativo di mediazione ad un apposito organismo terzo ed imparziale, mediante la creazione anche di un albo dei mediatori presso il Ministero di Grazia e Giustizia (avvocati e commercialisti).

La prima soluzione avrebbe il vantaggio di incidere maggiormente sulle scelte delle parti, perché la proposta del giudice monocratico potrebbe essere in qualche modo indicativa dell'orientamento della Commissione adita. Soprattutto, vi sarebbe un *trait d'union* diretto con la condanna alle spese in caso di mancato raggiungimento dell'accordo. Se si segue questa via, è inevitabile che dovrebbe costruirsi un vero e proprio accordo conciliativo che si perfezionerebbe con la redazione di un processo verbale che dà atto del raggiunto accordo stesso e che fissa sia le somme dovute che i termini e le modalità di pagamento. Questa soluzione sarebbe in linea con l'orientamento della Corte costituzionale che ha sempre negato la natura di mediazione in senso stretto all'attuale istituto.

Quanto all'altra soluzione, essa avrebbe il vantaggio della terzietà dell'organo. Se si volesse rinunciare alla creazione di un Albo dei mediatori, l'organo potrebbe essere composto da soggetti di diversa estrazione professionale, ad esempio, gli attuali giudici onorari che con la riforma rimarrebbero fuori dalla magistratura tributaria o che hanno un'età superiore ai 70 anni. Devo dire che l'idea di un organo terzo che con molta informalità cerca di comporre le controversie mi sembra assai stimolante, anche perché appare in linea con il principio della prevalenza della sostanza sulla forma e con le tendenze più recenti della legislazione che preludono ad un salto di qualità nel rapporto fisco-contribuente. Si pensi all'adempimento collaborativo, al *ruling* internazionale e al regime dei grandi investimenti. Si deve, inoltre, rilevare un altro aspetto positivo della terzietà.

Poiché la Corte costituzionale ha ammesso la possibilità per il legislatore di individuare, nel rispetto del principio di ragionevolezza, quali controversie debbano essere “filtrate”, si potrebbe pensare non solo

a una selezione quantitativa, com'è previsto attualmente, ma anche ad una selezione qualitativa orientata verso controversie di maggiore complessità. Insomma, una sorta di arbitrato che troverebbe, però, un ostacolo alla sua attuazione nel principio di indisponibilità dei tributi e, soprattutto, nella sua sostanziale alternatività rispetto alla fase processuale.

Il filtro dovrebbe, infatti, assicurare un vaglio preventivo e non alternativo rispetto al processo. Se si dovesse, perciò, optare per un'indipendenza della fase amministrativa gestita da un terzo rispetto a quella giurisdizionale, occorrerebbe quantomeno un'espressa previsione di inutilizzabilità nel processo degli atti di detta fase amministrativa.

5. Il divieto di prova testimoniale.

Con riguardo al regime delle prove di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 546, dovrebbe a mio avviso affrontarsi anche il delicato tema del divieto di prova testimoniale sancito dal comma 4 dello stesso articolo. La sentenza n. 18 del 2000 della Corte costituzionale ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità di tale disposizione affermando che essa non viola il principio di "parità delle armi" quale espressione in campo processuale del principio di uguaglianza. La Corte ha fondato, in particolare, la sua sentenza di rigetto ricorrendo al tradizionale argomento della tutela differenziata nel processo speciale tributario.

La questione andrebbe, però, riconsiderata alla luce del nuovo art. 111. Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, ex art. 3 della Costituzione il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita.

Il problema è invece considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti. E la risposta al riguardo non può che essere affermativa. È infatti abbastanza scontato che l'attuazione di una vera giustizia non può prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili e, quindi, non sopporta le limitazioni dello strumentario probatorio e il conseguente spostamento del giudizio dalla verità reale alla verità formale.

Lo strumento della prova testimoniale, pur non andando sopravvalutato, deve essere considerato uno strumento generale indispensabile di acclaramento della verità anche in un campo, come quello tributario, in cui sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile per la cui determinazione il ricorso ai soli documenti e alle massime dell'esperienza si rivela del tutto insufficiente. Non sembra convincente la ragione che a suo tempo fu posta alla base della preclusione, e cioè il timore di comportamenti omertosi nei confronti del Fisco. Questa ragione è, infatti, ormai storicamente superata e, comunque, tale preoccupazione può riguardare anche altri processi. E come per questi ultimi, anche per il giudizio tributario dovrebbe essere il giudice, in relazione alle caratteristiche del tributo, a farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità dei capitoli dedotti e della veridicità e validità della testimonianza resa.

Del resto, specie dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative tributarie – che come è noto ha introdotto il criterio della imputabilità – la prova testimoniale appare ora l'unico strumento idoneo a dimostrare lo stato soggettivo colposo o doloso del contribuente nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria abbia irrogato una sanzione amministrativa.

Sotto questo profilo l'attuale assetto del processo tributario non sembra, dunque, rispondere all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale.