

Gianluca Selicato

IL CANTIERE APERTO DELLE RIFORME
DEL PROCEDIMENTO IN CASSAZIONE:
DAI “PANNICELLI CALDI” ALL’ETEROGENESI DEI FINI

*THE OPEN YARD OF REFORMS OF THE SUPREME COURT’S TRIAL:
FROM INSUFFICIENT REMEDIES
TO THE HETEROGENESIS OF PURPOSES*

Abstract

I numerosi interventi “manutentivi” del giudizio di legittimità stratificatisi negli anni sono stati generalmente giustificati dal mantra della discrezionalità legislativa nella riconfigurazione degli istituti processuali in chiave acceleratoria o semplificatoria del procedimento in cassazione. Per assicurare tempi di risposta ragionevoli alla domanda di giustizia, si è infatti proposto un differente bilanciamento dei valori in gioco. Ciò che è mancato, però, è un vaglio di natura “sostanziale” delle conseguenze degli interventi riformatori dal momento che le principali indagini sui lineamenti evolutivi del rito di legittimità si sono concentrate sul profilo della (riconosciuta) compatibilità “formale” dei nuovi istituti con il principio del contraddittorio processuale. Eppure, la progressiva rinuncia alla trattazione orale e la discutibile semplificazione della motivazione della sentenza, soprattutto se riferite al processo tributario e sommate alle altre rinunce che l’ordinamento già esige dinanzi alle Commissioni tributarie, rischiano di vanificare gli obiettivi stessi delle riforme. È diffusa, del resto, la sensazione di una graduale ma inarrestabile perdita di efficienza degli uffici giudiziari – anziché di un loro rafforzamento – che potrebbe finanche tradursi in un sempre minore affidamento nel valore e nell’importanza della decisione dei Giudici Supremi dalla cui formazione le parti si sentono sempre più estromesse.

The numerous “maintenance” interventions of the trial before the Italian Supreme Court built up over the years have generally been justified by the mantra of legislative discretion in reshaping the procedural institutes in an accelerating or simplifying perspective. In order to ensure reasonable response times to the question of justice, a differ-

ent balance of values at stake has been proposed. What has been lacking, however, is a “substantive” check of the consequences of reform interventions, since the main studies on the evolutionary features of the trial before the Italian Supreme Court have focused on the profile of the (recognised) “formal” compatibility of the new institutions with the principle of procedural cross-examination. Yet, the progressive renunciation of the oral discussion and the questionable simplification of the judgment’s motivation, especially if referred to the tax litigation and added to the other waivers that the legal system already requires before the lower Tax Courts, risk nullifying the very objectives of the reforms. Moreover, the feeling of a gradual (but unstoppable) loss of efficiency of the Courts – rather than their strengthening – is widespread, which may even bring to an ever less reliance on the value and importance of the decision of the Supreme Judges from whose formation the parties feel increasingly excluded.

SOMMARIO:

1. Il ruolo della Suprema Corte, tra essere e dover essere. – 2. L'affanno della funzione nomofilattica e i ‘pannicelli caldi’ del legislatore. La lucida analisi del Prof. Tesaurò. – 3. L'alluvione di ‘misure urgenti’ per la definizione del contenzioso pendente. – 3.1. Il rilevante impatto processuale di un disordinato flusso continuo di interventi ‘multi-level’ di riforma del rito di legittimità, tra soluzioni legislative e rimedi di *soft law*. – 4. Le sezioni semplici della Suprema Corte non sono tutte uguali: le possibili conseguenze del nuovo rito sui giudizi tributari. – 4.1. La compatibilità “formale” dei nuovi istituti con il principio del contraddittorio processuale. – 4.2. La dubbia compatibilità dei nuovi assetti con il giusto processo tributario in senso “sostanziale”. La progressiva rinuncia alla trattazione orale e la discutibile semplificazione della motivazione della sentenza.

1. Il ruolo della Suprema Corte, tra essere e dover essere

In una materia oggettivamente complessa e ad elevato contenuto tecnico, qual è la disciplina dei tributi e dei loro schemi di attuazione, la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione¹ assolve un ruolo fondamentale. Pur all'interno di un ordinamento di *civil law*, che assegna al precedente giurisprudenziale una funzione complementare e meramente funzionale alla corretta applicazione della norma², l'attesa della pronuncia della Suprema Corte

¹ Per nomofilachia si intende la garanzia della “esatta osservanza” e della “uniforme interpretazione della legge”, nonché “l'unità del diritto oggettivo nazionale”. L'art. 65 del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12 (ordinamento giudiziario), attribuisce tale funzione alla Corte di Cassazione.

² Sull'argomento, *ex multis*, cfr. TARUFFO, *Dimensioni del precedente giudiziario*, in Riv.

su controversie aventi ad oggetto fattispecie tributarie ‘nuove’ o connotate da elevata conflittualità nelle Corti di merito è ben nota agli operatori della materia.

A torto o a ragione si ritiene che le sentenze di legittimità – anche quando non siano rese a Sezioni Unite – possano contribuire a diradare la nebbia alimentata da precetti legislativi oscuri, a superare la frequente sovrapposizione di istituti giuridici e a rimuovere l’ambiguità di enunciati normativi sui quali s’addensano sempre più numerose circolari, risoluzioni, principi di diritto degli uffici finanziari che, non di rado, tradiscono un’eccessiva cautela o la prevalenza delle esigenze di gettito. In altri termini, l’importanza del ruolo della Suprema Corte si avverte soprattutto al di fuori del *casus decisis*, manifestandosi sul piano della prevedibilità delle future decisioni³ ed offrendo, in tal modo, un contributo fondamentale alla prevenzione e riduzione del contenzioso tra Fisco e contribuenti. La *tax compliance*, del resto, non può basarsi soltanto sulla disponibilità e facilità di accesso ad informazioni sulla condotta che gli Uffici finanziari terranno nel controllo di fattispecie oggettivamente incerte; essa riflette, piuttosto, il livello di convergenza delle rispettive opzioni ermeneutiche, dunque, la loro effettiva aderenza ai testi normativi e alla volontà del legislatore. Si tratta di uno scrutinio che è rimesso, in ultima istanza, proprio alla Cassazione dalle cui pronunce ci si attendono riferimenti più stabili ed inequivoci sulla corretta applicazione delle norme.

Non è questa la sede per soffermarsi sui tanti casi in cui collegi differenti della Suprema Corte hanno fornito, a distanza di poco tempo ed a volte addi-

Trim., 1994, p. 411 ss.; CHIARLONI, *Un mito rivisitato: note comparative sull'autorità del precedente giudiziale*, in *Riv. dir. proc.*, 2001, p. 632 ss.; PROTO PISANI, *Nomofiliachia e precedente giudiziario: Tre note sui “precedenti” nella evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale, nella giurisprudenza di una Corte di cassazione necessariamente ristrutturata e nella interpretazione delle norme processuali*, in *Foro it.*, 2017, c. 286 ss.; CONSOLO, *Il valore del precedente tra interpretazione giuridica e scandaglio del fatto del caso concreto*, in *Dir. proc. amm.*, 2018, p. 25 ss.

³ Vd. al riguardo SACCHETTO, *Processo tributario telematico e giustizia predittiva in ambito fiscale*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 47; per un’indagine più ampia ed estesa sul ruolo del precedente giurisprudenziale, anche in relazione agli scenari della giustizia c.d. predittiva, si veda DALFINO, *Giurisprudenza “creativa” e prevedibilità del “diritto giurisprudenziale”*, in *Giusto proc. civ.*, 2017, p. 1023 ss. Secondo l’A., il rapporto tra giudici e legge si gioca comunque sul terreno dell’affermazione e della salvaguardia del principio di legalità (art. 101, comma 2, Cost.), anche quando alla giurisprudenza è riservato un ruolo nomofilattico. Ma sebbene la giurisprudenza non possa considerarsi fonte del diritto, un sistema fondato sulla prevedibilità dei precedenti giurisprudenziali assicura stabilità e affidamento senza «contraddire la dimensione dello sviluppo connaturata nel precedente e la libertà di ciascun giudice di discostarsi da esso».

rittura nello stesso giorno, indicazioni contraddittorie sull'identica questione controversa. È sufficiente qui evidenziare che, talvolta, le stesse Sezioni Unite sono addivenute, a distanza di breve tempo, a conclusioni contrastanti sulla medesima fattispecie, disorientando contribuenti ed enti impositori e compulso l'intervento chiarificatore del legislatore com'è avvenuto, ad esempio, nell'ipotesi dell'omessa celebrazione del contraddittorio endoprocedimentale⁴.

