

PROF. AVV. CESARE GLENDI
PROFESSORE EMERITO DI DIRITTO PROCESSUALE CIVILE
UNIVERSITA' DI PARMA

16121 GENOVA, VIA BARTOLOMEO BOSCO 31-9 - TEL. 010.613.70.17

Relazione di sintesi preliminare all'audizione del 22 marzo 2022, ore 12,15 davanti alle Commissioni 2^a (giustizia) e 6^a (finanze e tesoro) del Senato della Repubblica nell'ambito dell'esame dei disegni di legge 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 sulla riforma della giustizia tributaria.

In risposta alla comunicazione della Segreteria della Commissione Finanze e tesoro Senato della Repubblica 16/3/2022, ore 17:13, comm06a@senato.it, io sottoscritto Cesare Glendi, avvocato e professore emerito di diritto processuale civile nell'Università di Parma [in precedenza, professore ordinario di diritto tributario e di diritto processuale civile nell'Università di Sassari; presidente della Fondazione Antonio e Victor Uckmar; fondatore della Scuola dei difensori tributari e presidente onorario dell'associazione nazionale dei difensori tributari] nel ringraziare per l'invito a partecipare alla programmata audizione e a fornire un preventivo sintetico documento su quanto in oggetto, in mancanza di altre indicazioni specifiche, espongo all'attenzione del Presidente e dei componenti della Commissione quanto *infra*, che enuncio in apice sommariamente come segue:

I. Quadro sinottico progettuale dei dd.dd.ll. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 e linee di coordinamento sistematico-unitario. **II.** Approfondimento di cornice in vista della progettata riforma dell'assetto ordinamentale. **III.** Focalizzazione di specie in punto progettata riforma della disciplina processuale. **IV.** Appendice informativa sul piano concretamente operativo.

-I-

Quadro sinottico progettuale dei dd.dd.ll. 243, 714, 759, 1243, 1661 e 1687 e linee di coordinamento sistematico-unitario.

I progetti di provenienza senatoriale sopra indicati, mostrano una essenziale dicotomia quanto a formazione e contenuti, nel senso che alcuni sono essenzialmente rivolti alla riforma della disciplina del processo tributario (*iurisdictio*), mentre altri riguardano in via esclusiva o

complementare la riforma dell'apparato organizzativo-istituzionale dei giudici tributari e dei loro ausiliari (*gubernaculum*).

Più precisamente:

– i dd.dd.ll. n. **714** (1° f. sen. Caliendo), n. **1687** (1° f. sen. Marino) riguardano esclusivamente la disciplina del processo tributario e ricalcano essenzialmente, il d.d.l. n. 988 (1° f. sen. Pagliari) incardinato il 1°/8/2013 nella pregressa (XVIII) legislatura, che, come benevolmente ricordato nei preamboli di presentazione dei proponenti, era stato predisposto da chi scrive nell'ambito di un accurato lavoro di ricerca in ambito universitario (Università di Parma ove il sen. Giorgio Pagliari, era stato prof. ord. di diritto amministrativo).

– gli altri dd.dd.ll. n. **243** (1° f. sen. Vitali), n. **1243** (1° f. sen. Romeo), n. **1661** (1° f. sen. Fenu), n. **759** (1° f. sen. Nannicini), riguardano, invece, in via esclusiva e/o prevalente la disciplina dell'apparato organizzativo dei giudici tributari e loro ausiliari. Per dovere di chiarezza si precisa che chi scrive alla stesura di questi dd.dd.ll. non ha direttamente contribuito. Anche se, in realtà, il d.d.l. n. 1661 ricalca sostanzialmente i dd.dd.ll. Camera firmati dagli On.li Martinciglio e altri, alla stesura dei quali chi scrive aveva informalmente collaborato assieme al dr. Salvatore Labruna (v. direttore nazionale del Massimario e v. presidente 1^a sez. CTR Lombardia).

Nel corso di ulteriori studi e ricerche continuate in questi anni a vari livelli si è acuita l'esigenza o, meglio, assoluta necessità di procedere ad un coordinamento sistematico di tutte queste attività progettuali in ambito parlamentare, considerando congiuntamente, sia i progetti riguardanti la disciplina ordinamentale, sia i progetti concernenti la disciplina precipuamente processuale, in prospettiva unitaria, così da formare un plesso progettuale comprendente sia l'una che l'altra componente *ad instar* di quanto già accaduto per le codificazioni sviluppatesi in ordine alla giurisdizione amministrativa (c.p.a. di cui al d. lgs. 2/7/2010, n. 104) e riguardo alla giustizia contabile (c.g.c. di cui al d. lgs. 26/8/2016, n. 174).

