

La giustizia tributaria nell'esperienza di un giudice di legittimità

di *Ettore Cirillo*

La sezione tributaria della Corte di cassazione, sorta per via tabellare nel 1999 sulle ceneri del fallimento della Commissione tributaria centrale soppressa nel 1996, ha mostrato dopo pochi anni le evidenti e prevedibili criticità d'interventi riformatori e innovatori privi delle necessarie risorse.

Oggi l'insostenibile accrescimento del contenzioso fiscale, trascurato dai ministeri della Giustizia e dell'Economia e non adeguatamente filtrato dalle Commissioni tributarie di merito, assorbe quasi la metà delle pendenze civili della Corte. Accorpamenti, ruoli monotematici e altri rimedi interni si rivelano senza esiti apprezzabili se non accompagnati dal ripensamento dell'intero sistema della giustizia tributaria come giurisdizione speciale e delle piante organiche di riferimento anche del giudice di legittimità.

1. La cassazione e la questione tributaria

Il 2016 pare l'anno nel quale finalmente l'attenzione degli operatori e degli studiosi del diritto, delle forze governative e parlamentari e persino dei media sia destinata a soffermarsi sulla giustizia tributaria, per lunghissimo tempo cenerentola delle istituzioni giuridiche, neppure espressamente menzionata nella Costituzione e salvata di straforo dalla VI disposizione transitoria e dalla benevolenza della Corte costituzionale¹.

Si è detto che le istituzioni giuridiche sono frutto più della storia che della ragione².

Mai riflessione fu più calzante se riferita alla fiscalità!

È stato l'esordio pubblico del neo primo presidente – Giovanni Canzio – a denunciare, con assoluta chiarezza di accenti, che l'insostenibile impegno richiesto per la definizione del contenzioso fiscale in

sede di legittimità finirà per fagocitare e snaturare la Corte di cassazione civile nella sua interezza. Il che rende legittimo ripensare, con spirito innovativo, all'intero sistema dalla giustizia tributaria come giurisdizione speciale e chiedersi se, nel perverso intreccio tra il proliferare delle fonti normative e le variegata letture giurisprudenziali, non sia preferibile istituire presso il giudice ordinario sezioni specializzate in materia di tributi³.

La ferma denuncia del vertice della Corte ha prodotto variegata reazioni. Esse vanno dall'annuncio governativo di un istituendo tavolo tecnico interministeriale «per individuare soluzioni per pervenire a una riforma della giustizia tributaria che si ispiri alle migliori pratiche internazionali»⁴, alla proposta di legge-delega n. 3734 d'iniziativa dei deputati Ermini, Ferranti e altri, sino all'ipotizzato decreto-legge con misure urgenti per la definizione del contenzioso tributario presso la Corte di cassazione.

1. C. cost. n. 215 del 1976, n. 196 e n.217 del 1982.

2. E. Rosini, *Poteri di accertamento e processo tributario*, in *Studi per il centocinquantesimo del C.d.S.*, Roma, 1981, II, 118.

3. G. Canzio, *Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2015*, Roma, 2016, 30-31.

4. Cfr. *Il sole24ore.com*, 6.4.2016.

2. La nascita di un problema

Come nasce il problema e perché sorge l'attivismo che ora ruota attorno ad esso?

L'avvio di ogni riflessione non può che essere quello di stigmatizzare il singolare modulo ordinamentale per cui la Corte di cassazione civile si pone al vertice di un apparato giurisdizionale costituito nei gradi di merito da organi non professionali di giurisdizione speciale, ancora gestiti, per gli aspetti organizzativi, dal Ministero dell'economia. Il che ha fatto sì che quest'ultimo si disinteressasse completamente delle ricadute sul giudice di legittimità⁵, così come, per altro verso, il Ministero della giustizia e il Consiglio superiore della magistratura hanno finito per occuparsi della Corte di cassazione unicamente nella sua globalità trascurando il rilievo peculiare della sezione tributaria, la cui separata istituzione, peraltro, non aveva e non ha alcuno specifico fondamento legislativo.

