Riforma tributaria

La riforma della giustizia tributaria

di Cesare Glendi - Emerito di diritto processuale civile nell'Università di Parma

Dopo i tanti progetti, anche recentemente, presentati in Parlamento, ma non andati a buon fine, sembra si sia ora realmente formata la volontà politica di attuare la riforma della giustizia tributaria, anche per dare una concreta giustificazione alla "pace fiscale" ultimamente introdotta e in via di definizione. Nello scritto si dà conto dei lavori di approntamento del testo di quello che si è denominato "Codice della giustizia tributaria", composto di due libri, il primo dei quali contiene la disciplina della giurisdizione tributaria, essenzialmente modellata sul testo del D.Lgs. n. 546/1992 e successive modifiche e integrazioni, ma con ulteriori apporti integrativi tutti orientati verso un assetto processuale che tenga conto dei principi costituzionali d'indipendenza e d'imparzialità dell'organo giudicante e di parità ed uguaglianza di tutte le parti nel processo ai fini del conseguimento di una giustizia tributaria ancor più rapida e consistente di quella attuale, soprattutto al vertice. Dettando, invece, nel secondo libro, la regolamentazione dell'organizzazione del giudice tributario e dei suoi ausiliari. Con la prevista istituzione di tribunali tributari (all'interno dei quali riveste un ruolo particolare l'ufficio del giudice tributario di pace) e delle corti d'appello tributarie, che rappresentano la fase culminante dello sviluppo diacronico del giudice speciale tributario nel nostro ordinamento, secondo i parametri costituzionali di cui all'articolo 102 e alla VI tra le disposizioni transitorie e finali della nostra Costituzione. Nello scritto *in nuce* sono evidenziati e messi in luce i tratti salienti del lavoro compiuto, destinato a realizzare, con giusta ed equilibrata progressione, l'avvento di una giustizia tributaria realmente degna di questo impegnativo nome anche in Italia.

Le radici politico-istituzionali dell'emergenza riformista

Mai come ora il tema della riforma della giustizia tributaria sta assumendo in Italia un ruolo di effettiva ed urgente centralità, di forza entrando a far parte dell'agenda della politica, in termini, altresì, di accentuata peculiarità rispetto ad esperienze pregresse di più o meno lontana memoria (1).

Nel caso, infatti, questo nuovo fermento nomopoietico si caratterizza per non dipendere, al momento almeno, da verticistici apparati legittimati per delega, com'è spesso accaduto in passato, traendo, invece, origine e valenza creativa direttamente in ambito parlamentare. Dove, già nella penultima legislatura (2), a dire il vero, e poi, ancora, subito dopo l'inizio di quella attuale (3), erano maturati non pochi disegni di legge, che, in varia guisa, e da punti di vista piuttosto diversificati, rappresentavano progetti di riforma della giustizia tributaria. Senza, però, che nessuno di essi fosse mai approdato all'esame dell'Aula, mancando, per così dire, quell'energia d'impulso politico che è assolutamente necessaria per trascendere dalla normale *routine* istituzionale a quella forte tensione in termini di concreta volontà realizzativa, che sola è in grado di portare a compimento un impegno di rilevanza

(1) Per una ragionata panoramica cfr., da ultimo, C. Glendi, *Autonomia e specialità della giurisdizione tributaria negli assetti ordinamentali costituzionalmente guarentigiati*, nell'opera collettanea, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. de' Capitani, *Per un nuovo ordinamento tributario,* Milano, 2019, tomo II, 1289 ss. e in specie 1299 ss.; C. Magnani, *Alla ricerca del giudice tributario*, *ivi*, 1339 ss. e in specie 1346; L. Rovelli, *La giurisdizione tributaria*, *ivi*, 1377 ss.; G. Tabet, *I mali cronici della giustizia tributaria: specialità del giudice e specialità della giurisdizione*, *ivi*, 1193 ss.; F. Tesauro, *Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria*, *ivi*, 1405 ss.

(2) V., in successione diacronica, il d.d.l. 1° agosto 2013, n. 988, presentato al Senato a firma prof. Giorgio Pagliari, il d.d.l. 6 agosto 2014, n. 1593 d'iniziativa della senatrice Adele Gambaro; il d.d.l. 8 aprile 2016 n. 3734, presentato alla Camera dai deputati Ermini, Ferranti, Verini ed altri; il d.d.l. 25 maggio 2016 n. 2438, presentato al Senato dall'On.le Naccarato; il d.d.l. 23 novembre 2017, n. 4755, presentato alla Camera dal deputato Rocco Palese.

(3) V., infatti, il d.d.l. 20 aprile 2018, n. 243, recante "Ordinamento della giurisdizione tributaria", presentato al Senato dall'On. le Vitali, il d.d.l. 11 ottobre 2018, n. 714, presentato al Senato dall'On.le Caliendo, intitolato "Codice del processo tributario"; il d.d.l. 7 agosto 2018, n. 759, comunicato alla Presidenza del Senato dall'On.le Nannicini, denominato "Codice della giurisdizione tributaria".