A questo lavoro di coordinamento sistematico chi scrive si è impegnato in termini concretamente operativi realizzando, di propria iniziativa, e quindi senz'alcun crisma di ufficialità, quello che si è pensato di chiamare "Codice della giustizia tributaria", dandovi sola evidenza scientifica, come qui trasposto in appendice (con la precisazione che il testo già trovasi pubblicato nella parte VI del *Codice della giustizia tributaria annotato*, Milano, WKI, luglio 2021, pagg. 1477 a 1532, ed *ivi*, pagg. 1523-1543, breve scritto illustrativo "La riforma della giustizia tributaria"). *In nuce*, questo "Codice" è composto da un *libro primo*, intitolato "Processo tributario", comprendente 148 articoli in 4 titoli (e vari capi) e da un *libro secondo*, dal titolo I "ordinamento giudiziario tributario", comprendente gli artt. 149-211 ripartiti in 5 titoli (e vari capi).

Approfondimento di cornice in punto progettata riforma dell'assetto ordinamentale

Le linee fondamentali della riorganizzazione ordinamentale traggono origine dalla ben nota fragilità dell'apparato gestionale dei componenti delle commissioni tributarie, rimasto sostanzialmente insoluto e invariato dalla riforma del 1992, che, pur avendo introdotto un epocale miglioramento della disciplina del processo tributario (con il D. lgs. n. 546/1992), si era però limitata (con il D. Lgs. n. 545/1992) ad una ben più modesta risistemazione dell'apparato organizzativo contenuto nel D.P.R. n. 636/1972, appena sufficiente a superare il vaglio di costituzionalità reso dalla Consulta con le note sentenze 27/12/1974, n. 287 e 3 agosto 1976, n. 215. Onde l'impellente necessità di sopperire a questa carenza istituzionale, nel senso di una ragionata riforma evolutivamente storicizzata della "giurisdizione speciale tributaria" in sintonia con il quadro costituzionale così come ben delineato dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione con le note sentenze nn. 29 e 30 del 5 gennaio 2016 nel contesto degli artt. 24, 25, 103, 111 e 113 e VI disp. att. della *Magna Charta*, nell'ambito generale dei rapporti tra giudici ordinari e giurisdizioni speciali.

In estrema sintesi, questa riorganizzazione riformatrice, così come delineata nella progettazione unitaria sinteticamente ricordata (nei termini di cui sopra *sub I*), si è realizzata mutando anzitutto la denominazione delle "vecchie" commissioni, per segnarne, non già una frattura (non consentita dalla normativa primaria, che prevede la "revisione", senza "snaturalizzazione" degli organi preesistenti all'ordinamento costituzionale, ma ne prevede auspicabilmente una loro naturale progressione evolutiva in tutti i connotati giurisdizionali *secundum Constitutionem*), e così parlandosi, in loro vece, di "tribunali" tributari e di "corti d'appello" tributarie. Provvedendosi, quindi, ad una generale riorganizzazione compositiva dei giudici di merito (tribunali e corti d'appello) e ad un più funzionale assetto del vertice istituzionale (Sezione tributaria della Suprema Corte di Cassazione).

Salvo quanto si dirà più approfonditamente sulla struttura verticale (*v. infra* al punto **III**), sul piano orizzontale della composizione dei giudici tributari di merito, si è innanzitutto tenuto fermo il principio della pari dignità di ogni componente della magistratura tributaria, pur nella attuale loro diversità di provenienza.

Dando, quindi, vita ad un corpo di magistratura tributaria a tempo pieno, da formarsi tramite concorso pubblico aperto a tutti coloro che presentino specifici requisiti attitudinali, debitamente retribuiti e preservati da rigorosi connotati d'indipendenza e terzietà, e di garantita incompatibilità con altri ordini od organismi di provenienza.