La scelta, apprezzabilissima, di assicurare il libero accesso agli archivi delle sentenze e delle ordinanze civili e penali della Cassazione da un lato permette una più agevole ricerca del "precedente", dall'altro pone in evidenza la difficoltà oggettiva di ricostruzione di orientamenti chiari e stabili sulle principali questioni controverse. Al punto che è ormai diffusa la sensazione che sia possibile reperire un precedente "adatto ad ogni ricorso", *in primis* – ma non solo – per il numero e la varietà di casi che la Suprema Corte è chiamata ad affrontare quotidianamente.

In vero, anche sul piano qualitativo l'alluvione di ordinanze e sentenze in materia tributaria non sempre persuade, complice l'assenza di un giudice professionale che, dopo aver dedicato l'esercizio della propria funzione giurisdizionale alle questioni fiscali, possa trasferire nel giudizio di legittimità quell'esperienza, autorevolezza e riflessa autonomia di giudizio – qui intesa come sinonimo di imparzialità⁵ – che già ne ispira le decisioni nelle altre materie⁶. È questo un tema noto e assai ampio, oggetto di una riflessione ormai

⁴ Sull'argomento si veda COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'idea di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, p. 21 ss.

⁵ Sull'argomento cfr. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 36; ID., *Manuale del Processo tributario*, Torino, 2014, p. 7 ss.; RAGUCCI, *Sulla necessità di una riforma della giustizia tributaria che assicuri la indipendenza e la professionalità dei giudici*, in *Newtepa*, n. 1/2018, p. 30. L'idoneità tecnica del giudice quale elemento di garanzia della sua imparzialità è stata da tempo scrutinata dalla Corte EDU. Si veda, ad esempio, la sentenza 3 luglio 2012, *Ibrahim Gürkan c. Turchia*, al § 18. In questa occasione, la Corte ha valorizzato l'esistenza di una preparazione tecnica "complessiva" dei componenti l'Organo giudicante, considerandola idonea a sopperire alla inadeguata preparazione (in quel caso giuridica) di alcuni di loro. Orbene, declinata al nostro sistema processuale tributario, questa statuizione (su cui si soffermano BUCCICO-LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giur. imp.*, 2019, p. 299) pone in maggiore evidenza i limiti del giudizio di legittimità (nel quale ben potrebbe verificarsi una composizione del Collegio incapace di esprimere una preparazione tecnica adeguata rispetto all'oggetto della vertenza) su quelli del giudizio di merito, essendo quest'ultimo affidato all'esperienza di Collegi nei quali coesistono esperienze e professionalità differenti e, generalmente, profili tecnici adeguati all'oggetto della controversia.

⁶ Non si ignorano le tesi di chi sostiene che la principale anomalia delle sentenze tributa-

matura che prelude ad una più incisiva riforma del processo tributario⁷ che potrebbe, in tempi comunque non brevi, riflettere conseguenze positive anche sulle modalità di esercizio della funzione nomofilattica.

Per adesso, l'affievolimento e l'intermittenza di quel fascio di luce attraverso cui il 'faro' della Suprema Corte dovrebbe illuminare le scelte dei contribuenti e degli enti impositori costituisce un serio problema sul fronte della certezza del diritto e, di riflesso, un limite all'attrattività del sistema economico nazionale.

All'egida dei propositi di sostegno e ristrutturazione post Covid della società e dell'economia italiana che si collocano alla base del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) un simile problema non può essere trascurato né, al tempo stesso, risolto a discapito del principio e dei valori del giusto processo. A questo canone deve corrispondere un'effettiva e concreta possibilità di accesso alla giustizia e l'esercizio di un diritto di difesa "sostanziale", nelle forme più adeguate all'oggetto delle controversie oggi rimesse alla Sezione tributaria della Suprema Corte. Eppure, proprio su questo fronte, le ultime riforme del rito di legittimità profilano criticità che meritano di essere affron-

rie della Suprema Corte discenda dalla discutibile qualità di quelle impugnate. In tal senso, ad esempio, MARCHESELLI, *Giustizia tributaria: luci, ombre e prospettive di una giurisdizione fondamentale*, in *Quest. giust.*, 3/2016, p. 13, secondo cui: «... la Sezione tributaria della Cassazione e la sottosezione tributaria della Sesta sezione accolgono più ricorsi di quelli che ne respingono (e dichiarano inammissibili) e sono le uniche sezioni in cui ciò avviene». Tuttavia, appare quantomeno improbabile che un Giudice togato di differente estrazione, "prestato" per pochi anni alla giurisdizione tributaria, possa esprimere in tutti i casi un livello di competenza specifica adeguato alla complessità di ciascuna controversia. Sul potenziale conflitto tra principi cardine del giusto processo e modalità onoraria di esercizio della funzione giudicante in ambito tributario si veda TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., p. 8.

⁷ Su questi temi, senza pretesa di esaustività, cfr. GALLO, *La "Sezione tributaria" della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 9 ss.; BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, ivi, p. 55 ss.; BUCCICO-LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria*, cit., p. 264 ss. Sulle proposte della Commissione interministeriale istituita il 12 aprile 2021 allo scopo di "regolare la struttura ed il funzionamento della giustizia tributaria con il duplice obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e, contestualmente, di ridurre i tempi del processo", si vedano anche GIOVANARDI-ANTONINI, *Per un giudice tributario togato a tempo pieno: se non ora quando?*, in *Fisco*, 2021, p. 2051 ss. Infine, per una ricostruzione più accurata dei lineamenti evolutivi del processo di giurisdizionalizzazione del contenzioso fiscale e sui limiti dell'attuale assetto organizzativo della giustizia tributaria si vedano TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, *passim.*; ID., *La giurisdizione tributaria, tra giudice speciale e giudice ordinario*, in *Innovazione e Diritto*, 1/2016, 2p. 2 ss.; RUSSO, *Contenzioso tributario* (voce), in *Digesto, disc. priv., sez. comm.*, Torino, 1989, III, p. 478 ss.; URICCHIO, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del «giusto processo» estensione della giurisdizione tributaria*, Bari, 2007, p. 11 ss.

tate in una prospettiva che non trascuri le finalità proprie e le specificità della tutela giurisdizionale a fronte dell'atto impositivo che si assuma illegittimo.

2. *L'affanno della funzione nomofilattica e i 'pannicelli caldi' del legislatore. La lucida analisi del Prof. Tesauro*

La crisi del giudizio di cassazione preoccupa da tempo i più raffinati cultori del diritto tributario processuale. Nel 2006, in una delle sue lucide e pungenti analisi, il Prof. Francesco Tesauro ne denunciava, senza mezzi termini, i principali limiti ricostruendo dinamiche e fenomeni che, dopo più di quindici anni, non sembrano affatto mutati⁸. Riferendosi al giudizio di legittimità nel suo complesso, egli parlava di "crisi gravissima" determinata dal dover «*far fronte ad una massa crescente di ricorsi (circa 30 mila all'anno)*», soffermandosi sui riflessi di tale congestione: «*i nuovi orientamenti giurisprudenziali, seguiti anche dalla sezione tributaria della corte, come le frequentissime declaratorie di inammissibilità per difetto di autosufficienza dei motivi di ricorso, hanno una motivazione quasi esclusivamente deflattiva. La durata di giudizi tutt'altro che ragionevole. Assolvere il compito di nomofiliachia è sempre più arduo*»⁹.

L'analisi del Tesauro interveniva in un momento particolare della giurisdizione di legittimità, ovvero, a valle delle modifiche alle norme del codice di procedura civile contenute nel D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40, che hanno provato ad offrire una prima risposta al generalizzato incremento delle iscrizioni a ruolo ma che venivano da Lui stesso profeticamente definite "pannicelli caldi".

Da allora ad oggi le cose non sono migliorate, soprattutto in riferimento al contenzioso fiscale, com'è testimoniato dalla "relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2020" presentata dal primo Presidente della Cassazione, Cons. Pietro Curzio, il 29 gennaio 2021, in occasione dell'inaugurazione dell'anno giudiziario. Sebbene il 2020 sia stato influenzato dagli effetti della crisi pandemica e, prima ancora, dal relativo deflazionamento dei ruoli dovuto alla definizione agevolata delle controversie tributarie del 2018¹⁰, i

⁸ TESAURO, *Le modifiche alla disciplina del giudizio di cassazione*, in *Corr. trib.*, 2006, p. 823 ss.