ordinamentale a forte impatto sociale come quello di cui trattasi.
Questa tensione volitiva pare proprio si sia finalmente innescata, probabilmente anche a seguito e per effetto della recente approvazione del D.L. n. 119/2018, convertito nella L. n. 136/2018, che è appena entrato nella fase di concreta attuazione operativa, non senza qualche difficoltà, tuttavia, e con ancora non del tutto sicure prospettive di risultati finali pienamente appaganti (4).
A parte la diatriba a livello politico, se si tratti di pace fiscale o di condono (5) o di definizione agevolata *tout court* (6), comunque stucchevole, nonché intrisa d'inutili ipocrisie (7), certo è che questo agglomerato legislativo, lo si chiami condono, pace fiscale o cimitero fiscale, come pure si è voluto dire (8), costituisce, in termini oggettivi, una vera e propria "bomba sociale", in quanto, impossibile negarlo, non può certo considerarsi un trattamento di riguardo ai cittadini che hanno sempre rispettato le norme fiscali, costituendo, invece, comunque un premio per quelli che non le hanno rispettate. Il che, sia chiaro, in una realistica concezione del governo della cosa pubblica, immune da pregiudiziali aprioristiche di natura etica, ci sta, come si suol dire. A patto, però, che le diversificazioni sociali in tal modo create trovino una plausibile giustificazione. Come quella di un'impellente, non altrimenti attuabile, e perciò eccezionale, necessità di far subito cassa. O come quella di costituire una base concretamente funzionalizzata ad un radicale "cambiamento in atto" degli assetti ordinamentali e istituzionali che s'intendano realizzare in concomitanza di una siffatta misura legislativa.
È tuttavia difficile, in oggi, parlare di una eccezionale necessità di far cassa, in quanto questa necessità non ha ormai nulla di eccezionale, avendo se mai assunto le caratteristiche della cronica normalità. Mentre, in effetti, l'attuale stato di crisi del prelievo fiscale e della relativa disciplina in Italia presenta oggettivi sintomi di eccezionale emergenzialità, così da richiedere interventi legislativi presumibilmente in grado di giustificare quanto meno *a posteriori*, sul piano funzionale, l'adozione, già fatta, ma non ancora pienamente realizzata, di cui al D.L. n. 119/2018.
Basti pensare alla situazione d'inefficienza in cui versa la riscossione dei tributi dopo la soppressione di Equitalia (9) e alla situazione d'inquietudine organizzativa, e non solo, nella quale si trova la giustizia tributaria, soprattutto sul versante organizzativo, dato che, sul piano del concreto esercizio delle funzioni, le stesse si sono continuativamente svolte, quanto meno nei primi due gradi, a livelli più che accettabili e a costi bassissimi (10), che non gravano minimamente sulla fiscalità generale (11).
Alla stregua di quanto si è detto, che, a quanto pare, è stato recepito e avallato dalla base "politica" che gestisce oggi il potere democraticamente assegnatole dalla maggioranza del Paese, è ben chiaro allora perché la riforma della giustizia tributaria abbia in oggi improvvisamente assunto un ruolo di prioritario rilievo proprio quale ragione giustificativa, non preannunciata a parole, ma concretamente maturata *ex re*, di porre fine alle continue inconcludenze realizzative di prima per attuare, ora e subito, la riforma della giustizia tributaria in Italia, in un quadro complessivo di interventi legislativi, dove il condono o la pace o il cimitero fiscale *ex* D.L. n. 119/2018 può, e deve, trovare una sua funzionale giustificazione di base "bassa", se così si può dire, in un "alto" disegno riformistico, di cui il Paese ha urgentemente bisogno.

Le due ultime iniziative parlamentari

Nella cornice sopra delineata hanno così trovato vitale linfa le ultime due iniziative parlamentari attivate alla Camera dei deputati, rispettivamente alle date del 21 e del 23 gennaio 2019, la prima recante il n. 1521/Camera, a firma dell'on.le Vita Martinciglio, e la seconda, incardinata con il n. 1526, ad iniziativa, tra gli altri, degli On.li Giulio Centemero e Alberto Gusmeroli, entrambe genericamente indirizzate alla "riforma della giustizia tributaria".
Com'è stato già da più parti rilevato, nel sito della Camera dei deputati, peraltro, a tutt'oggi non risultano consultabili le definitive versioni ufficiali di queste due proposte di legge.
Della prima circola, con presentazione "video" della stessa on.le Martinciglio Vita, un articolato composto da 40 disposizioni aggregate in cinque capi

(4) Da ultimo, C. Glendi, *La pace fiscale in crisi*, in *Corr. trib.*, 2019, 5, 424 ss.
(5) A. Giovannini, *E condono fu*, in *Corr. trib.*, 2018, 43, 3283.
(6) Secondo l'espressione tecnico-legislativa recepita e scrupolosamente seguita dalla Circ. 1° aprile 2019, n. 6/E.
(7) Già ben evidenziate da A. Giovannini, *op. loc. ult. cit.*
(8) C. Glendi, *Cimitero fiscale e processo tributario*, in *G.T. - Riv. giur. trib.*, 2019, 1, 5.
(9) Disposta con d.l. 23 ottobre 2016, n. 193, conv., con modificazioni, dalla L. n. 225/2016.
(10) Basti pensare ai compensi erogati, oltretutto con enormi ritardi, dal MEF.
(11) Che, anzi, se ne avvantaggia, lucrando sul cospicuo ammontare dei contributi unici tributari (CUT), che, del tutto arbitrariamente, non vengono utilizzati, come sarebbe logico, per le spese di funzionamento e a sostegno della giustizia tributaria.

(concernenti, propriamente, gli organi della giurisdizione tributaria, l'organo di autogoverno, gli uffici degli organi ausiliari e la struttura di vertice della sezione tributaria della Suprema Corte di cassazione, nonché le disposizioni finali e transitorie), con l'appendice concretamente operativa di sette tabelle, contraddistinte dalle lettere dalla A alla G, concernenti gli organici dei tribunali e delle Corti di appello, nonché i punteggi per il concorso a giudice tributario onorario.

Del secondo progetto, invece, è stata divulgata una "bozza", che, secondo quanto è dato di leggere nel testo trasmesso in data 24 gennaio 2019, riprende "in gran parte la riforma legislativa dell'avv. Maurizio Villani", così è testualmente detto, senza troppa modestia, a dire il vero, con "l'obiettivo di garantire al contribuente un'efficace difesa davanti a un giudice tributario veramente terzo e imparziale nel pieno rispetto dei dettami dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione, come è stato più volte rilevato dalla stessa Consulta e dalla Suprema Corte".