Al quale corpo, di giudici tributari togati (GTT), possono tuttavia entrare a far parte anche giudici tributari onorari (GTO), diversamente retribuiti, già facenti parte delle attuali commissioni, che, pur senza concorso, possono entrare a far parte dei tribunali e delle Corti d'appello tributarie, soltanto previo superamento di un giudizio d'idoneità espresso da apposita Commissione istituita presso il Consiglio Superiore della giustizia tributaria (che rappresenta, con nuova disciplina, la prosecuzione in evoluzione dell'attuale Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria), e le cui prestazioni, appositamente regolamentate con dettagliata disciplina, al netto di quanto altrove percepito da chi ne fa parte, vengono compensate solo in ragione dei compiti onorariamente svolti.

In questo modo sarebbe possibile soddisfare l'esigenza di un compiuto assetto organizzativo istituzionalizzato di una vera e propria magistratura tributaria, operativa a tempo pieno, senza, al contempo, disperdere, ma viceversa convogliare in essa (anche con apposite regolamentazioni diacroniche) una gran parte, almeno, degli attuali componenti delle commissioni tributarie che sono ancora in funzione e che hanno saputo tenere in vita la giurisdizione tributaria in tutti questi anni, con buoni risultati e a costo zero.

Tra le tante peculiarità della progettata disciplina, che qui non è ovviamente possibile ricordare *in extenso*, ma che possono essere facilmente valutate con la disamina del sopra ricordato testo del Codice della giustizia tributaria, in appendice, va però qui evidenziata, per la sua importanza strategica (di cui *infra* al punto III), l'istituzione di un ufficio di giudice tributario di pace (GTP), facente peraltro parte della struttura interna di ogni tribunale tributario, al quale ufficio vengono assegnati compiti particolari e quello, in specie, di gestire la conciliazione preventiva obbligatoria (in sostituzione dell'attuale "mediazione") per tutte le controversie di valore non superiore ad euro 20.000 (o 50.000,00), le cui decisioni, emesse, ove la conciliazione non abbia luogo, in giudizio monocraticamente affidato, non saranno appellabili, ma unicamente oggetto di possibile reclamo soltanto dello stesso Tribunale, collegialmente composto, le cui sentenze potranno essere impugnate in cassazione solo per vizi relativi al procedimento (per maggiori dettagli v. di seguito *sub* III).

Quanto all'assetto degli organi ausiliari (oggi chiamati "segreterie") si è preferita la diversa denominazione in "cancellerie", prevedendone il loro distaccamento dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri al fine di preservare l'assoluta autonomia e indipendenza di tutto l'apparto giudiziario speciale tributario rispetto ad altri apparati amministrativi, inevitabilmente connotati da istituzionali legami con una, ed anzi la, principale, tra le parti necessarie del processo tributario.

-III-

Focalizzazione di specie, in punto progettata riforma della disciplina processuale

Al fine di migliorare significativamente la funzionalità del processo tributario, pur senza sconvolgere, ma dando aggiornata continuità all'attuale disciplina contenuta nel D. Lgs. n. 546/1992 e successive modifiche e integrazioni, si sono apportati, oltre a molteplici perfezionamenti, due interventi dal basso (*ab imis*) all'alto (*ad sidera*) di particolare rilevanza strutturale in grado di realizzare soprattutto sensibili progressi in chiave deflattiva, pur a prescindere da interventi di tipo clemenziale (condoni) e senza l'introduzione di "filtri" di natura "amministrativa", che condizionano l'immediato accesso al controllo giurisdizionale dell'azione impositiva, e che allo stato, sarebbero incompatibili con la normativa costituzionale, che predilige l'immediata sottoposizione dell'azione amministrativa, in genere, e di quella tributaria, in specie, al controllo giurisdizionale (Corte Cost. 23 novembre 1993, n. 406; Id., 24 febbraio 1995, n. 56; Id., 4 luglio 1996, n. 233).

Com'è noto, nell'originaria disciplina del processo tributario, contenuta nel d. lgs. n. 546/1992, è stata successivamente introdotta la c.d. mediazione tributaria, che, nonostante il nome, diverge radicalmente dalla mediazione operante per il processo civile, ed è stata oggetto di significative censure da parte della Corte costituzionale [v. sentenza 16 aprile 2014, n. 98, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di alcuni commi dell'originario testo dell'art. 17 *bis* in vigore dal 6/7/2011 sino al 31/12/2013, quando venne modificato, dall'art. 1, comma 611, lett. a), della L. n. 147/2013, poi ulteriormente modificato con l'art. 9, comma 1, lett. l) del d. lgs. 156/2015; nella quale sentenza, di cui è stato redattore l'attuale presidente della Repubblica Sergio Mattarella, sono contenuti calibrati rilievi in merito alle molteplici "criticità" di questa sorta d'*enclave*, di stampo amministrativistico, "infilata", un po' forzatamente, all'interno di una struttura tipicamente giurisdizionale].