La sezione tributaria opera dal novembre 1999⁶ per volere del primo presidente Ferdinando Zucconi Galli Fonseca e del suo successore Andrea Vela⁷. Il decreto del 19 giugno 1999, nell'istituire per via meramente tabellare la nuova articolazione interna della Corte, ne prevede la formazione come quinta sezione civile mediante lo stralcio delle competenze fiscali tradizionalmente devolute alla prima sezione civile e il prelievo di esigue risorse umane dalle preesistenti quattro sezioni civili.

Nella circostanza la necessità della nuova articolazione fu motivata sotto due profili. In primo luogo si enfatizzò la trattazione delle vertenze fiscali a cura di consiglieri particolarmente versati in materia. In secondo luogo si enfatizzò la serialità di taluni contenziosi e l'intento di prevenire contrasti inconsapevoli.

L'intervento organizzativo interno era conseguenza immediata della vigenza del nuovo processo tributario. La riforma del 1992, operante dall'aprile 1996, eliminò la Commissione tributaria centrale (Ctc) quale giudice di terzo grado e consentì il ricorso

diretto alla Corte suprema per la cassazione delle sentenze d'appello pronunciate dai giudici tributari.

Il censimento dei giudizi dinanzi alla Ctc alla data dal primo gennaio 1997 riportava l'enorme dato di 459.605 pendenze⁸. In sostanza, al momento in cui l'impugnazione delle sentenze d'appello fu devoluta direttamente al ricorso per cassazione, la Ctc era in stato di completo *default*.

Come si fosse giunti a una tale *débâcle* è presto detto.

La Ctc aveva al primo gennaio 1980 una pendenza di soli duemila ricorsi circa e aveva mantenuto sino alla fine del 1996 una capacità media di smaltimento all'incirca di novemila ricorsi a fronte di una sopravvenienza annua quadrupla. Il che spiega l'approdo finale a circa 460 mila ricorsi pendenti⁹. Nel corso degli anni '90 i ricorsi per cassazione contro le decisioni della Ctc erano in media circa trecentosessanta per anno¹⁰, mentre già alla fine del 2003 i ricorsi per cassazione contro le decisioni delle Commissioni tributarie regionali erano diventati circa 7.700 all'anno, con un picco superiore di 9.336 nel 2000 e uno inferiore di 5.879 nel 2002. Conseguenzialmente la pendenza in cassazione era andata crescendo dai 2.548 ricorsi del novembre 1999, ai 6.026 del gennaio 2000, ai 14.630 dell'ottobre 2000, ai 27.260 del dicembre 2002, agli oltre trentamila del 2003¹¹.

3. La soglia di non ritorno

Già tredici anni fa la soglia di non ritorno era superata!

Dopo pochi anni dalla sua istituzione la sezione tributaria della Corte non era più in condizione di ridurre in maniera accettabile il tempo delle decisioni di legittimità e la cosa era ben prevedibile. Addirittura, agli inizi la sezione tributaria aveva la metà dei consiglieri e il doppio delle sopravvenienze della sezione lavoro¹², laddove la Ctc, comunque finita in completo

5. M. Cantillo, *La sez. trib. della Corte di cass.*, in *La giust. trib. it. e la sua comm. centr.*, Milano, 2005, 176 (*infra op. cit.*).

6. M. Leccisotti, *La riforma del 1992 ...*, *op. cit.*, 92.

7. M. Cantillo, *op. cit.*, 172.

8. G. Barbagallo, *Durata dei giudizi tributari*, *op. cit.*, 149.

9. G. Paleologo, *Prospettiva di riforma della giust. trib.*, *op. cit.*, 249.

10. G. Paleologo, *op. cit.*, 251.

11. D. Caputo, *Statistiche sulla giust. trib.*, *op. cit.*, 499 e 513; M. Leccisotti, *op. cit.*, 92-93.

12. A. Vela, *Qualche riflessione sul contenzioso tributario*, *op. cit.*, 315.

default operativo, disponeva di circa duecento giudici sia pure *part-time*¹³ per esercitare, almeno in prima battuta rispetto alla Corte, l'opera unificatrice dell'interpretazione giurisprudenziale nazionale¹⁴.