⁹ Aggiungeva il TESAURO, *op. cit.*: «*Le dimensioni del fenomeno sono facilmente constatabili. Balza subito agli occhi, ad esempio, da una semplice consultazione dei massimali, che la corte, nel corso del 1996, hai messo più di 11 mila sentenze, passando a pronunciarne nel 2004 più del doppio (oltre 24.000) e, nel 2005, circa 30.000*».

¹⁰ Ci si riferisce all'istituto di natura condonistica introdotto dall'art. 6 del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119 (convertito, con modificazioni, in L. 17 dicembre 2018, n. 136), che ha previsto

dati illustrati confermano il grande affanno del Giudice di legittimità. In ordine alle (sole) nuove iscrizioni a ruolo, il settore tributario registra un incremento del 3,2% rispetto al 2019, in virtù di ben 9.841 nuovi ricorsi. In questo modo, nel 2020, la materia tributaria rappresenta «il 30,2% dei ricorsi iscritti con un aumento rispetto alla percentuale del 24,6% del 2019». In ordine alle pendenze del Settore civile, complessivamente pari a 120.473 ricorsi rispetto ai 117.033 del 2019, la relazione evidenzia che il 44% (53.482) attiene la materia tributaria¹¹.

In un simile scenario sembra poco utile interrogarsi sulle ragioni del fallimento delle misure introdotte dall'art. 1, commi 962-980, della L. 27 dicembre 2017, n. 205, che ha previsto, tra l'altro, l'arruolamento dei c.d. "ausiliari rottamatori a forfait"¹² e sulle inconsistenti conseguenze sortite dall'ulteriore revisione del procedimento in cassazione ad opera del D.L. 31 agosto 2016, n. 168, convertito con modificazioni in L. 25 ottobre 2016, n. 197, e recante nuove misure urgenti per la definizione del contenzioso presso la Corte di Cassazione, per l'efficienza degli uffici giudiziari, nonché per la giustizia amministrativa. Occorre piuttosto domandarsi quali sacrifici tali riforme abbiano imposto sul versante delle aspettative di giustizia di cui la Suprema Corte dovrebbe assicurare piena tutela.

la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti in ogni stato e grado del giudizio, il cui ricorso di primo grado fosse stato notificato alla controparte entro il 24 ottobre 2018 ed aventi ad oggetto atti impositivi ed in cui fosse parte l'Agenzia delle entrate. Sull'argomento cfr. TURCHI, *Definizione agevolata delle liti fiscali e concetto di atto impositivo: orientamenti della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa*, in Riv. dir. trib., 2019, II, p. 134 ss.

¹¹ L'elaborazione dei dati da parte dell'Ufficio di statistica della Cassazione ha consentito di ricostruire i trend evolutivi di tale contenzioso: «all'inizio del 2018 la pendenza era di 52.276 cause, nel corso dell'anno sopravvennero 12.466 ricorsi, e furono definiti 9.916 ricorsi. A fine anno la pendenza era di 54.474 cause, il punto più alto mai raggiunto. Nel corso dell'anno successivo, il 2019, sopravvennero 9.536 ricorsi e furono definiti 11.461 processi, la pendenza si ridusse a 52.542 cause tributarie. Nel 2020 sono sopravvenuti 9.841 ricorsi e sono state definite 9.141 cause, la pendenza è risalita a 53.482, circa 1.000 cause in meno di quelle pendenti a fine 2018, ma comunque una misura assolutamente elevata» (così la Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2020 del Primo Presidente di Cassazione, a 69).

¹² L'espressione è attinta da GLENDI, *Sui recenti provvedimenti legislativi per arginare lo speciale "disordine" della sezione tributaria nell'ordinaria "crisi" della suprema corte di cassazione*, in Nuove leggi civ. comm., 2018, p. 1154 ss. e, in part., p. 1166, cui si rinvia per un'articolata critica della misura.

3. L'alluvione di 'misure urgenti' per la definizione del contenzioso pendente

Rivoluzionando gli assetti del procedimento in Cassazione, la novella del 2016 ha stabilito una nuova disciplina del giudizio di legittimità che, come emerge chiaramente dai dati appena illustrati, non sembrerebbe aver centrato i suoi obiettivi ma che, cionondimeno, esige di essere verificata in funzione dei principi basilari del giusto processo e di altri nobili valori della nostra Costituzione, già messi a dura prova da antecedenti interventi, anch'essi di natura emergenziale.

In punto di metodo conviene sottolineare che, nella dimensione del tributarista, non basta ripercorrere le indagini autorevolmente svolte da fini studiosi del diritto processuale civile¹³: se è vero, infatti, che la materia dei tributi trae ispirazione proprio dal codice processuale civile – ai cui istituti fa espresso rinvio a fronte di ogni lacuna della disciplina speciale del D.Lgs. n. 546/1992 – è pur vero che il fine proprio della tutela giudiziale del contribuente, quale rimedio ultimo avverso un provvedimento illegittimo le cui conseguenze, in caso di suo consolidamento, non sarebbero diversamente emendabili, impone di verificare la tenuta dell'intero svolgimento processuale, ovvero la *summa* delle fasi di merito e di quella di legittimità nella loro odierna conformazione.

Occorre stabilire, dunque, fino a che punto le conclusioni dei cultori di altri riti processuali possano valere anche per la giurisdizione tributaria¹⁴, la cui attuale struttura e la cui dinamica già alimentavano serie preoccupazioni destinate adesso a sommarsi a quelle che promanano da un esame più attento del nuovo rito dinanzi ai giudici supremi. Anche a tale riguardo soccorrono le acute riflessioni del Prof. Tesauro, raffinato studioso del processo tributario, sempre attento alle sue relazioni con i principi e i corollari del giusto processo¹⁵. La Cassazione, in fondo, non costituisce un mondo a sé, un sistema processuale "chiuso": essa integra, piuttosto, l'esercizio della funzione giurisdizionale globalmente intesa, concorre ad assicurare che nell'intero giudizio le leggi ricevano corretta applicazione e persegue, assieme allo scrutinio del me-

¹³ Per un primo commento si veda DALFINO (a cura di), *Il nuovo procedimento in cassazione*, Torino, 2017.

¹⁴ Per una compiuta ricostruzione del sistema processuale tributario, cfr. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, a cura di Fregni-Sartori-Turchi, Torino-Milano, 2020, pp. 359-424.

¹⁵ *Ex multis*, cfr. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., p. 11 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, n. 2, 2013, p. 2 ss.

rito affidato alle Commissioni tributarie, l'interesse delle parti ad ottenere giustizia in tempi ragionevoli.

Ha poco senso, allora, sforzarsi di 'validare' le nuove regole in senso assoluto, apprezzare o criticare i nuovi istituti all'egida delle statuizioni della copiosa giurisprudenza formatasi sugli artt. 101 e 111 della Costituzione italiana o sull'effettiva portata dell'art. 6 della CEDU. Il "giusto processo tributario" non è il giusto processo di legittimità, né soltanto quello del merito. Esso riflette un valore di civiltà giuridica di carattere ampio che deve filtrare già nell'instaurazione del giudizio e pervaderlo nell'intero suo svolgimento, fino all'adozione di una sentenza non più impugnabile¹⁶.

Il processo tributario, a differenza di altri, ha carattere impugnatorio¹⁷ ed ha quasi sempre ad oggetto atti di cui è immanente il carattere esecutivo; esso è reso impervio dalla necessità, per il contribuente soccombente in appello, di versare le intere somme pretese prima ancora del vaglio di legittimità del giudice Supremo; è ritardato, nell'immediatezza della tutela, dal rimedio preventivo del reclamo-mediazione; è connotato, nella celebrazione del suo I e II grado, da speditezza, concentrazione e documentalità; più di qualsiasi altro giudizio è affetto dal contagioso virus della disapplicazione del principio della soccombenza virtuale¹⁸; su tutto, com'è stato già segnalato, è esposto a conti-

¹⁶ Per una trattazione più ampia e sistematica delle influenze dell'art. 6 CEDU e della relativa giurisprudenza europea sul sistema processuale tributario si vedano DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010; DI PIETRO, voce *Giusto processo*, in CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, p. 2809 ss.