Su questi testi, a quanto consta, si è continuato a lavorare, in una sorta di laboratorio normoformativo piuttosto atipico ed informale, anche se concretamente fecondo, in quanto evolutivamente recettivo di esigenze direttamente provenienti dal sostrato democratico del Paese.

Tant'è che, sempre a quanto ne trapela, dall'impostazione iniziale di questi due progetti, originariamente calibrati sulla sola riforma degli assetti organizzativi dei giudici tributari, pare si stia passando al complementare approntamento di una nuova disciplina del processo tributario, così da potersi accorpare il tutto in un vero e proprio codice del processo tributario (12), senza escludere, stando almeno alle ultime ambiziose prospettive, l'aggiunta di alcune Disposizioni preliminari sull'azione di prelievo, che costituisce l'oggettivo sostrato della giustizia tributaria (13).

Di tutto ciò s'intende dar brevemente conto in prosieguo, con l'avvertenza, peraltro, che, in realtà, trattandosi finora di una sorta di cantiere aperto, nel quale dovranno ancora intervenire le definitive scelte politiche, tutto questo potrà facilmente mutare, ferme restando al fondo l'utilizzabilità delle maturate esperienze, quanto meno *in fieri*, e la loro comunque acquisita rilevanza in ordine a quanto ne sortirà all'esito finale.

Le linee fondamentali della riorganizzazione ordinamentale

Come già accennato, nella passata legislatura, la questione relativa all'assetto ordinamentale della giustizia tributaria era rimasta irrisolta. Tant'è che, nell'ambito delle progettazioni parlamentari, da parte di alcuni si era perorata l'assegnazione di tutto il contenzioso tributario a sezioni specializzate del giudice ordinario (14), da altri, addirittura, si era vagheggiata l'assegnazione di tali controversie ai giudici contabili, nell'assunto, di formazione "culta", che tali giudici, in quanto giudici della spesa pubblica, avrebbero dovuto essere anche giudici delle entrate (15), pur se non pochi erano coloro che, con maggior concretezza, realisticamente sostenevano, non solo l'opportunità, ma la necessità, di portare a compimento l'evoluzione stessa della giustizia tributaria quale giurisdizione speciale lentamente formatasi dall'originaria commistione con la funzione amministrativa di prelievo, attraverso ricorrenti interventi legislativi e cospicui contributi da parte della Corte costituzionale, sino ai giorni nostri, nell'ambito di una continua opera di revisione costituzionalmente garantita dalla pur fragile copertura della sesta tra le Disposizioni transitorie e finali della nostra Carta fondamentale.

In quest'ultima direzione, sempre fermamente condivisa da chi scrive (16), nell'approntamento dei lavori di riforma si sono essenzialmente affacciate tre problematiche, di non poco momento, riguardanti, nello specifico: *a*) la compatibilità delle progettate novità organizzative dei giudici tributari con i divieti della creazione di nuovi giudici speciali a livello costituzionale; *b*) i rapporti tra giudici tributari

(12) Secondo quella che era l'originaria ispirazione del d.d.l. n. 988/2013, pubblicato in C. Glendi - A. Chizzini, *Codice del processo tributario annotato,* V ed., 2018, 1471 ss., con relativa presentazione e il riporto di alcune parti dei lavori parlamentari davanti alle Commissioni 2ª (giustizia) e 6ª (Finanze e fisco), riunite, del Senato. Dov'è bene illustrata la necessità di addivenire alla formazione di un vero e proprio Codice del processo, dopo che anche la giustizia amministrativa e quella contabile se ne sono dotate (rispettivamente con il D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104 e con il D.Lgs. 26 agosto 2016, n. 174).

(13) Con una sorta di accostamento, al momento peraltro assai vago e piuttosto velleitario, alla *Finanzgerichtordnung* e all'*Abgabenordnung* di matrice tedesca.

(14) Questa era, in particolare, l'impostazione seguita dal d.d.l. 3734/2016 - Camera, a firma degli On.li Ermini, Ferranti, Verini ed altri, contenente "Delega al governo per la soppressione delle commissioni tributarie provinciali e regionali e per l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i tribunali ordinari".

(15) *In nuce* proprio questa era la dichiarata "filosofia" sottesa al d.d.l. n. 2438/2016 presentato al Senato dall'On.le Naccarato, recante "Attribuzioni alla Corte dei conti in materia di contenzioso tributario".

(16) E così, da ultimo, nello scritto cit. a nt. 1, in *op cit.*, spec.te 1305 ss., con disamina critica della contraria opinione manifestata da A. Giovannini, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione tributaria*?, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 5, 1903 ss.

e l'apparato amministrativo che li ha sinora inquadrati; *c*) la ristrutturazione al vertice apicale, che, così com'è, oggettivamente non funziona.

Quanto alla *prima problematica*, di fronte alla pur prorompente tentazione di addivenire ad un assetto organizzativo significativamente diverso e più appropriato ad una moderna gestione della giustizia tributaria, non si è potuto fare a meno di uniformarsi all'alto insegnamento della Corte Costituzionale, che, com'è noto, nei grandi "arresti" (17) resi circa la compatibilità dei giudici tributari con il doppio parametro dell'art. 102, comma 2, e della VI tra le Disposizioni transitorie e finali della Carta fondamentale, ne ha riconosciuto la valida permanenza nel nostro ordinamento conché questi giudici speciali rientrino nell'ambito di una "revisione" che non snaturi la loro continuità rispetto a quelli già esistenti prima dell'entrata in vigore della Costituzione repubblicana, ma ne rappresenti la loro naturale prosecuzione in senso evolutivo e maggiormente adeguato ai valori d'indipendenza, di imparzialità e di terzietà sanciti dalla stessa Costituzione in una tendenziale progressione verso l'attuazione del giusto processo, come prescritto dall'art. 111 di più recente implementazione (18).