Il rischio di una delle tante riforme a costo zero come quella del 1992 era già presente addirittura agli occhi della Commissione dei Trenta nei lavori preparatori per il d.lgs n. 545, laddove si prospettò persino un'inedita e bislacca sezione della Corte rinforzata da esperti non togati.

E ancora, oramai vigente la riforma, fu lo stesso primo presidente dell'epoca, Antonio Brancaccio, a percepire lucidamente le gravi conseguenze per la Corte di un intervento riformatore non accompagnato da risorse umane e materiali. I testimoni del tempo riferiscono dell'annuncio dato dal Ministro della giustizia di un disegno di legge per l'aumento dell'organico della Corte di ben quaranta unità, poi perdutosi nei meandri governativi e parlamentari del momento¹⁵.

Insomma, per dirla con *Edgar Alan Poe*, una volta posta una premessa assurda, non si è fatto altro che svilupparla in modo rigorosamente consequenziale!

Infatti, poco è cambiato nel corso degli anni.

I consiglieri addetti alla sezione tributaria sono divenuti all'incirca una trentina ma nel serrato *turn-over* di permanenza sezionale e per il regime dei parziali esoneri per l'esercizio di funzioni collaterali (sezioni unite, segretariato, formazione, manutenzione, etc.) le unità realmente e pienamente operative sono spesso scese di molto. E così pure i flussi dei presidenti di sezione sono stati frammentari e poco adeguati: dal picco di sette unità del 2010 si giunge a circa la metà negli anni successivi, anche se negli ultimi mesi vi sono concreti e positivi segnali di recupero.

Qual è il consuntivo?

Basta esaminare le elaborazioni compiute nel maggio 2016 dall'Ufficio di statistica che evidenziano 106.076 procedimenti civili pendenti di cui il 46% (48.833) riguarda la sezione tributaria, il 22,3% (23.678) la sezione lavoro, il 12,6% (13.365) la seconda sezione, il 10,1% (10.741) la prima sezione e l'8,6% (9.114) la terza sezione.

In sintesi la pendenza della sezione tributaria ha "doppiato" quella della sezione lavoro, pur avendo risorse analoghe, e supera della metà circa il complesso delle tre sezioni civili ordinarie, pur non disponendo certo del triplo delle risorse di ciascuna.

La prospettiva non muta osservando il dato di 5.151 nuove iscrizioni nei primi cinque mesi del 2016, a fronte di un dato complessivo di 12.856 che scomposto evidenzia ancora una volta sopravvenienze più che doppie rispetto a quelle della sezione lavoro e più che triple rispetto a quelle di ciascuna delle tre sezioni ordinarie.

4. La necessità di un ripensamento del sistema

E allora una prima riflessione va fatta.

Parlare di sezioni ordinarie e della sezione tributaria come di un mondo a parte è antistorico laddove è questa ad assorbire quasi la metà del contenzioso ed è, piaccia o no, il baricentro numerico delle articolazioni civili di una Corte soffocata da una litigiosità, fiscale e non, che è la più alta rispetto a quella degli altri Paesi europei.

Il che introduce una seconda riflessione.