¹⁷ Cfr. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 31 ss., con un'accurata ricostruzione delle tesi dell'Allorio (ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V, Torino, p. 108); nonché GUIDARA, *Gli "oggetti" del processo tributario*, in ID. (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, p. 436 ss. Per un'indagine più ampia sull'argomento, cfr. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 27 ss. Sull'oscillante tendenza della Suprema Corte a concepire il processo tributario come giudizio di accertamento del rapporto d'imposta, cfr. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 1036 ss.; GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: la tutela dei "beni della vita" in una discussione début de siècle*, in BASILAVECCHIA-COMELLI (a cura di), *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Padova, 2020, p. 90; TURCHI, *Motivazione della sentenza e oggetto del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2021, II, p. 180 ss.

¹⁸ Il fenomeno ha risentito appena del monito della Consulta contenuto nella sua sentenza n. 77/2018. Sulla sistematica disapplicazione del principio del *victus victori* ad opera della giurisprudenza di merito e di legittimità e sulle conseguenze pratiche di tale prassi si vedano, *ex multis*, MARINI, *La condanna alle spese nel processo tributario. Compensazione delle spese in caso di soccombenza dell'erario: rispondenza ai dettami di legge o mero retaggio culturale?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, p. 576 ss.; nonché IACOBELLIS, *Il principio victus victori nella disciplina*

nue critiche e moniti sull'opportunità di "professionalizzare" un giudice che, per quanto diligente e accorto, non ha superato alcun concorso sulla materia tributaria e potrebbe finanche non essersene mai interessato prima di dover decidere su ricorsi di relevantissimo importo ed impatto sulle attività e sulle vite dei contribuenti.

Di modo che non può darsi per scontato, come spesso accade, che ciò che vale per altri riti processuali debba valere anche per quello tributario. Ed è proprio questa la prospettiva in cui si sceglie di indirizzare il seguito dell'approfondimento sulle novità intervenute nel rito di legittimità e sulle relative conseguenze sul piano del concreto esercizio del diritto di difesa e della ragionevole aspettativa di giustizia del ricorrente.

3.1. *Il rilevante impatto processuale di un disordinato flusso continuo di interventi 'multi-level' di riforma del rito di legittimità, tra soluzioni legislative e rimedi di soft law*

Va anzitutto osservato che la novella del 2016 non promana solamente dal D.L. n. 168/2016. A latere della nuova disciplina legislativa si collocano, infatti, documenti programmatici¹⁹, decreti del primo Presidente della Corte Suprema e protocolli d'intesa tra la Cassazione stessa, l'Avvocatura di Stato e il Consiglio nazionale forense, tutti di parallela e pressoché contestuale emanazione e comunque destinati ad incidere su ulteriori e non meno rilevanti profili di carattere procedimentale e sostanziale²⁰ qual è quello della tecnica di stesura della motivazione dei provvedimenti.

Una prima riflessione dovrebbe avere dunque riguardo all'affastellamento di interventi che ha conferito caratteri poco nitidi alla riforma, così precludendo una valutazione anticipata e compiuta del suo reale impatto ad un Parlamento compulsato dal breve termine di esame e conversione del decreto legge cui, ancora una volta, il Governo ha fatto improvvidamente e inopinatamente ricorso. Allorquando le Commissioni e le Camere si orientavano, infatti, a 'sperimentare' nuovi e potenzialmente dirompenti assetti in relazione alla pubblicità dell'udienza e alla sua materiale partecipazione da parte del ricorrente, del controricorrente e del P.M., nessuno immaginava un parallelo innesco di un ulte-

del processo tributario e la deroga della compensazione delle spese (nota a Cass., ord. n. 27186/2020), in *Rass. trib.*, 2021, p. 557 ss., cui si rinvia anche per approfondimenti dottrinali.

¹⁹ Ci si riferisce, in particolare, al Documento programmatico della sesta sezione civile del 22 aprile 2016, in *Foro it.*, 2016, V, c. 350.

²⁰ Cfr. COSTANTINO, *Il giudizio di cassazione tra disciplina positiva e soft law*, in *Giur. it.*, p. 727 ss.

riore processo di semplificazione e accelerazione del rito, incentrato sull'opzione per una motivazione a dir poco succinta della sentenza²¹.

Tante novità. E tutte assieme. Nel loro combinato agire, esse inducono a parlare di 'sperimentazione' anziché di deliberata transizione ad un nuovo ed armonico sistema²². Ciò anche in considerazione del fatto che l'innesto di queste nuove regole destinate ad alterare gli assetti ed alcuni fondamentali valori del più nobile dei gradi di giudizio avviene a distanza di pochi anni da precedenti interventi riformatori i cui impatti non apparivano ancora adeguatamente scandagliati.

Ancor prima del 2016, infatti, in una logica palesemente deflattiva, il procedimento dinanzi alla Suprema Corte aveva già subito profondi cambiamenti volti a responsabilizzare le decisioni del ricorrente. Taluni di essi promanavano, per vero, da più ampi interventi sul processo civile, ma le loro conseguenze non possono essere trascurate in un'indagine che si proponga di ricostruire la morfologia comunque assunta dal giudizio di legittimità e le (eventuali) distorsioni avvertite dalle parti dei processi tributari. È il caso, ad esempio, dell'aggravio delle spese di giustizia, sia sotto il profilo quantitativo²³, sia in ragione del meccanismo di loro determinazione riformato ad opera dell'art. 1, comma 17, della L. 24 dicembre 2012, n. 228, che ne ha disposto il raddoppio allorquando l'impugnazione, anche incidentale, sia respinta integralmente o dichiarata inammissibile o improcedibile.

Ma, ove pure volesse concentrarsi sulle innovazioni del solo rito di legitti-

²¹ Espressione, questa, da preferirsi a quella più utilizzata e diffusamente accettata di motivazione "sintetica".

²² Per un primo giudizio critico si veda FRANSONI, *La nuova riforma del giudizio di Cassazione, ovvero ... il falò dei ricorsi*, in *Riv. dir. trib. Online*, 19 novembre 2016.

²³ Il sensibile incremento dell'importo del contributo unificato si è avuto ad opera del D.L. n. 98/2001 che, all'art. 37, comma 6, lett. b), ne ha disposto il raddoppio per i processi dinanzi alla Corte di Cassazione. Per quanto generalizzata, questa soluzione appare abbastanza grossolana e poco riverente la fisionomia del processo tributario e la garanzia del diritto di difesa che dovrebbe comunque essere assicurato in un processo avente ad oggetto l'opposizione avverso un atto già esecutivo e dunque capace di ledere la sfera giuridica del contribuente prima ancora di un suo controllo giudiziale. Sull'argomento e sulle sue implicazioni sull'esercizio del diritto di difesa, si veda SARTORI, *Il contributo unificato quale costo fiscale di accesso alla giustizia*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 1010 ss. L'estensione del gratuito patrocinio in materia tributaria non copre, ovviamente, ogni situazione in cui il contribuente (aspirante ricorrente o controricorrente in via incidentale), non potendo prenotare a debito il C.U., si trovi esposto al rischio di anticipare per molti anni le spese di giustizia e quelle professionali per la difesa della proprie ragioni, magari a valle di un giudizio di merito che abbia sbrigativamente compensato le spese di giudizio pur a fronte della sua vittoria (v. oltre).

mità, meriterebbe di essere segnalata la sfortunata previsione dell'obbligo di formulare i "quesiti di diritto" (art. 366 *bis* c.p.c.), oggi soppressa²⁴. Si è trattato di un aggravio non lieve per le parti ricorrenti che ha determinato ripetute censure da parte dei Giudici supremi sfociate in declaratorie di inammissibilità da più parti collocate ben oltre il limite della pretestuosità²⁵. All'abrogazione di questo controverso orpello processuale ha fatto poi seguito l'introduzione del c.d. "filtro" affidato alla VI sezione, appositamente istituita senza oneri a carico del bilancio pubblico e senza ulteriore personale²⁶.

Tra le novità di significativo impatto deve ricordarsi anche la modifica dell'art. 360, comma 1, n. 5 (motivi di ricorso per cassazione), ad opera del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, che ha precisato e delimitato l'oggetto del giudizio di legittimità passando dall'omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio al più circoscritto e puntuale controllo sull'eventuale omissione, da parte del giudice *de quo*, dell'esame di un fatto decisivo per il giudizio che sia stato comunque oggetto di discussione tra le parti²⁷.