Si è così addivenuti alla formale consacrazione legislativa del collegamento tra la progettata normativa con le radici storiche delle "vecchie" commissioni tributarie per segnarne, per così dire, il loro completamento evolutivo sul piano di una loro piena giurisdizionalizzazione.

Mutandone quindi la denominazione, e parlando così di Tribunali tributari e di Corti d'appello tributarie (19), non per evidenziare un distacco, rispetto alle precedenti Commissioni tributarie provinciali e regionali, ma unicamente per rimarcare il pieno conseguimento in via evolutiva di tutti i connotati di organi giurisdizionali *secundum Constitutionem*.

Sempre in piena coerenza con quanto sopra indicato, per quanto attiene alla composizione dei Tribunali e delle Corti d'appello tributarie, si è anzitutto prevista una *summa divisio et commistio* tra giudici tributari togati (GTT), propriamente detti, chiamati a svolgere siffatto ruolo tramite concorso pubblico aperto a tutti coloro che presentino specifici requisiti attitudinali, debitamente retribuiti e preservati da rigorosi presupposti d'indipendenza e terzietà, e di assoluta incompatibilità con l'appartenenza ad altri ordini giurisdizionali, e giudici tributari onorari (GTO), che, a differenza dei primi, entrano 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 apposita disciplina, al netto di quanto altrove percepito da chi ne fa parte, vengono compensate in modo adeguato ai compiti onorariamente svolti.

Tra le tante peculiarità della progettata disciplina, che qui non è ovviamente possibile ricordare *in extenso* (20), va comunque menzionata, per la sua importanza strategica, 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 tra questi, in specie, quello di gestire la conciliazione preventiva obbligatoria (in sostituzione dell'attuale "mediazione") per tutte le controversie di valore non superiore ad euro 20.000, le cui decisioni, emesse in giudizio monocraticamente affidato, non saranno appellabili, ma unicamente oggetto di possibile reclamo soltanto al Tribunale stesso, collegialmente composto, le cui sentenze

(17) Corte cost. 3 agosto 1976, n. 215, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 389, con nota di C. Magnani e G. Marongiu, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie;* Id., 24 novembre 1982, n. 196, in *Foro it.*, 1983, I, 545 e Id., 16 dicembre 1982, n. 217, *ivi*, 1983, I, 544.

(18) V. in proposito, segnatamente, Corte cost. 7 giugno 1984, n. 154; Id., 24 luglio 1986, n. 212, in *Boll. trib.*, 1986, 1698, con note di F. Tesauro, *Le udienze delle commissioni tributarie e la foglia di fico*, e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 10, con nota di C. Consolo, *Imprescindibile pubblicità delle udienze del contenzioso tributario, anche in considerazione della particolare 'riservatezza' di esso: la Consulta vede, ma non provvede*, in cui, proprio sulla base del fatto che "ormai risultavano definitivamente condivisibili l'opinione dottrinale e l'orientamento della giurisprudenza sulla natura giurisdizionale delle predette commissioni", si riteneva assolutamente indispensabile, "al fine di evitare gravi conseguenze", un pronto intervento del legislatore "onde adeguare il processo tributario all'art. 101 della Costituzione, correttamente interpretato".

(19) Già presente nel progetto di Codice del processo tributario di cui al d.d.l. n. 988/2013, cit.

(20) Tra le quali, in specie, un'apposita disciplina ordinamentale vólta a preservare il mirato riassorbimento degli attuali componenti delle commissioni tributarie, non solo per l'esaurimento dei contenziosi pregressi, ma anche per il progressivo adattamento alla nuova disciplina codicistica. Sul punto si rinvia, per maggiori dettagli, a C. Glendi, *Gubernaculum et iurisdictio (a proposito della riforma della giustizia tributaria in Italia)*, in *Corr. trib.*, 2019, 4, 323 ss. e in specie 328 ss. *Ivi*, 327 ss., anche valutazioni positive e in chiaroscuro sulle opzioni correlate al più o meno largo impiego della figura del giudice tributario monocratico.

potranno essere impugnate in cassazione solo per vizi relativi al procedimento.

Quanto alla *seconda problematica*, relativa ai rapporti tra giudici tributari e apparato ministeriale, che li ha sinora inquadrati, è stata gordianamente risolta con il sancito totale sganciamento della gestione organizzativa dei giudici speciali tributari dal MEF e con l'affidamento della stessa alla Presidenza del Consiglio, anche per quanto riguarda il personale ausiliario dei cancellieri (cambiando, pure qui, la precedente denominazione di segretari) proprio per riconoscere l'assoluta autonomia e indipendenza di tutto l'organismo speciale tributario rispetto ad un apparato amministrativo che, volere o no, era pur sempre connotato da forti legami con una, ed anzi la principale, tra le parti necessarie del processo tributario (21).

Infine, quanto alla *terza problematica*, relativa alla ristrutturazione del vertice apicale, per facilitare una riorganizzazione della Sezione tributaria della Suprema Corte, che, viene specialisticamente attuato nell'ambito della giustizia tributaria, si è anzitutto previsto di limitare l'afflusso dei ricorsi, escludendo, come già sopra riferito, la generale impugnabilità in terzo grado delle sentenze di merito nelle controversie di valore non superiore ai 20.000 euro. Prevedendo, inoltre, una sua riorganizzazione interna (22), con la ripartizione *ex lege* in più sottosezioni, i cui Presidenti entrano a far parte di un collegio unitario in grado di svolgere in materia tributaria un ruolo sostanzialmente analogo a quello oggi svolto, peraltro al di fuori di ogni organica regolamentazione, delle Sezioni Unite della Suprema Corte, a cui resta in ogni caso riservato l'esclusivo compito di regolare i conflitti di giurisdizione, così da rendere finalmente possibile un effettivo esercizio mirato della nomofilachia in questa materia, superando per quanto possibile le attuali sue non più tollerabili disfunzioni.