Qualsiasi approccio che si voglia fare seriamente al versante fiscale della giustizia civile di legittimità non può prescindere anche dal rilievo, più qualitativo che semplicemente quantitativo, del valore macroeconomico del contenzioso pendente in fase di legittimità. Dalle elaborazioni del Ministero dell'economia, riprese dalla stampa specializzata, emerge ad esempio che il valore globale dei ricorsi per cassazione presentati nel 2014 ammonta a circa 7,5 miliardi di euro, con incremento del 27% rispetto a quelli presentati nel 2013, pari dunque a un valore di 5,9 miliardi di euro circa (fonte *ItaliaOggi*). Il dato finale del 2015 è stato di circa 7,7 miliardi di euro e quindi assai simile quello dell'anno precedente¹⁶. Ciò fa intendere che analoga possa essere la proiezione per il 2016 e che, ancora, svariati miliardi di euro valgano globalmente anche i ricorsi presentati nel più recente passato (2012, 2011) e, in gran parte, ancora poco trattati.

Secondo altre elaborazioni statistiche le decisioni di legittimità favorevoli per il fisco sarebbero il 72% circa del totale (fonte *ItaliaOggi*). Il che lascia intendere come la definizione delle pendenze fiscali in cassazione potrebbe assicurare un gettito minimo per l'Erario di non meno di una dozzina di miliardi euro se non verosimilmente molti di più. Si tratta di un gettito (teorico) assai superiore alle aspettative finanziarie legate ai tagli della spesa pubblica.

13. G. Paleologo, *op. cit.*, 277.

14. M. Cantillo, *op. cit.*, 171.

15. M. Cantillo, *op. cit.*, 176.

16. D. Chindemi, *Inaugurazione dell'anno giud. trib. 2016*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 3, 1155.

Ciò comporta l'apertura di una "questione tributaria" nella Corte laddove rilevano non tanto e non solo le preponderanti sopravvenienze e pendenze verificatesi dopo l'eliminazione dello sbarramento costituito dalla Ctc, quanto e soprattutto la "questione fiscale" in termini di equità e democrazia distributiva correlate alla peculiare funzione nomofilattica in un comparto che assorbe una quota assai significativa del prodotto interno e della ricchezza nazionale e che tocca direttamente tutti i cittadini e tutte le imprese. Queste ultime in particolare sono poste dinanzi alla leva fiscale le cui incertezze possono finire con elidere gli scarsi margini del profitto concorrenziale globalizzato.

Di contro, la parziale armonizzazione fiscale e i limiti degli aiuti di Stato pongono prima il fisco italiano in serrato confronto con l'Unione europea e dopo la Corte di cassazione in serrato confronto con la Corte di giustizia e, talvolta, con la Corte Edu. Nel breve periodo i recenti protocolli siglati con la Corte Edu, con il Consiglio nazionale forense e con l'Avvocatura dello Stato possono portare qualche (lieve) beneficio sia grazie al metodo già avviato del dialogo con le Corti europee (es. caso *Idexx*), sia grazie alla migliore strutturazione di udienze autenticamente monotematiche e/o "pilota", sia grazie alla migliore stesura degli atti difensivi e all'utilizzo "virtuoso" del principio di autosufficienza.

In ordine a quest'ultimo punto resta ignoto al più grande pubblico degli operatori giuridici e ancora irrisolto il nodo critico della reale disponibilità dei fascicoli dei gradi di merito che, esclusa dalla criticata e discutibile circolare interna del 2008¹⁷, non è altrimenti surrogabile, stante l'assenza degli oneri di esibizione normalmente posti a carico delle parti, ritenuti dalle Sezioni unite inapplicabili però ai giudizi civili di legittimità di derivazione tributaria¹⁸. In tal senso sarebbe utile prendere accordi con la Direzione della giustizia tributaria presso il Dipartimento delle finanze per agevolare la trasmissione, eventualmente anche telematica, degli atti solo una volta fissata l'udienza di discussione (in modo da ovviare ai problemi di "stivaggio" di tutti i fascicoli delle decine di migliaia di ricorsi pendenti).