In realtà, le finalità "smaltitorie" o "deflazionistiche", che sono al fondo della c.d. mediazione tributaria, possono essere meglio conseguite attraverso il rafforzamento disciplinare di altro istituto, qual è la conciliazione giudiziale.

Questo rafforzamento disciplinare, ancor più, ed anzi perfettamente, compatibile con il dettato costituzionale, si realizza meglio in questa guisa:

A) estendendo, in direzione, per così dire, orizzontale, il suo ambito applicativo, a tutto l'arco del processo tributario (e, dunque, non solo per il primo ed il secondo grado, ma anche in pendenza del giudizio di cassazione e in sede di giudizio di rinvio, dove, per la verità, in mancanza di espressa previsione normativa, è già di fatto applicato;

B) organizzando diversamente (rispetto ad oggi) lo sviluppo verticale del processo nelle sue fasi introduttiva e finale.

B/1) Quanto alla fase introduttiva del primo grado, operando *in limine* un'appropriata selezione distintiva; e, cioè, prevedendo un apposito regime disciplinare per una particolare categoria di controversie, per così dire, minori (o comunque più adatte ad una definizione conciliativa) costituita da: *a)* controversie di valore inferiore ad euro ventimila [intendendo per valore della lite l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato, salvo si tratti di controversie riguardanti esclusivamente l'irrogazione di sanzioni, nel qual caso il valore è costituito dalla somma di queste, come previsto dall'art. 12, comma 2, del vigente d. lgs. n. 546/1992] e *b)* le liti che, indipendentemente dal valore, si prestano per il loro tipico contenuto ad una loro facile predeterminazione seriale con spiccate attitudini ad essere conciliabili ["liti catastali" e "giudizi di ottemperanza"].

Organizzando quindi la particolare disciplina per questa categoria di controversie [a) + b)] nei seguenti termini: *i)* obbligatorietà del tentativo di conciliazione; *ii)* assegnazione di queste controversie da parte del presidente del tribunale tributario ad un organo interno dello stesso tribunale (sottolineo: interno, privo quindi di autonomia strutturale, così da evitare ogni problematica di competenza, ecc.), denominabile anche come giudice di pace tributario o giudice conciliativo tributario, con il preciso compito funzionale di attivare alla prima udienza di trattazione davanti a sé il tentativo di conciliazione giudiziale obbligatorio, tenuto conto del contenuto dell'atto impugnato e dei motivi dedotti dal contribuente, svolgendo un ruolo attivo, non di mero invitato di pietra, com'è oggi, al fine di contribuire ad agevolare la definizione conciliativa, in quanto tale anche legittimato ad eventualmente rinviare (per non più di trenta giorni) l'udienza di trattazione); *iii)* se il tentativo, così perfezionato (e favorito da normativamente consentite facilitazioni riguardo alle sanzioni e a tempi di pagamento) va in porto, la lite resta definita con un atto di conciliazione dotato di piena valenza definitoria; *iv)* se il tentativo di conciliazione non riesce, quest'organo interno del tribunale (giudice di pace tributario o giudice tributario conciliatore, che dir si voglia) procede, in via monocratica, e secondo il rito ordinario a decidere la lite, con sentenza; *v)* contro la quale sentenza del giudice di pace tributario, peraltro, non è previsto l'appello davanti alla Corte d'appello tributaria, bensì il reclamo davanti allo stesso tribunale, in composizione collegiale, che deciderà con sentenza, secondo il rito ordinario; *vi)* detta sentenza del tribunale (quale organo collegialmente decidente su reclamo avverso la sentenza dell'organo monocratico), sarà suscettibile di ricorso per cassazione solo "per inosservanza delle norme sul procedimento" (come attualmente previsto dall'art. 76, comma 10, del d. lgs. n. 546/1992).

Questo congegno è perfettamente conforme al dettato costituzionale in quanto prevede pur sempre l'accesso a controllo della Suprema Corte (ex art. 111, 7° comma, Cost., peraltro in forma ridotta).