Ciascuno di questi istituti, al netto delle regole di carattere emergenziale adottate in pendenza della crisi pandemica, ha contribuito a circoscrivere i presupposti e le condizioni di accesso al vaglio di legittimità delle sentenze tributarie, rendendo meno scontato quel sistematico ed a volte pretestuoso 'travasò' delle questioni controverse da Commissioni tributarie sempre più spedite ed efficienti, quantomeno sul piano temporale, ad un Collegio che, ancora oggi, impiega mediamente più di quattro anni per la decisione della causa e che mantiene in tal modo viva la speranza dell'avvento di un provvedimento di definizione agevolata dei ruoli o delle controversie che, in alcuni casi, costituisce probabilmente il principale, se non esclusivo, motivo ispiratore della prosecuzione del giudizio.

²⁴ La disposizione fu introdotta dall'art. 6 del D.Lgs. n. 40/2006 e successivamente abrogata dall'art. 47 della L. n. 69/2009.

²⁵ Cfr. SASSANI, *Corte Suprema e quesito di diritto: alla ricerca del senno perduto*, in www.judicium.it, 2011.

²⁶ Sull'argomento si veda CARRATTA, *Il «filtro» al ricorso in Cassazione e i dubbi di costituzionalità*, in *Magazine di diritto Treccani online*, 6 luglio 2009, che così esordisce: «I continui e spesso improvvisati interventi legislativi degli ultimi anni sul processo civile ci hanno abituato, ormai, a prodotti normativi decisamente scadenti. E tuttavia, una cosa è la forma non eccelsa dei nuovi testi normativi, altra cosa la situazione che si determina quando dietro la cattiva qualità del testo si profila anche un'incisione di garanzie processuali costituzionalmente garantite».

²⁷ Sui motivi di ricorso per cassazione, nell'attuale sistema, si rinvia a TESAURO, *Manuale del processo tributario*, a cura di TURCHI, V ed., Agg., Torino, 2020, p. 263 ss.

In questo scenario, nel 2016 sono intervenute ulteriori e ancor più pregnanti misure preordinate a smaltire il contenzioso pendente e ad assicurare una maggiore efficienza degli uffici giudiziari e che il D.L. n. 168, qualifica “urgenti”. Tra di esse spicca, per importanza, la generalizzata “cameralizzazione” della trattazione dei ricorsi civili in sezione semplice e, dunque, anche di quelli tributari.

La configurazione dell’udienza pubblica quale “eccezione rispetto alla regola” s’impernia sulle modifiche apportate all’art. 375 c.p.c. il quale, già nella sua precedente versione, prevedeva che la Corte, sia a Sezioni Unite che a sezione semplice, si pronunciasse con ordinanza in camera di consiglio nelle ampie e tutt’altro che infrequenti ipotesi in cui ritenesse di dover «*dichiarare l’inammissibilità del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto, anche per mancanza dei motivi previsti dall’articolo 360*», nonché di poter «*accogliere o rigettare il ricorso principale e l’eventuale ricorso incidentale per manifesta fondatezza o infondatezza*». Adesso però, con l’innesto del suo comma finale ad opera dell’art. 1 bis del D.L. n. 168/2016, la disposizione codicistica adotta un criterio generale per i procedimenti affidati alle sezioni semplici, stabilendo che la trattazione in pubblica udienza non sia più prevista, salvo che la questione di diritto sia considerata di particolare rilevanza²⁸.

Parallelamente, il Primo Presidente della Cassazione, con il suo decreto del 14 settembre 2016, rubricato “la motivazione dei provvedimenti civili: in particolare, la motivazione sintetica”, ha previsto che in sede di deliberazione della decisione i provvedimenti che attengano allo *ius constitutionis* siano distinti dagli altri ed affrontati con «*tecniche più snelle di redazione motivazionale*», anche con l’impiego di appositi moduli, da elaborare con l’apporto del Ced, per specifiche questioni su cui la giurisprudenza della Corte «*risulti consolidata*».

Si configura, in questo modo, un “doppio binario” che tiene distinte le controversie a valenza nomofilattica, per le quali è prevista l’udienza pubblica e la stesura di una ben motivata sentenza, da tutte le altre, ovvero la maggior parte del contenzioso pendente e dei nuovi ricorsi per cassazione, adesso de-

²⁸ Cfr. COSTANTINO, *Note sulle «misure urgenti per la definizione del contenzioso presso la Corte di cassazione»*, in DALFINO (a cura di) *Il nuovo procedimento in cassazione*, cit., p. 11 ss. L’A. osserva (p. 13) che anche prima della novella i ricorsi avrebbero potuto comunque essere definiti in camera di consiglio vuoi dalla sezione “filtro”, vuoi da quelle ordinarie. Ma nei nuovi assetti il rapporto regola-eccezione è comunque modificato ed appare di difficile raccordo, peraltro, l’organizzazione dello “smistamento” tra sezioni e la titolarità del potere di valutare i presupposti per la scelta del rito.

stinate ad una più spedita definizione fondata sul rito camerale e sulla più asciutta motivazione dell'ordinanza.

4. *Le sezioni semplici della Suprema Corte non sono tutte uguali: le possibili conseguenze del nuovo rito sui giudizi tributari*

Volgendo lo sguardo alla materia dei tributi, giudizi che potrebbero essere iniziati alcuni lustri addietro e che, cionondimeno, nei gradi di merito hanno già vincolato il contraddittorio processuale nei margini più angusti eretti dai principi di concentrazione, oralità e speditezza²⁹, che informano il processo tributario, si trovano improvvisamente ad affrontare il vaglio di legittimità col serio rischio di essere definiti senza alcuna trattazione in pubblica udienza³⁰ e senza nemmeno l'adozione di una motivazione esaustiva della decisione dei Giudici.

Muovendo dal primo profilo e, dunque, dall'ulteriore riduzione delle *chances* che la questione di diritto sia affrontata in pubblica udienza, non possono nascondersi perplessità che, tuttavia, non dovrebbero riguardare il vaglio di compatibilità "formale" dei nuovi assetti con il canone del giusto processo e con il principio contenuto nell'art. 111 Cost., comma 2, prima parte, secondo cui «ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità».

4.1. *La compatibilità "formale" dei nuovi istituti con il principio del contraddittorio processuale*

Non dovrebbe anzitutto dubitarsi del fatto che, quantomeno in linea astratta, il riformato procedimento in cassazione continui a tutelare l'imprescindibile valore del contraddittorio processuale, poiché la forma documentale della "partecipazione" delle parti all'udienza non determina, *ex se*, un *vulnus* dei valori del giusto processo. È del resto sufficiente soffermarsi sulle regole del nuovo rito per comprendere che, anziché eliso, il contraddittorio

²⁹ Nel senso della semplificazione delle fasi di acquisizione probatoria che determinano, negli altri processi, continui rallentamenti ma anche una più intensa attività delle parti.

³⁰ Osserva DALFINO, *Il nuovo volto del procedimento in cassazione, nell'ultimo intervento normativo e nei protocolli di intesa*, in ID. (a cura di), *Il nuovo procedimento in cassazione*, cit., p. 5: «non occorre una riflessione particolarmente profonda, infatti, per rendersi conto che una cosa è limitarsi a scrivere, un'altra è conservare la chance di una discussione innanzi al collegio giudicante in un confronto diretto con il proprio avversario».

tra le parti ha solo cambiato tempi e forme collocandosi a valle di una succinta anticipazione dell'opinione del relatore sulla questione controversia.

Più precisamente, in base al nuovo art. 380 *bis*.1 c.p.c., le parti e il Pubblico Ministero sono avvisati dell'adunanza in camera di consiglio almeno quaranta giorni prima e il P.M. può depositare in cancelleria le sue conclusioni scritte non oltre venti giorni prima dell'adunanza in camera di consiglio. Gli avvocati delle parti, invece, possono presentare memorie non oltre dieci giorni prima della medesima adunanza³¹. Il nuovo art. 380 *bis* c.p.c., invece, nel disciplinare il distinto procedimento per la decisione – sempre in camera di consiglio – sull'inammissibilità o sulla manifesta fondatezza o infondatezza del ricorso, stabilisce che le parti debbano essere informate di tale proposta del relatore e della data dell'adunanza, non partecipata, almeno venti giorni liberi prima dell'udienza, riconoscendo loro la facoltà di presentare memorie non oltre cinque giorni prima di essa.