Nella formazione di ruoli d'udienza "monotematici", su principi certificati del diritto tributario (*Certalex*), o "mirati", su questioni nuove e/o pilota, rivestono funzioni basilari l'attività di filtro dell'articolazione tributaria della sesta sezione (che richiederebbe almeno dodici unità a tempo pieno, per disporre di due collegi autonomi, ovvero di ventiquattro unità *part-time*)¹⁹, quella di spoglio degli assistenti di studio (da destinare in misura preponderante alla sezione tributaria e alla articolazione tributaria della sesta sezione) e la predisposizione e l'aggiornamento di un lemmario che consenta l'aggregazione automatizzata (spettrale) dei processi contrassegnati dalle medesime parole-chiave. Inoltre, gli assistenti, nelle more dell'auspicato ripristino legislativo della figura degli "applicati" dell'Ufficio del massimario, devono essere valorizzati affidando loro non solo la classificazione dei ricorsi ma anche la schematizzazione proprio delle questioni "tematiche" coi riferimenti giurisprudenziali, normativi e dottrinari del caso, sino a giungere a vere e proprie "macro" (da trattare informaticamente) e a progetti di sentenze (da affidare alla relazione dei presidenti dei collegi).

In attesa anche di un nuovo e indifferibile disegno delle piante organiche delle sezioni, che sia realmente conforme alle oramai patologiche diversità dei flussi d'affari²⁰, resta aperta la strada all'impiego di risorse da prelevarsi temporaneamente da altre articolazioni della Corte, quale alternativa virtuosa a soluzioni "tamponate" quali il ricorso, per estemporanea via legislativa, a giudici aggregati di variegata estrazione: magistrati e avvocati in pensione, giudici tributari di merito, etc.²¹. L'introduzione di consiglieri onorari "a cottimo" sarebbe un *vulnus* irrecuperabile per l'immagine di una Corte che voglia chiamarsi realmente "suprema".

Più tollerabile – sul piano anche ordinamentale – potrebbe essere l'introduzione di strumenti analoghi a quelli dell'applicazione extradistrettuale per portare temporaneamente, nei collegi della Corte di cassazione, quei consiglieri delle Corti di appello già ritenuti idonei alle funzioni di legittimità ma rimasti fuori dalle graduatorie di tramutamento. Una settan-

17. Cfr. *Corr. trib.*, 2010, 41, 3432.

18. Cass., sez. un., 3 novembre 2011, n. 22726.

19. Per la Corte Edu (casi *Adreyev, Reklós & Davourlis, Efstathiou*) devono prevalere le interpretazioni dirette a consentire al processo di giungere al suo sbocco naturale, senza enfatizzare un *fin de non recevoir* non riscontrabile nella Convenzione.

20. Per M. Cantillo, *op. cit.*, 176-177, «i dati delle pendenze e delle sopravvenienze dimostrano come neppure in via di mera ipotesi possa immaginarsi di porre qualche rimedio efficace attraverso accorpamenti, ruoli monotematici, od altri recuperi di efficienza interna; un aumento dell'organico della Corte ... resta l'unica via concretamente praticabile».

21. C. Glendi, *Verso la sezione tributaria della cassazione a cottimo*, in *Ipsa-Quotidiano*; E. Sepe, *Quale riforma per la giustizia tributaria*, in *Il Fisco*, 2016, 23, 2258.

tina di unità equamente prelevate dalle varie Corti territoriali ben potrebbero essere ivi temporaneamente rimpiazzate con i magistrati onorari aggregati già previsti dalle disposizioni vigenti.

5. La cassazione e la nomofilachia tributaria

In sintesi, vuole qui riaffermarsi, perché non è affatto ozioso, la fedeltà al ruolo istituzionale della Corte di cassazione, com'è porto dalla legge fondamentale di ordinamento giudiziario e dalla Carta costituzionale. Quale organo supremo di giustizia, la Corte è preposta proprio ad assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge e l'unità del diritto oggettivo nazionale. Il che comporta, sul piano processuale, anche la salvaguardia di quella stabilità giurisprudenziale ripresa anche dal codice di rito.