Dagli studi che sono stati fatti sulla base delle tabelle statistiche del contenzioso tributario (recepiti dalle relazioni annuali degli organi apicali, S.C. e CPGT) un congegno del genere comporterebbe una stabile riduzione dell'afflusso delle liti tributarie in terzo grado di circa il 50/60 per cento del totale. Ovviamente, l'elevazione della soglia da 20.000 euro a 50.000 euro, renderebbe ancora maggiore il tasso deflazionistico del carico della S.C., portandolo, approssimativamente, al 70-75%.

Tutto questo è dettagliatamente "normativizzato" negli artt. 114, 115, 116, 117, 118 del Codice della giustizia tributaria, riportato in Appendice.

C) Provvedendo *in apicibus* alla ristrutturazione del terzo grado, in oggi costituente un vero e proprio "collo di bottiglia" che causa un intollerabile allungamento (talvolta superiore ai 10 anni), dei tempi della giustizia, in aperto contrasto con il principio costituzionale della ragionevole durata del processo (art. 111, comma 02, Cost.).

Secondo la disciplina contenuta nel progettato Codice della giustizia tributaria negli artt. 104, 105 e 106 (v. Appendice) si è prevista l'istituzione per legge della Sezione tributaria (assorbendo in una le attuali sezione V civile e sezione VI/T della Corte, istituite, non per legge, ma con atto amministrativo interno).

Al fine di aumentare il tasso di efficienza e funzionalità organizzative, tutti i componenti della "ricarburata" Sezione tributaria ex lege secondo la progettata disciplina, dovrebbero essere magistrati ordinari, designati, quindi, dal CSM. Sempre per legge, la Sezione tributaria dovrebbe essere composta da un numero predeterminato di componenti, internamente ripartiti, con decreto presidenziale, in sottosezioni (in ragione della natura delle cause assegnate mediante criteri organizzativi di funzionalità e di competenza specialistica), ciascuna dotata di un proprio presidente sottosezionale, pur esso prescelto in base a criteri di funzionalità e di competenza specialistica tributaria. Ancora per legge si prevede la possibilità di una Adunanza plenaria intersezionale, presieduta dal Presidente della Sezione tributaria, con la partecipazione di tutti i presidenti delle cinque sottosezioni (o in loro vece di un componente di sottosezione delegato dal presidente in carica della sottosezione, se impedito), al solo fine di garantire l'uniformità degli indirizzi decisionali-interpretativi, così da favorire la formazione di una effettiva nomofilachia specialistica tributaria, ferma e salva, in ogni caso, l'attribuzione alle sole SS.UU. della S.C. di ogni decisione relativamente alle questioni di giurisdizione, anche se riguardanti la giurisdizione tributaria rispetto agli altri plessi intergiurisdizionali.

Questo assetto strutturale non corrisponde, nonostante quel che talvolta si è detto, al modello tedesco, articolato in cinque giurisdizioni, con altrettanti organi di vertice e un organo di raccordo (*gemeinsamer Senat*), anche se, in tutta obiettività, non si può non constatare l'alto tasso di funzionalità e di qualità decisoria raggiunto dal *Bundesfinanzhof*, che monitora egregiamente l'evoluzione nomofilattica a livello ordinamentale, con effetti persuasivi e deflazionistici di tutto il contenzioso fiscale, del che e dal che, onestamente, non può non tenersi conto e non prendere esempio, pur avendo ben presente le nostre diversità e specificità ordinamentali.

-IV-

Appendice informativa sul piano concretamente operativo

Si allega il testo del "Codice della giustizia tributaria", in due libri, così come officiosamente redatto sulla scorta dei dd.ll. progettati sul doppio versante processuale (*iurisdictio*) e ordinamentale (c.d. *gubernaculum*).

Qualora ritenuto d'interesse da parte delle Commissioni riunite, si può inviare via *mail* il volume "La riforma della giustizia tributaria, composto di 498 pagina, pubblicato nel 2021, già trasmesso in formato cartaceo al Presidente del Consiglio dei Ministri, prof. Mario Draghi, che ha ringraziato per l'invio.

Si resta comunque a disposizione per quant'altro, porgendo deferenti saluti.

Genova, 21 marzo 2022.

prof. Cesare Glendi