La continuità specialistica della rammodernata disciplina della *fiscalis iurisdictio*

Se quanto sopra esposto rappresenta *in nuce* il contenuto essenziale della progettata disciplina del *gubernaculum*, ossia dell'apparato dell'organizzazione ordinamentale dei giudici tributari e dei loro ausiliari, occorre ora dire della regolamentazione della *iurisdictio*, ossia delle nuove regole del processo tributario propriamente detto (23). In quanto, abbandonando la tradizionale separazione tra questi due assetti, seguita per es. riguardo al processo civile (24), ma non per altri codici di più recente formazione, come quello amministrativo (25) o contabile (26), anche per la materia tributaria si è preferito seguire quest'ultimo criterio già adottato in alcuni progetti precedenti (27), accorpandosi così il tutto in un unico codice, onde facilitarne al massimo il complementare impiego.

(21) Questa esigenza di radicale distacco dell'apparato ordinamentale dei giudici tributari e dei loro ausiliari dal MEF investe, tra l'altro, anche il delicato profilo della *governance* del sistema telematico, che non può essere gestito, come attualmente, sia pure in modo indiretto avviene, dal MEF tramite le cancellerie, che, nella progettata riforma, vengono opportunamente inquadrate presso la Presidenza del Consiglio. Su di che puntualissimi sono i rilievi di A. 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., e di E. Marello, *Spunti di riflessione in materia di processo tributario telematico*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 560 ss. e in specie 561 ss. al par. "*5. giudici, segreterie, sistemi informatici: chi governa il processo?*".

(22) Che in oggi manifesta, nel più ampio quadro generale di "deriva" in cui versa la Suprema Corte di Cassazione *tout court* (su cui, da ultimo, B. Sassani, *La deriva della cassazione e il silenzio dei chierici*, in *Riv. dir. proc.*, 2019, 1, 43 ss.), un ancor più accentuato stato di crisi (su cui v., specificamente, C. Glendi, *Sui recenti provvedimenti legislativi per arginare lo speciale 'disordine' della sezione tributaria nell'ordinaria 'crisi' della Suprema Corte*, in *Nuove leggi civ.*, 2018, 5, 1154 ss.).

(23) Sulla distinzione, di assai risalente origine, tra *gubernaculum* e *iurisdictio* v., da ultimo, proprio con riferimento al tema che ne occupa, C. Glendi, *Gubernaculum et iurisdictio (a proposito della riforma della giustizia tributaria in Italia)*, cit., *loc. cit.*, 323, nel testo e nelle nt. 1 e 2.

(24) Ove la disciplina processuale è tutta soltanto contenuta nel codice di procedura civile approvato con R.D. 28 ottobre 1940, n. 1443, mentre quella dell'apparato giudiziario è dislocata nel R.D. 30 gennaio 1941, n. 12 e nelle moltissime successive modificazione e integrazioni complementari.

(25) Approvato con D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, nel cui contesto e negli allegati sono disperse non poche disposizioni riguardanti l'organizzazione degli organi della giustizia amministrativa.

(26) Approvato con D.Lgs. 26 agosto 2016, n. 174, ove pure si contengono norme regolative dei singoli organi della giurisdizione contabile, sia nel contesto e poi soprattutto nella parte terminale, costituita dalla parte VIII del Codice, contenente le "Disposizioni finali".

(27) La commistione disorganica di norme attinenti al processo e all'organizzazione delle commissioni tributarie si trova esemplarmente nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, mentre, con la riforma del 1992, fin dal momento della sua formazione, seguendo le possibilità previste dall'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, si era felicemente optato per l'approntamento di due Decreti legislativi, entrambi datati 31 dicembre 1992, di cui il primo, recante il n. 545, riguardava per l'appunto l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione, mentre il secondo, contraddistinto dal n. 546, comprendeva propriamente le sole Disposizioni sul processo tributario. Il d.d.l. Senato n. 988/2013, contraddistinto come "Codice del processo tributario" conteneva soltanto la disciplina del processo per le ragioni esplicitate all'art. 124. Lo stesso dicasi quanto al d.d.l. Senato n. 1593/2014 e al d.d.l. Senato n. 714/2018. Di contro, i d.d.l. Camera n. 3734/2016, il d.d.l. Senato n. 2438/2016 e il d.d.l. Camera 4755/2017, il d.d.l. Senato n. 243/2018 riguardano essenzialmente la disciplina organizzativa. Di entrambi gli assetti, processuale e gubernacolare, si occupa invece il d.d.l. Senato n. 759/2018.

Dopo questa scelta organizzativa, la nuova disciplina del processo tributario si è dunque, concretamente dipanata, in assoluta coerenza con la linea seguita nella riorganizzazione del *gubernaculum*, secondo una linea di sviluppo evolutivo (dalle vecchie commissioni ai progettati tribunali tributari e corti d'appello tributarie), sempre nell'ottica di una costante di specialità (28). Nella maturata convinzione che la specialità del processo tributario, dovuta alla specialità del suo oggetto, cioè il tributo, che, infatti, nell'attività organizzativa di ogni ordinamento giuridico, riveste un ruolo essenziale in termini di vitalità dell'ordinamento stesso. Per cui, se così non fosse, e se non vi fosse questa specialità, neppure avrebbe senso l'esistenza stessa di una giurisdizione apposita. Ma poiché questa specialità viceversa esiste, è sotto gli occhi di tutti (29), anche se talvolta viene superficialmente ignorata (30), la stessa dev'essere adeguatamente disciplinata. E nel caso lo è stata, per l'appunto, lungo tutte le direttive essenziali, dell'unità funzionale e dell'interstizialità intergiurisdizionale, dell'unità strutturale e dell'autonomia disciplinare.