Però del tutto particolare è la nomofilachia tributaria. Essa è diretta non solo a regolare la giurisprudenza nazionale, ma anche a orientare l'agire amministrativo del fisco e le scelte dei contribuenti spesso assistiti prima e difesi poi da professionisti provenienti da una platea di categorie talvolta piuttosto lontane dalla cultura giuridica e processuale²².

Anzi, proprio per assicurare al meglio l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della (spesso oscura) legislazione fiscale, all'attuale distribuzione interna della sezione in tre gruppi di lavoro (imposte dirette; imposte armonizzate; altri tributi) andrebbe affiancata la figura del consigliere turnista o *jolly* che partecipi periodicamente ai collegi dei tre gruppi in modo da coadiuvare il presidente titolare, in raccordo con i presidenti non titolari, nell'immediata individuazione delle reciproche criticità interpretative. Così pure può ipotizzarsi l'istituzione di un collegio che, allargato alla partecipazione di uno o due consiglieri per ogni gruppo di lavoro e presieduto dal titolare o da altro presidente delegato, tratti quei ricorsi "pilota" su questioni trasversali ai vari gruppi. Il che potrebbe ridurre l'attivazione delle Sezioni unite per la regolazione di meri contrasti interni.

Ogni intento nomofilattico è destinato, però, a fallire sul piano deflattivo ove l'amministrazione fi-

nanziaria non trovi al suo interno le forme e i modi per correlare l'azione di finanza con l'insegnamento della Corte e per correggere in autotutela le proprie diverse determinazioni.

Ne deriva l'opportunità di stabili raccordi istituzionali tra i Ministeri della giustizia e dell'economia. A essi la Corte può portare il suo contributo di sapere e di elaborazione al solo fine di favorire la corretta applicazione e il miglioramento del diritto oggettivo nazionale. Quest'ultimo, peraltro, si basa su una normativa alluvionale, multilivello e in larga misura delegata con frequenti torsioni dei procedimenti di produzione legislativa ed elusioni dei precetti costituzionali ed eurounitari.

Tutto ciò resta correlato all'anomalia di una giurisdizione estranea a quella ordinaria ed esercitata come "secondo lavoro" molto spesso da giudici "non di carriera" e di formazione "non giuridica", alle prese con un contenzioso di enorme valore economico²³. Si pensi che l'entità complessiva delle controversie definite nel 2015 dalle sole commissioni lombarde di primo e secondo grado è stato di oltre 10,3 miliardi di euro²⁴.

Ne deriva un'altra peculiarità del contenzioso dinanzi alla sezione tributaria, i cui nodi non possono essere certamente sciolti dal progetto del Cnel che tende a spezzare le imprescindibili connotazioni di unità (ordinamentale) e unicità (processuale) del giudizio civile di legittimità anche in ambito tributario. Da qui la necessità di un profondo movimento riformatore che si muova finalmente sul sentiero di una giustizia tributaria di carriera che per un verso percorra la stessa strada già percorsa quarantacinque anni fa dalla legge sui Tar, dall'altro intraprenda una coraggiosa semplificazione e codificazione dell'accertamento tributario, non essendo più rinviabile l'adozione di un modello unitario e coerente con i principi costituzionali, statuari e comunitari.

Nelle more, intese della Corte con il Csm, la Scuola superiore della magistratura e il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria possono favorire un'alfabetizzazione fiscale dei magistrati ordinari, sia al fine di rendere migliore e più consapevole il loro contributo se giudici tributari di merito²⁵, sia al fine di un'adeguata formazione anteriore all'eventuale accesso alle funzioni di legittimità.

22. M. Cantillo, *op. cit.*, 170.

23. P.G. Lignani, *La giustizia tributaria italiana e la sua comm. centr.*, *op. cit.*, 79.

24. M. Chindemi, *loc. cit.*

25. È in desuetudine la verifica biennale della professionalità dei magistrati impegnati nelle Commissioni tributarie (circ. Csm/19942/11, 22581/15).