Inoltre, intervenendo anche sul testo dell'art. 375 c.p.c., il legislatore sopprime la facoltà dei difensori di chiedere di essere “sentiti” in camera di consiglio, introdotta nel rito camerale grazie all'art. 1 L. n. 89/2001, e mantenuta ferma nelle successive riforme del 2006 e 2009. Si preferisce tuttavia affrontare la questione nel successivo paragrafo, assegnandola al contiguo ma differente tema della pubblicità dell'udienza.

Mantenendo il *focus* sulla trasformazione delle modalità di celebrazione del contraddittorio, gli schemi appena delineati prospettano, con ogni evidenza, un differente bilanciamento degli interessi in gioco che, almeno in prospettiva, vorrebbe compensare il sacrificio della pubblica udienza con la più ragionevole durata di un processo il cui contraddittorio è adesso articolato in proposte, conclusioni, memorie e repliche.

Da un punto di vista giuridico-formale, ma sempre nei limiti dell'eccezione giustificata dalle finalità appena indicate, le nuove regole sul rito camerale non possono considerarsi ontologicamente inconciliabili con l'esercizio del diritto di difesa e con la parità delle parti. La questione è stata affrontata dalla stessa Cassazione nell'ordinanza 10 gennaio 2017, n. 395, che, nel riconoscere la manifesta compatibilità del nuovo rito con il principio costituzionale contenuto nell'art. 24, valorizza tre distinti profili: a) l'indefettibilità del contraddit-

³¹ Per i ricorsi depositati alla data del 30 ottobre 2016, la parte intimata, che non avesse provveduto a notificare e a depositare il controricorso nei termini di cui all'art. 370 c.p.c., può depositare memoria, munita di procura speciale, nei termini previsti dalla legge per il controricorrente. In Camera di Consiglio la Corte giudica senza l'intervento del Pubblico Ministero e delle parti.

torio è comunque assicurata dalla trattazione scritta della causa, con facoltà delle parti di presentare memorie per illustrare ulteriormente le rispettive ragioni, non solo in funzione delle difese svolte dalla controparte ma anche in rapporto alla proposta del relatore circa la sussistenza di ipotesi di trattazione camerale, *ex art.* 375 c.p.c.; b) l'interlocuzione scritta è frutto di un "non irragionevole" bilanciamento effettuato dal legislatore³² tra le esigenze del diritto di difesa e quelle, del pari costituzionalmente rilevanti, di ragionevole durata del processo e della tutela effettiva del ricorrente; c) la proposta di trattazione camerale da parte del relatore esplicita una mera ipotesi di esito decisorio, non vincolante per il Collegio il quale, peraltro, ove intenda porre a base della decisione una questione rilevata d'ufficio può ripristinare l'interlocuzione delle parti secondo il paradigma dell'art. 384, comma 3, c.p.c.³³.

Questo ragionamento, astrattamente condivisibile e non certo isolato, si esaurisce, a ben vedere, su un piano strettamente formale nel senso che s'impenna su un presupposto che non solo non può considerarsi affatto verificato ma che, anzi, pare del tutto confutato dalle impietose statistiche diffuse all'inaugurazione di ogni anno giudiziario. Detto presupposto è che i nuovi istituti in qualche modo contribuiscano realmente all'auspicato bilanciamento del diritto di difesa con la tutela effettiva del contribuente, determinando una (più) ragionevole durata del processo. Ma a distanza di quattro anni dall'avvento delle nuove regole non sembra, francamente, che gli effetti sperati si siano nemmeno in parte verificati.

Viene allora da chiedersi se il mantra della discrezionalità legislativa nella riconfigurazione di istituti processuali in chiave acceleratoria o semplificatoria del procedimento in cassazione possa continuare ad essere evocato *sine die*, in assenza di un vaglio di natura "sostanziale" delle conseguenze degli interventi riformatori e a prescindere dalla "stabilizzazione" degli effetti di istituti che, ove pure infelici negli esiti, continuano a stratificarsi ed aggiungersi gli uni sugli altri. In altri termini, prima di continuare ad innalzare il castello occorre verificare che le sue fondamenta riescano a reggere.

³² Cui tale bilanciamento compete anche nella conformazione degli istituti processuali, secondo l'insegnamento della Consulta contenuto nella sent. n. 152/2016.

³³ Si tratta di una lettura costituzionalmente e convenzionalmente orientata della norma che era già emersa nel Protocollo d'intesa del 15 dicembre 2016 tra Corte di Cassazione, Consiglio Nazionale Forense ed Avvocatura generale dello Stato.

4.2. *La dubbia compatibilità dei nuovi assetti con il giusto processo tributario in senso “sostanziale”. La progressiva rinuncia alla trattazione orale e la discutibile semplificazione della motivazione della sentenza*

Su un piano più squisitamente “sostanziale” ci si deve chiedere fino a che punto queste innovazioni abbiano influenzato le modalità di esercizio del diritto di difesa esponendo le parti, a prescindere dal livello di complessità della controversia e dal suo valore, al rischio di una frettolosa trattazione in una camera di consiglio chiamata a decidere, nello stesso giorno, un numero di ricorsi talmente elevato dal poter compromettere la serenità o l'adeguatezza del vaglio di questioni tecniche da parte di un giudice che, lo si ripete per un'ultima volta, non si è formato sull'applicazione del diritto tributario.

Il segreto della camera di consiglio è imperscrutabile e non consente al difensore dalla parte di cogliere le sfumature della relazione, il livello di attenzione del Collegio, né consente allo stesso Collegio di rivolgere quesiti specifici alle parti in causa utili ad inquadrare la fattispecie in modo più chiaro di quanto non possa evincersi dagli scritti processuali. Su tutto, rischia di sottrarre il procedimento di formazione della decisione al controllo pubblico³⁴.

Del resto, il disagio notevole per una improvvisa “cartolarizzazione” (nemmeno radicale) della trattazione della controversia è stato da poco avvertito, in relazione ai giudizi tributari di merito, per l'avvento delle misure straordinarie di contenimento e contrasto della pandemia da Covid-19³⁵. Al di là

³⁴ Proprio su questo profilo, verificato in relazione al giudizio amministrativo, si è fermato il Consiglio di Stato nelle ordinanze gemelle nn. 2538 e 2539 del 21 aprile 2020 (per un primo commento si veda TARULLO, *Contraddittorio orale e bilanciamento presidenziale. Prime osservazioni sull'art. 4 del D.L. 28 del 2020*, in *federalismi*, 13 maggio 2020). Riferendosi alle disposizioni emergenziali che avevano temporaneamente soppresso la discussione orale per tutte le controversie pendenti dinanzi al Giudice amministrativo (D.L. n. 184/2020, art. 84), il Consiglio di Stato ha ritenuto che una simile scelta potesse configurare «una procedura segreta, sottratta al controllo pubblico, come tale incompatibile con i dettami dell'art. 6 CEDU». Si ricorda che il processo amministrativo, a differenza di quello tributario, si basa sulla regola dell'udienza pubblica e assegna a quella camerale carattere eccezionale. Ciononostante, la statuizione s'ispira alle sentenze della Consulta nn. 50/1989 e 212/1986, richiamandole espressamente, e presenta profili di interesse che vanno oltre la giurisdizione amministrativa.

³⁵ L'art. 27 del D.L. n. 137/2020 (decreto Ristori) ha disposto che, fino al termine del periodo di emergenza sanitaria, lo svolgimento delle udienze tributarie, pubbliche e camerale e delle camere di consiglio con collegamento da remoto sia autorizzato, secondo la rispettiva competenza, con decreto motivato del presidente della Commissione tributaria provinciale o regionale da comunicarsi almeno cinque giorni prima della data fissata per un'udienza pubblica o una camera di consiglio. Stabilisce, poi, al secondo comma, che «in alternativa alla discussione con collegamento da remoto, le controversie fissate per la trattazione in udienza

dell'ipotesi limite della decisione della vertenza sulla base degli atti già depositati, l'opzione tra trattazione scritta e trattazione orale, sia pure con la celebrazione dell'udienza da remoto, ha rivelato, se mai ve ne fosse stato bisogno, una sistematica preferenza per la seconda (quantomeno) quando dovessero essere affrontate questioni di rilevante importanza e/o di particolare complessità, essendo diffusa la sensazione del possibile indebolimento della difesa a causa del condensamento in un ulteriore scritto di questioni controverse su profili tecnici, degli argomenti difensivi della parte assistita e delle repliche a spesso poderosi atti impositivi. Il timore, inutile nascondere, è quello di rivolgersi ad un Collegio che, gravato da carichi di lavoro eccessivi o, più semplicemente, avvinto dalla complessità (a volte noiosità) dei nostri temi, possa cadere nella tentazione di semplificare il processo decisionale, per esempio con un ardito e sempre più diffuso apprezzamento di discutibili "connessioni logiche" tra motivi di ricorso.