E così, tanto per dare un'idea, in estrema sintesi, del lavoro che si sta svolgendo, senza poter qui ovviamente indulgere in maggiori dettagli, si sono realizzati, lungo le accennate direzioni, questi fondamentali risultati.

Quanto all'*unità funzionale* e all'*interstizialità intergiurisdizionale*, si è avuto cura di costruire la specialità della giurisdizione tributaria nell'unità della propria funzione, che è, per l'appunto, quella di rendere giustizia sul fenomeno del tributo in tutta la sua complessità, dalle sue originarie fonti normative alla loro concreta attuazione attraverso l'azione impositiva, latamente intesa, nelle sue articolate specificazioni sul triplice versante dell'accertamento, della riscossione e dei rimborsi. Allargando, così, tanto per scendere al concreto, la platea degli atti autonomamente impugnabili (31) pur nel preservato inquadramento della loro predeterminazione normativa, e ridisegnando in modo più adeguato, rispetto all'attuale disciplina, i rapporti tra le varie impugnative (32). Ristabilendo, inoltre, sulla base di un meglio individuato oggetto della giurisdizione e del processo nel tributo, i rapporti tra giurisdizioni e processi contermini, sia staticamente (33) che dinamicamente (34), regolando, con criteri di appropriata specialità, il transito dell'azione all'entrata e all'uscita nella e dalla giurisdizione (e nel e dal processo) che ne occupa (35), ferma la mantenuta centralità del modulo generalmente accreditato dall'art. 59 della L. n. 69/2009 (36), così da superare le incertezze disciplinari che questa norma di portata estremamente generalizzata ha determinato avuto riguardo alle singole giurisdizioni e ai relativi processi (37).

Sul piano dell'*unità strutturale*, che in parallelo all'unità funzionale, ha sempre costituito un parametro di

(28) Sulla "specialità" del processo tributario v., in generale, C. Glendi, *"Ordinarizzazione" del processo tributario e "specialità" della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2001, 4, 1628 ss., e, più recentemente, Id., *La riforma della giurisdizione tributaria*, nell'inserto pubblicato da *WKI* in occasione dei 40 anni del *Corriere tributario*, dedicato a *Il contenzioso tributario tra novità normative e prospettive di riforma*, Milano, 2017, 57 ss.

(29) C. Glendi, *op. cit.*, 58.

(30) Da parte, in specie, della Suprema Corte di Cassazione, che tende ad appiattire la disciplina del processo tributario su quella generalmente dettata per il processo civile. Sul piano ordinamentale, la specialità del processo tributario fu talvolta osteggiata sino a provocarne il disconoscimento totale, con l'abolizione dello stesso giudice speciale tributario. Così in occasione della seconda Bicamerale *olim* presieduta dall'On.le Massimo D'Alema a seguito di emendamento presentato dall'On.le Tiziana Parenti, con il supporto politico di Forza Italia, Lega Nord e Rifondazione Comunista. Con il naufragio della seconda Bicamerale le Commissioni tributarie rimasero in vita. Anche se, con il d.d.l. Camera n. 3734/2016, l'abolizione dei giudici speciali tributari tornò a galla, prospettandosi, al posto loro, l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i giudici ordinari.

(31) Ricomprendendosi, specificamente, anche "i dinieghi delle istanze di autotutela nei casi previsti dalla legge".

(32) Stabilendosi, finalmente, in modo chiaro e netto, che "costituisce vizio proprio dell'atto da impugnarla mancata o invalida notificazione dell'atto che per legge avrebbe dovuto essere precedentemente notificato".

(33) E così stabilendo che "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati" e sono altresì "demandate" "ai giudici tributari tutte le controversie catastali", ma stabilendo, altresì, con assoluta chiarezza, che "i giudici tributari non hanno giurisdizione sulle controversie che riguardano l'atto di pignoramento e tutti gli altri atti della esecuzione forzata tributaria".

(34) Rivisitando adeguatamente, in chiave specialistica, per l'appunto, la c.d. *translatio iurisdictionis*, su cui v. specialmente C. Glendi *La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, 2038, e in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 121 ss.

(35) Prevedendosi in specie che l'azione altrove proposta sia trasferita davanti al giudice tributario mediante ricorso nelle forme generalmente indicate dalle disposizioni che disciplinano le forme d'introduzione della domanda nel processo tributario. Sol dopo però che sia passata in giudicato la pronuncia che ha declinato la propria giurisdizione riconoscendo e dichiarando la giurisdizione del giudice tributario ed entro il termine di tre mesi da quando la pronuncia è passata in giudicato. E stabilendosi, inoltre, in modo netto, che "i provvedimenti cautelari emessi nel giudizio davanti al giudice inizialmente adito conservano la loro efficacia, salvo che, su istanza della parte interessata, vengano revocati o modificati dal giudice tributario" secondo l'apposita normativa stabilita nelle nuove disposizioni del rito cautelare.

(36) V., in proposito, C. Glendi, *La giurisdizione tributaria nel prisma dell'ordinamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 317 ss.