6. Le prospettive di riforma

E qui qualche considerazione va fatta sul ddl Ermini, Ferrante ed altri²⁶.

Esso ha il merito di dire una parola chiara e forte, dinanzi alle reazioni seguite alla severa e propositiva relazione del primo presidente, Giovanni Canzio²⁷. Il *fil rouge* della proposta parlamentare è costituito dall'idea fondante del giudice civile come il tutore tipico dei diritti. Il che è corollario del più generale principio secondo cui, in disparte i casi di decadenza o prescrizione, è da escludere l'assoggettamento del cittadino a oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico, essendo egli titolare di posizioni di diritto soggettivo perfetto verso il fisco che non possono certo dirsi recessive rispetto a esigenze erariali di cassa²⁸. Dunque, se è il giudice civile a essere il giudice tipico dei diritti, nulla osta a riportare anche la materia fiscale sotto l'egida dell'autorità giudiziaria ordinaria ricostituendo quell'unità della giurisdizione di merito e di legittimità che resta valore di sicura rilevanza costituzionale di fronte all'eccezionalità della cognizione sui diritti dei giudici amministrativi e contabili, all'assenza della giustizia tributaria tra le giurisdizioni contemplate dalla Carta e alla copertura solo transitoria data dalla VI disposizione alle giurisdizioni speciali "storiche" come quella tributaria²⁹, risalente alla riforma fiscale degli anni 1936-1937 e ai suoi antecedenti tra la fine del XIX e gli inizi del XX secolo³⁰. Il che rende difficile ipotizzare che un intento riformatore possa dar luogo a un'altra e diversa giurisdizione di carriera ostandovi verosimilmente il divieto del secondo comma dell'art. 102 Cost..

L'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i Tribunali ordinari, con adeguata formazione professionale presso la Scuola superiore della magistratura (e congruo ampliamento degli organici generali mediante risparmi di spesa derivanti dalla soppressione delle attuali Commissioni), darebbe indubbi vantaggi in termini di miglioramento qualitativo del prodotto giudiziario che ora giunge dinanzi al giudice di legittimità con stesure d'appello trop-

po spesso approssimative e talvolta addirittura grossolane. Non c'è necessità di rimarcare la centralità, per il buon funzionamento del sistema del ricorso di legittimità, rivestita dalla professionalità e dalla dedizione esclusiva dei giudici di secondo grado. Al giudice d'appello è devoluto, infatti, il compito d'incanalare entro schemi razionali vicende giuridiche spesso caotiche. In mancanza, il successivo giudice di legittimità, sia pure attraverso la lente del ricorso a critica vincolata, stenta addirittura a comprendere di che cosa realmente si controverte. Il giudice di merito, del resto, non è solo un esperto del diritto sostanziale ma è un professionista del processo quale strumento conoscitivo per l'accertamento della verità. E tale funzione richiede dedizione completa – e non meramente saltuaria – nonché formazione remota – e giammai rimessa al volontarismo di protagonisti di variegata estrazione e di non verificata attitudine. La semplificazione e la razionalizzazione della sentenza d'appello sono il viatico di un buon ricorso per cassazione e di un "giusto processo" di legittimità.

Si consideri, inoltre, che la specializzazione dei giudici professionali di merito agevola la strada verso l'accesso coerente a omologhe funzioni di legittimità con quell'osmosi che opera da sempre, ad esempio, tra i giudici del lavoro e i consiglieri della sezione lavoro e che in qualche modo operava, vigente il vecchio rito tributario del 1972, anche all'epoca della competenza alternativa delle Corti d'appello in materia fiscale. A tutto ciò si aggiunge la maggiore vigilanza, anche disciplinare, sulla deontologia professionale che, nell'attuale *corpus* di giudici tributari di troppo varia estrazione, ha dato luogo di recente a più di un ragionevole dubbio con inchieste e arresti ripetuti e clamorosi, tanto da far parlare addirittura di nuova tangentopoli tributaria³¹.