È proprio questo il motivo per cui, anche nel giudizio di merito tributario, che pure è da tempo improntato sulla regola-base della trattazione delle controversie in camera di consiglio³⁶, la richiesta di trattazione della vertenza in pubblica udienza ai sensi dell'art. 33, D.Lgs. n. 546/1992, è pressoché sconta-

pubblica passano in decisione sulla base degli atti, salvo che almeno una delle parti non insista per la discussione, con apposita istanza da notificare alle altre parti costituite e da depositare almeno due giorni liberi anteriori alla data fissata per la trattazione. I difensori sono comunque considerati presenti a tutti gli effetti. Nel caso in cui sia chiesta la discussione e non sia possibile procedere mediante collegamento da remoto, si procede mediante trattazione scritta, con fissazione di un termine non inferiore a dieci giorni prima dell'udienza per deposito di memorie conclusionali e di cinque giorni prima dell'udienza per memorie di replica. Nel caso in cui non sia possibile garantire il rispetto dei termini di cui al periodo precedente, la controversia è rinviata a nuovo ruolo con possibilità di prevedere la trattazione scritta nel rispetto dei medesimi termini. In caso di trattazione scritta le parti sono considerate presenti e i provvedimenti si intendono comunque assunti presso la sede dell'ufficio». A ciò si sono aggiunte le "Indicazioni relative alla fissazione e alla trattazione delle udienze" diramate dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria il 11 maggio 2020 e i provvedimenti, non sempre allineati, dei Presidenti di commissione Regionali e Provinciali, cui le parti hanno dovuto prestare particolare attenzione.

³⁶ Sull'alternatività dei due riti e sulla corrispondenza di tale opzione al parametro di costituzionalità degli artt. 101 e 53 Cost. si è da tempo pronunciata la Consulta. Tra le ragioni che hanno indotto il Giudice delle leggi, nella sent. n. 141/1998, a considerare rinunciabile l'oralità della trattazione della causa nel giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie si collocano, nell'ordine, il carattere documentale del processo tributario, le esigenze di accelerazione della durata dei processi, l'opzione comunque rimessa alle parti di richiedere la pubblica udienza. Inoltre, nel ragionamento della Corte hanno assunto un rilievo fondamentale le ulteriori circostanze della pubblicità degli atti depositati nel fascicolo di causa e della pubblicità della decisione, nonché – e soprattutto – la necessità che la sentenza sia «motivata nell'osservanza del canone di congruità argomentativa» (cfr. Corte cost., ord. n. 121/1994).

ta. Di contro, com'è stato poc'anzi evidenziato, nel giudizio di legittimità è stata finanche soppressa la possibilità dei difensori di essere "sentiti", a loro richiesta, in camera di consiglio, venendo meno una facoltà espressiva di un radicato e risalente convincimento, nel pensiero della Consulta, dell'importanza di «*allontanare qualsiasi sospetto di parzialità*»³⁷ e che fu sottolineata, guarda caso, proprio in relazione al giudizio sui tributi in pendenza del sistema processuale del D.P.R. n. 636/1972³⁸.

Ancora una volta, a valle di un declamato bilanciamento dei valori costituzionali in considerazione del supremo interesse di evitare un'eccessiva durata del processo e, dunque, un sostanziale diniego di giustizia, non sembrano affatto considerati i profili di criticità di tale scelta: sia la Consulta che la Corte EDU hanno già avuto occasione di chiarire le condizioni legittimanti la soppressione del diritto alla pubblica udienza.

La sintesi di tali statuizioni può essere attinta da un passaggio della sentenza 11 marzo 2011, n. 80, della Corte costituzionale, secondo cui: «*i giudizi di impugnazione dedicati esclusivamente alla trattazione di questioni di diritto possono soddisfare i requisiti di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, nonostante la mancata previsione di una pubblica udienza davanti alle corti di appello o alla corte di cassazione*³⁹. La valenza del controllo immediato del quisque de populo sullo svolgimento delle attività processuali, reso possibile dal libero accesso all'aula di udienza – uno degli strumenti di garanzia della correttezza dell'amministrazione della giustizia – si apprezza, difatti, secondo un classico, risalente ed acquisito principio, in modo specifico quando il giudice sia chiamato ad assumere prove, specialmente orali-rappresentative, e comunque ad accertare o ricostruire fatti; mentre si attenua grandemente allorché al giudice competa soltanto risolvere questioni interpretative di disposizioni normative». Ed ancora: «*Si deve, di conseguenza, ritenere che l'avvenuta introduzione nel procedimento di prevenzione, per effetto della sentenza n. 93 del 2010 di questa Corte, del diritto degli interessati*

³⁷ Cfr. Corte cost. n. 25/1965, in *Giur cost.*, 1965, p. 241, con nota di CRISAFULLI.

³⁸ Cfr. Corte cost. n. 50/1989, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 39, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 (Revisione della disciplina del contenzioso tributario), nella parte in cui escludeva l'applicabilità dell'art. 128 del c.p.c., e dunque della regola generale sulla pubblicità delle udienze, ai giudizi delle Commissioni Tributarie di primo e di secondo grado.

³⁹ *Ex plurimis*, sentenza 21 luglio 2009, Seliwiak contro Polonia; Grande Camera, sentenza 18 ottobre 2006, Hermi contro Italia; sentenza 8 febbraio 2005, Miller contro Svezia; sentenza 25 luglio 2000, Tierce e altri contro San Marino; sentenza 27 marzo 1998, K.D.B. contro Paesi Bassi; sentenza 29 ottobre 1991, Helmers contro Svezia; sentenza 26 maggio 1988, Ekbatani contro Svezia.

di chiedere la pubblica udienza davanti ai tribunali (giudici di prima istanza) e alle corti di appello (giudici di seconda istanza, ma competenti al riesame anche delle questioni di fatto, se non addirittura essi stessi all'assunzione o riassunzione di prove) è sufficiente a garantire la conformità del nostro ordinamento alla CEDU, senza che occorra estendere il suddetto diritto al giudizio davanti alla Corte di cassazione».

Ciò che conta, in altri termini, è che il diritto alla pubblica udienza sia garantito, quantomeno, nei gradi di merito. Ma tale rinuncia, lo si ripete, può essere giustificata solo in ragione di un bilanciamento con altri valori costituzionali, allorquando cioè, per suo tramite, sia possibile addivenire ad una riduzione dei tempi di giustizia. Cosa che, evidentemente, non è fino ad oggi avvenuta nei giudizi di legittimità in materia di tributi.

Non possono non condividersi, allora, i timori di chi, riferendosi al nuovo procedimento in cassazione ed ancor prima dell'emergenza pandemica, a fronte di una così ampia e generalizzata deroga al principio della pubblica udienza, ha immediatamente dubitato della sua compatibilità con l'art. 6, par. 1, della CEDU, con l'art. 14 del patto internazionale di New York relativo ai diritti civili e politici del 16 dicembre 1966 e con l'articolo 47 della Carta di Nizza, osservando che, ogni qualvolta la Corte costituzionale e quella di cassazione hanno ammesso la possibilità di derogare a tale principio, ciò è avvenuto in relazione a questioni di particolarissima tipologia e natura⁴⁰.

Tali perplessità non vengono attenuate nemmeno dalla già osservata «natura camerale» propria del processo tributario di merito dal momento che, a differenza di quanto si è adesso previsto per il giudizio di legittimità, sono le parti, non il giudice, a decidere se e quando sia opportuno corroborare e rafforzare gli scritti difensivi cercando di far valere le proprie ragioni, nella pubblica udienza della Commissione tributaria, avvalendosi dell'*ars oratoria* e chiarendo eventuali dubbi che le difese avverse o la succinta presentazione della vertenza ad opera del relatore potrebbero lasciar intravedere⁴¹.

⁴⁰ Ci si riferisce, ancora una volta, all'analisi di DALFINO, *op. ult. cit.*, p. 3, che passa in rassegna le sentenze che hanno ammesso la possibilità di rinunciare alla pubblicità dell'udienza in relazione, tra l'altro, al ricorso per cassazione in materia di misure di prevenzione (Corte cost. n. 80/2011) o in relazione a quello per l'impugnazione dei provvedimenti disciplinari e cautelari a carico dei Notai (Cass. n. 9041/2016). Si rinvia allo scritto per la completa ricognizione dei precedenti.