(37) Su cui c., *amplius*, C. Glendi, *Oggetto del processo e* translatio iurisdictionis, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 1, 69 ss.

particolare rilievo nella connotazione del processo tributario, variando ripetutamente nel tempo (38), si segnala come la nuova disciplina presenti un nuovo particolare assetto. Nel senso che, relativamente alle *controversie di valore non superiore ad euro 20.000*, il processo dovrebbe svolgersi in un primo grado, sempre davanti al giudice tributario di pace, organo monocratico (in seno al tribunale tributario), le cui decisioni non sono appellabili, ma reclamabili davanti al tribunale collegialmente composto, le cui sentenze sono sottoposte soltanto al sindacato di legittimità unicamente per vizio attinente al procedimento. Ottenendo così, in una struttura verticale unitaria, il doppio vantaggio di una contrazione oggettiva del giudizio d'appello e di una forte limitazione del giudizio di terzo grado, così da ottenere una diversa nomofilachia per le cause di merito entro il perimetro del Tribunale, in doppia fase, e per il terzo grado residualmente circoscritto ad una mera impugnativa rescindente con ristrettissimo accesso unimotivazionale. Per le *altre controversie*, in generale, la verticalizzazione del processo in senso piramidale ha invece subito variazioni di scelte. In un primo tempo, prevedendosi, in specie, che il tribunale tributario avesse sempre a decidere in composizione monocratica, rendendo per contro sempre obbligatoria la composizione collegiale in appello, così da realizzare, nel suo insieme, una sorta di strutturazione verticale del processo tributario a piramide rovesciata, quanto a base compositiva, passando dall'unità del primo grado, alla composizione triadica delle corti d'appello, prima di accedere all'apice "pentastellare" della Sezione tributaria della Suprema Corte, in funzione tra l'altro di una più intensa progressione nomofilattica (39). Questa originaria prefigurazione si è poi modificata nel corso dei lavori, essendosi ritenuta eccesiva una composizione monocratica per tutte le controversie in primo grado, restringendo così quest'assetto compositivo, alle sole controversie di valore non superiore ai 20 mila euro. Prevedendosi dunque, per tutte le altre controversie, quale ordinario mezzo di gravame, l'appello davanti alle Corti d'appello tributarie, sempre a composizione collegiale, fermo restando l'accesso apicale verso la Sezione tributaria della Corte di cassazione *ut supra* ridisegnata, comunque concepita, a tutti gli effetti, quale terzo grado di un processo tributario unitariamente considerato, restando così superata l'anacronistica concezione di un terzo grado completamente autonomo e avulso dai primi gradi, come talvolta teorizzato *extra moenia*, già in palese contrasto, peraltro, con i dati normativi previgenti (40).

Infine, l'*autonomia disciplinare*, aggiungendosi ai sopra indicati profili di unità funzionale e di unità strutturale, consente la c.d. *unità formale*, che è data appunto da un *corpus* normativo compatto ed omogeneo che preserva la propria identità, anche qui nella continuità della propria vocazione specialistica realizzata in piena indipendenza rispetto alla regolamentazione processualcivilistica, per la quale, fra l'altro, sono previste, riforme allo stato non ancora sedimentate. Senza scendere in maggiori dettagli, si segnala, ad es., la generale propensione ad evitare troppo generici richiami alla disciplina del processo civile, essendosi se mai privilegiata la tecnica di trasposizione di molte disposizioni dal codice di procedura civile al codice della giustizia tributaria (41), con la premura di fornire ai destinatari delle norme processuali precetti già compiutamente fruibili e

(38) Basti ricordare che, prima della riforma del 1972, il processo tributario poteva svolgersi, un po' davanti al giudice speciale tributario e un po' davanti al giudice ordinario (su di che v. gli "storici" contributi di E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969 e di C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965), mentre, con la riforma del 1972, era prevista, dopo la pronuncia di secondo grado, una biforcazione alternativa, potendosi cioè continuare davanti ad un giudice speciale in terzo grado (gestito dalla Commissione tributari centrale) o davanti alla Corte d'appello (e cioè davanti al giudice ordinario, quanto a natura ed organizzazione di appartenenza, anche se così forzatamente indotto a specializzarsi *quoad obiectum*), salvo sempre il rifluire, per l'una o per l'altra via, al culmine della Suprema Corte di Cassazione. Come già si è avuto modo di precisare (C. Glendi, *La riforma della giurisdizione tributaria*, cit., *loc. cit.*, 59) "oggi", cioè alla stregua del diritto positivo vigente, "l'unità strutturale c'è o non c'è. V'è sicuramente per i due gradi di merito, Vi sarebbe", altresì. "per l'intero processo, se il giudizio davanti alla Corte di cassazione venisse considerato il terzo grado del processo tributario. Non c'è, viceversa, se il giudizio davanti alla Corte di cassazione è concepito, per ragioni più o meno, in alto o in basso" (come, a proposito della scandalosa appartenenza di molti giudici contemporaneamente davanti alla Corte di cassazione e alle commissioni tributarie), "variamente ostentate ma in realtà, inesistenti e ingiustificabili, come qualcosa di superiormente avulso, in strutturale discontinuità, rispetto ad un processo tributario unitariamente inteso".

(39) In questi termini s'informavano, infatti, i lettori, *rebus sic stantibus*, da parte di C. Glendi, *Gubernaculum et iurisdictio (a proposito della riforma della giustizia tributaria in Italia)*, cit., *loc. cit.*, 328.

(40) V. al riguardo C. Glendi, *"At ille murem peperit" (nuovamente a proposito di un altro 'non grande arresto' delle Sezioni Unite)*, in questa *Rivista*, 2014, 10, 1241 ss.