7. Il ruolo della sezione tributaria

Infine, non possono essere taciuti i toni ingenerosi con i quali si è sostenuto di recente che la sezione

26. E. Manzoni, *Sulla proposta di legge di riforma della giustizia tributaria*, in *questionegiustizia.it*.; vedasi le critiche di P. Davigo in *Ilsole24ore.com* e M. Cavallaro in *Il fatto quotidiano.it*. e ivi la replica di D. Ferranti.

27. I. Proietti, *Magistrate in lotta, il primo presidente della cassazione sotto tiro*, in *Il fatto quotidiano.it*.

28. Cass., sez. un., 25 ottobre 2002, n. 15063; C. cost. n. 178 del 1984; C. cost. n. 21 e n. 79 del 1961.

29. G. Trotta, *La giustizia tributaria nella costituzione repubblicana*, op. cit., 27.

30. S. Romano, in *Tratt. dir. amm. V.E. Orlando*; G. Falsitta, F. Amatucci, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 77.

31. S. De Riccardis, in *Repubblica.it*.

tributaria sarebbe «sempre più sprofondata in una sorta di tristo passo»³².

Il rilievo è smentito proprio dall'imponente produttività dei consiglieri della sezione tributaria che nei soli primi cinque mesi del 2016 hanno definito con pubblicazione dei provvedimenti ben 3273 ricorsi, poco più dei colleghi della sezione lavoro (3149), circa il doppio dei colleghi della prima (1678) e della seconda (1580) sezione, ben più del doppio dei colleghi della terza (1374), con un indice di ricambio dell'87%, appena inferiore a quello, ad esempio, della terza sezione (90,8%) che però ha un quinto di sopravvenienze e pendenze.

E che dire dell'imponente lavoro svolto per razionalizzare, con decisioni-cardine, i più vari aspetti di una fiscalità alluvionale, episodica e approssimativa? Si legga la voluminosa parte settima dell'annuale pubblicazione dell'Ufficio del massimario³³, che segnala la potente spinta innovatrice che viene dalla complessiva estrazione culturale ed esperienziale dei consiglieri della sezione tributaria, laddove la complessità e varietà sono indicatori di vivacità intellettuale al riparo dalle scorie e dai detriti dell'oblio consuetudinario.

Molto ci sarebbe da dire sui progressi giurisprudenziali fatti sia sulla strada del contrasto all'evasione, sia verso un sistema fiscale più equo e trasparente. Non possono passare sotto silenzio le decisioni degli ultimi anni su forme, obblighi informativi e garanzie dell'accertamento, abuso del diritto, *transfer pricing*, *black lists*, cd. liste *Falciani-Vaduz-Pessina*, *reverse charge*, depositi fiscali, *first price rule*, dazi preferenziali, *trust*, società consortili, emenda delle dichiarazioni fiscali, iscrizioni ipotecarie, aggiornamenti catastali, beni gratuitamente devolvibili, requisisti sostanziali dell'imposizione sul valore aggiunto, accise energetiche etc.. Si tratta di un elenco fatto a braccio, d'istinto e che dà solo una pallidissima idea del fondamentale contributo che, tra mille difficoltà e sacrifici, i consiglieri della sezione tributaria, anche nelle Sezioni unite, hanno dato alla nomofilachia fiscale.

Molto si è fatto e molto ancora si dovrà fare perché l'obiettivo da raggiungere è un obiettivo non solo giudiziario, ma soprattutto etico e civile, laddove è diretto a dare concretezza alle irrinunciabili promesse costituzionali di parità e proporzionalità contributiva e di giusto processo.

32. C. Glendi, *loc. cit.*

33. Cfr. *Rass. della giur. di legittimità*, Roma, 2015, I, 491.