⁴¹ Peraltro, finanche le tecniche di stesura dei ricorsi erano state conformate e regolate, ancora una volta all'egida dell'esigenza di semplificare e velocizzare il processo decisionale, con il Protocollo d'intesa sottoscritto il 17 dicembre 2015 dal Presidente della Corte di Cassazione e dal Presidente del Consiglio Nazionale Forense e con il quale è stato richiesto alle

Non è quindi sufficiente che le parti del giudizio partecipino ad un contraddittorio processuale, scritto o orale che sia, di natura meramente formale: è invece indispensabile che il contraddittorio sia effettivo, si celebri in modo adeguato alle specificità della questione controversa, offra al ricorrente ed al controricorrente la possibilità di esprimere compiutamente le proprie ragioni e repliche, dosando e finalizzando argomenti e concetti che, complice il canone dell'autosufficienza dei motivi di ricorso per cassazione⁴², rischierebbero altrimenti di diluirsi nell'insieme delle questioni a vario titolo affrontate dalle parti in causa anche nei precedenti gradi del merito.

Ma non è finita. Dopo aver rinunciato, non certo per scelta, all'oralità della trattazione dell'udienza, la parte parzialmente o interamente soccombente nel giudizio di legittimità dovrà comunque recuperare una cieca fiducia nei confronti del giudice ed «*allontanare qualsiasi sospetto di parzialità*» (espressione attinta dalla giurisprudenza costituzionale) senza nemmeno poter ricevere, nella maggior parte dei casi, una motivazione esaustiva e accurata delle ragioni che abbiano indotto il Collegio a decidere in tal senso.

L'«atto di fede» è divenuto necessario con l'adozione delle linee guida per il funzionamento della VI sezione civile della Suprema Corte, ovvero con il documento programmatico che ha introdotto, tra l'altro, la «motivazione semplificata» delle ordinanze e delle sentenze, ivi comprese, naturalmente, quelle in materia di tributi. È sufficiente soffermarsi su alcuni passaggi di tale documento per coglierne una portata non meramente «organizzativa»: quanto all'illustrazione dei «motivi del ricorso», l'indicazione non si esaurisce alla «non necessità» di «*riportarne il contenuto nella relazione e poi nell'ordinanza, neanche per sintesi*» ma, addirittura, «*incentiva*» «*l'accorpamento dei motivi di ricorso*»; ancora, per ciò che attiene le ipotesi in cui il ricorso sia da dichiarare manifestamente fondato o infondato, in presenza di giurisprudenza della Corte, sarà sufficiente, una volta individuata la questione, «*richiamare anche solo*

parti di attenersi a precisi limiti dimensionali della trattazione di ciascun motivo di ricorso o di replica, di utilizzare caratteri e interlinee uniformi, di indicare le parole chiave della questione controversa, di predisporre un breve sommario dei motivi di ricorso e sviluppare un indice interno dell'atto.

⁴² Si tratta di un'altra evidente «stortura» del rito di legittimità cui corrisponde, ancora una volta, un sacrificio del diritto di difesa nel senso dell'aggravio degli oneri sulle parti in giudizio. Si segnala, al riguardo, che la Corte europea dei Diritti dell'Uomo, con sentenza 29 ottobre 2021, n. 55064/11, ha censurato l'eccessivo formalismo adottato dalla Cassazione proprio in relazione al principio di autonomia (o di autosufficienza) del ricorso in cassazione, secondo cui il Collegio deve comprendere il contesto della causa e le rivendicazioni delle parti interessate senza dover fare riferimento ad altre fonti scritte.

gli estremi della giurisprudenza di riferimento»; da ultimo, si richiede al Ced della Cassazione di individuare «*modelli motivazionali standard, attinenti a questioni ricorrenti, processuali e di merito, previa creazione di cartelle condivise riservate ai componenti della sezione e/o trasversali tra le sottosezioni*».

Orbene, già su un piano meramente fattuale non può non tenersi conto dell'ontologica incompatibilità tra una motivazione talmente semplificata (mera enunciazione del precedente, senza neanche specificarne i motivi di effettiva corrispondenza) e le complicate questioni di diritto in materia tributaria, soprattutto quando la decisione si proponga di assolvere a quel ruolo di precedente-guida delle future scelte dei contribuenti e degli uffici.

Più dell'art. 111 Cost., comma 6, che impone la motivazione di ogni provvedimento giurisdizionale senza aggiungere alcunché sul suo contenuto, entrano così in crisi i canoni enunciati dalla CEDU che ha ripetutamente sottolineato che, al di là di assicurare l'esercizio del diritto di difesa nelle ipotesi in cui la sentenza possa essere ancora impugnata, la motivazione, per di più e soprattutto, assolve l'ulteriore finalità di coltivare il rapporto di fiducia tra il cittadino e l'amministrazione della giustizia⁴³.

Ecco allora che il giusto processo riferito al rito di legittimità entra irrimediabilmente in crisi allorquando tali canoni vengano declinati in riferimento non ad una singola innovazione (o aberrazione) del procedimento in cassazione, ma al loro insieme, al loro congiunto operare che descrive un sistema a tratti surreale in cui i provvedimenti emergenziali si trasformano, gradualmente, nello standard di riferimento e, dunque, nel substrato di successivi interventi, anche non legislativi, di natura ugualmente emergenziale.

L'insieme di queste novità, la loro vicinanza nel tempo, la svalutazione dell'analisi delle conseguenze del loro congiunto operare non tradiscono soltanto insoddisfazione per le antecedenti soluzioni ma, piuttosto, descrivono un metodo "emergenziale" di risposta ad un problema, di cui non è possibile verificare la chiarezza degli obiettivi e di cui risulta a dir poco dubbia l'adequatezza degli strumenti.

Ed ecco che appaiono più nitide, in questo modo, le ragioni di una generale insoddisfazione per i continui e asistematici "aggiustamenti" del rito di legittimità. Esse dipendono, in buona parte, dalla sensazione che si stiano gradualmente attenuando le aspettative di giustizia⁴⁴, ovvero, che si stia addirit-

⁴³ Cfr. sentenza Corte EDU, Tatishvili c. Russia, 9 luglio 2007.

⁴⁴ Cfr. GALLO, *op. cit.*, p. 10: «la soluzione ottimale per risolvere il problema dell'eccessivo affollamento del giudizio di legittimità non può essere quella di restringere l'accesso alla Corte (pe-

tura innescando un fenomeno diverso, se non addirittura opposto, a quello desiderato (eterogenesi dei fini), costituito dalla perdita di efficienza degli uffici giudiziari in luogo del loro rafforzamento e dalla ben più grave perdita di fiducia nel valore e nell'importanza della decisione dei Supremi giudici dalla cui formazione le parti si sentono sempre più estromesse⁴⁵.

raltro già ridotto con l'ultima formulazione del numero 5 dell'articolo 360 c.p.c.), quantomeno perché ciò potrebbe costituire un pericolo di diniego di giustizia».

⁴⁵ Cfr. GLENDI, *Sui recenti provvedimenti legislativi per arginare lo speciale "disordine" della sezione tributaria nell'ordinaria "crisi" della suprema corte di cassazione*, cit., p. 1157, secondo cui: «a forza di accelerare e di contrarre», vi è il concreto rischio che: «il prodotto decisionale diventi sempre più asfittico e insignificante, spesso incerto, e talvolta contraddittorio, così a incentivare, anziché scoraggiare, lo ius litigatoris, e, viceversa, deprimere, anziché valorizzare, lo ius constitutionis, in tal modo determinandosi alla fine il classico corto circuito dell'eterogenesi dei fini. Questa dunque, a prescindere da ogni altra connotazione aggiuntiva, è stata ed è, senza dubbio, la prima causa intrinseca della endemica "crisi" della Suprema Corte in Italia». Negli stessi termini anche FRANSONI, op. cit., secondo cui: «si perviene, così, ad esiti diametralmente opposti a quelli cui dovrebbe tendere la riduzione del carico di lavoro: non si riduce il carico di lavoro per rafforzare il prestigio della Corte, ma si pregiudica il suo prestigio per ridurre il carico di lavoro.

Insomma, un paradigmatico esempio di eterogenesi dei fini!».