(41) Su di che v., in passato, A. Chizzini, *I rapporti fra Codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV. *Il processo tributario*, nella *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, 8 ss.; C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1701 ss.; A. Chizzini, *Il codice del processo tributario nel sistema del "giusto processo" e recenti evoluzioni*, in C. Glendi - A. Chizzini (a cura di), *Codice del processo tributario annotato*, cit., 1509 ss.

adeguati alla disciplina tutt'affatto particolare di questo processo, evitando per quanto possibile il ricorso all'analogia o ad altri strumenti d'integrazione, più o meno, interpretativa.
Sono state in tal modo apportate significative rimodulazioni disciplinari, eliminando anche normative rimaste pressoché desuete o praticamente inefficaci (42), allargando, invece, e rendendo più semplice e lineare la regolamentazione dei riti speciali (conciliativi, cautelari, di ottemperanza) (43), rammodernando poi normative ormai obsolete (come quelle sulla astensione e ricusazione dei giudici) (44) e colmando veri e propri vuoti disciplinari (in tema di atti processuali, disciplina dei termini e dell'esecutività delle sentenze nonché di tutti i mezzi di impugnazione) (45). Infine, per quanto attiene al c.d. rito telematico, si è di proposito precisato come in realtà non si tratti di rito speciale, bensì di una modalità disciplinare generalizzata, altrove già compiutamente regolamentata, pur essendosi qui fornite alcune regole d'inquadramento, sinora mancanti, ad es. quanto al trattamento sanzionatorio delle violazioni riscontrate (46) e alla misurazione del tempo (47), tenuto conto dei parametri normativi e delle pronunce delle Alte Corti in proposito (48).

L'ambiziosa idea delle "Disposizioni preliminari al Codice della giustizia tributaria" e la procrastinata aspirazione *de futuro* al "codice tributario"

Nel corso dei lavori si era pure affacciata l'idea di far confluire nel Codice, una collezione preliminare di precetti generali di natura sostanziale, essenzialmente vólti a stabilire i capisaldi della disciplina del prelievo, su cui s'innesta logicamente l'esercizio della giurisdizione tributaria. Benché, come già sopra accennato, l'idea fosse tutt'altro che peregrina e altrove già messa a frutto (49), si è poi realisticamente pervenuti alla conclusione della impraticabilità al momento di un risultato nomopoietico di questa portata, data la situazione di *caos* normativo in materia, che impedisce l'attuazione di un siffatto disegno riformista, imponendo, piuttosto, in un futuro, che non dovrebbe essere troppo lontano, la formazione a tutto campo, di un vero e proprio "Codice tributario", come già esiste in molti paesi (50). Onde la, nel caso, dunque, ben giustificata, rassegnazione al *nondum matura est*, che, nella nota favoletta, era riferita all'uva, ma che, ancor più, si addice, naturalmente, ad una codificazione, per addivenire alla quale, oltretutto, si richiedono assai più che i salti di una povera volpe affamata.

(42) Come quelle relative all'esame preliminare del ricorso (art. 27 ss. del D.Lgs. n. 546/1992) o alla discussione in pubblica udienza solo a seguito di "apposita istanza" (art. 33, comma 1, D.Lgs. cit.).

(43) Ai quali, non a caso, è destinato apposito titolo suddiviso in cinque capi per un totale di 31 articoli.

(44) Per questi istituti, anche nelle più recenti codificazioni, solitamente non si fa che richiamare, con deprimente rassegnazione, il "vetusto" art. 51 c.p.c., ormai anacronistico, in ragione dei mutamenti del diritto di famiglia e addirittura ridicolo se riferito al processo tributario, dove una delle parti è sempre un ente fiscale, dove i rapporti di commensalità o di parentela fanno semplicemente sorridere.

(45) Destinandosi, così, alla disciplina degli "atti del processo tributario" un intero capo, costituito da 16 articoli, compreso un articolo che racchiude le fondamentali regole sui "termini", sui quali è frequente lo smarrimento, non solo dei difensori, ma anche dei giudici, cassazione compresa (se è vero, com'è vero, che si è dovuto aspettare quasi un lustro per sentirsi dire in sede di revocazione *ex* art. 391 *bis* c.p.c. che il lunedì dopo Pasqua, c.d. lunedì dell'Angelo, è festivo e non doveva essere computato ai fini della tempestiva proposizione del ricorso (Cass. 21 ottobre 2015 n. 21464). All'esecutività della sentenza, rimediandosi anche agli sbagli fatti con il D. Lgs. n. 156/2015, si è provveduto con apposito capo. Mentre la disciplina delle impugnazioni è stata di bel nuovo ridisegnata, ovviandosi alle pericolose incertezze determinate dalle impennate avveniristiche di recentissimi arresti giurisprudenziali, ancorché fatte in altri processi, ma suscettibili di contagio anche per il processo che ne occupa.

(46) Non prevedendo l'attuale disciplina aggiuntive indicazioni circa i trattamenti in termini di giuridica inesistenza e/o irregolarità e/o nullità degli atti telematicamente posti in essere senza rispettare la normativa vigente. Su di che v., in dottrina, E. Marello, *Spunti di riflessione in materia di processo tributario telematico*, cit., *loc. cit.*, nonché, in termini generali, A. Bonafine, *L'atto processuale telematico. Forma, patologie, sanatorie*, Napoli, 2017, *passim* e in specie 279 ss.

(47) V. in generale, A. Bonafine, *op. cit.*, 257 ss.

(48) S'intende in specie far riferimento a Corte cost. 9 aprile 2019, n. 75, pubblicata in *Corr. trib.*, 2019, 6, 538 ss. ed ivi, 532 ss. con il commento di C. Glendi, *Il* continuum *telematico non viola il* do not disturb *notificatorio costituzionalmente garantito.*

(49) V. *retro* in corrispondenza di nt. 13.

(50) Su di che v. segnatamente G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, II ed., Torino, 2010, ed *ivi*, 225 ss. le conclusioni riguardanti *L'auspicato trasferimento dello Statuto in un possibile e necessario "codice tributario"*.