

Condotta dell'amministrazione finanziaria e valutazione del giudice

Il tema assegnatomi ha indubbiamente una sua più che pregnante rilevanza , perché forte è l'inerenza al presente, contrassegnato da un notevolissimo fenomeno riformatore intervenuto in materia tributaria sia sul versante del diritto processuale che di quello di diritto sostanziale e anche perché affonda le sue radici nel passato che pure costituisce un elemento illuminante per capire lo stato dell'arte dell'argomento in rassegna.

Diciamo subito che esso è sotteso ad una problematica da sempre al centro di un vivace dibattito dottrinario e giurisprudenziale, giudizio sull'atto/ giudizio sul rapporto, un parametro che indica se non la misura integrale della problematica certamente l'alveo entro cui condurre l'indagine circa la natura , l'ampiezza e il perimetro della valutazione a farsi dal giudice tributario.

Questo significa che molto probabilmente anzi sicuramente non dirò alcunchè di più o di nuovo e neppure di diverso da quanto voi addetti ai lavori già conoscete , ma solo quel tanto che so, " arricchito" un po' dalla esperienza ormai quindicennale di giudice tributario e questo per una qualche riflessione che spero sia da voi condivisa

L'argomento oggetto di disamina, natura e portata del sindacato del giudice tributario sull'attività degli uffici finanziari impone una indagine sia di diritto sostanziale che processuale ma credo che una trattazione improntata esclusivamente su parametri squisitamente giuridici sarebbe monca perché la materia non può prescindere da alcune indefettibili premesse di tipo anche extragiuridico afferenti aspetti culturali, istituzionali e di costume del nostro Paese che unitamente alla storia di questa giurisdizione come evolutasi lentamente e forse troppo lentamente nel tempo concorrono a far comprendere cosa è stata , cos'è e cosa sarà la giustizia tributaria e a consentire di focalizzare l'essenza del sindacato giurisdizionale sull'attività degli Uffici finanziari .

Il prius logico giuridico della strategica rilevanza del ruolo del contenzioso è dunque la funzione tributaria, elemento consustanziale all'esistenza stessa dello Stato, lì dove il potere di imporre e riscuotere i tributi è espressione per antonomasia dell'autorità d'imperio e connotazione immanente del pubblico potere nel rapporto tra titolare della potestà tributaria e soggetto passivo dell'obbligazione pecuniaria .Questa incontrovertibile verità, come ben sappiamo, non è categoria concettuale insorta nei tempi moderni, bensì una costante che ha contrassegnato da sempre la vita delle comunità sin dal momento in cui i consociati si sono dati una organizzazione, una vera e propria ragion d'essere assolutamente

ineliminabile , costituita dalla l'inderogabile esigenza di reperire le necessarie risorse finanziarie per far fronte alla spesa pubblica e assicurare così lo sviluppo economico – sociale della collettività e la sua stessa esistenza, regola quindi valevole per ogni Stato e ad ogni latitudine

E d'altra parte la "sacralità" del diritto al tributo da parte dello Stato viene molto da lontano ed è corroborata da testimonianze storiche : è sufficiente qui richiamare il motto evangelico del " date a Dio quel che è di Dio , date a Cesare quel che è di Cesare" che rende bene l'idea di come sin d'allora la tematica delle tasse connotasse l'essenza stessa del potere politico

E dunque il diritto tributario secondo ordinamento ci consegna uno schema binario : l'irrinunciabile prelevamento della ricchezza da parte dei pubblici poteri e la doverosità della prestazione pecuniaria da parte del privato quale dovere sociale secondo una regola di civiltà giuridica , propria dello Stato di diritto.

Occorre allora prendere le mosse dalla previsione recata dalla costituzione repubblicana del 1948 all'art. 53 e dalle altre previsioni della Costituzione recanti principi e coordinate cui fare riferimento per comprendere il perché e la necessità di un efficace, ottimale svolgimento del servizio giustizia nel campo tributario, seguendo una sorta di filiera giuridico- istituzionale che vede a valle e a chiusura del sistema ordinamentale questa giurisdizione.

Secondo l'art. 53, tutti devono concorrere alle spese pubbliche con una contribuzione calibrata alla propria capacità contributiva (leggi ricchezza) e secondo un criterio di progressività.

Una lettura a duplice effetto : da un lato la piena legittimazione del potere impositivo dello Stato e degli altri Enti pubblici con il diritto a veder soddisfatta la pretesa tributaria e il riconoscimento dell'altrettanto innegabile diritto a rimuovere ogni situazione di evasione e/o elusione fiscale con i relativi mezzi anche coercitivi e dall'altro lato il riconoscimento del diritto del consociato a versare il dovuto e il giusto . in relazione alla correlata doverosità della contribuzione sovengono il principio di solidarietà (art. 2 Cost) e di uguaglianza(art. 3) .

Già ma l'ordinamento deve farsi carico collateralmente di assicurare la tutela di altri interessi costituzionalmente rilevanti, la tutela dell'impresa, la tutela della famiglia , la tutela del lavoro , la tutela della casa di abitazione, la tutela del risparmio.

Certo questi valori sono tenuti ben presenti dal legislatore in sede di emanazione della disciplina che regola l'istituzione, l'applicazione e la riscossione dei singoli tributi, fatti salvi s'intende quei profili di incostituzionalità che pure questi organi di

giustizia tributaria non hanno esitato più volte a sollevare e fermo restando altresì che non sempre il dettato normativo si presta ad una lettura univocamente chiara.

Passando al piano operativo, alla puntuale applicazione delle disposizioni di legge è chiamata l'Amministrazione finanziaria nella gestione delle procedure di controllo del rapporto tributario ai fini dell'esatto adempimento degli obblighi fiscali da parte dei "sottoposti" e lo fa legittimamente con atti di accertamento e misure sanzionatorie, ma fatto sta, come dicono in Umbria, questo modus operandi non sempre coglie nel segno.

Di qui, in via deduttiva, il ruolo riparatorio e sostitutivo della giustizia tributaria

Mi direte, ma il controllo di detta funzione è stato da sempre affidato agli organi del contenzioso tributario e tanto a partire sin dalla legge n. 1836 del 1864 all'indomani dell'unità d'Italia e che ha segnato l'inizio di questa "avventura", allorché il legislatore dell'epoca nell'introdurre un'imposta sulla famosa ricchezza mobile istituì commissioni comunali e provinciali che si occupassero del contenzioso in detta materia

I prodromi dell'attuale assetto della giustizia tributaria risalgono quindi a ben 162 anni fa, eppure com'è che questo settore giustiziale è rimasto negletto per tanti se non tantissimi anni?

Le ragioni sono molteplici e di varia natura sulle quali in questa sede non si può andare ad indagare, il dato però che occorre rilevare è che la scarsa cura e la poca attenzione verso le problematiche del settore sono continuate per molti anni dopo l'entrata in vigore della Costituzione, se si considera che il riconoscimento della natura sicuramente giurisdizionale è avvenuto da parte della Corte Costituzionale con una sporadica pronuncia se non sbaglio del 1974 ma in maniera più convinta e ripetuta solo a seguito della riforma del contenzioso fiscale ad opera della disciplina di riorganizzazione di cui ai dlgs n. 545 e 546 del 1992.

Ormai però il vulnus alla credibilità del settore si era irrimediabilmente materializzato se per tanti troppi anni si è affidato tale funzione (forse solo apparentemente giustiziale) ad un sistema di contenzioso amministrativo con un assetto organizzativo e di sostanza propri di un organo nell'amministrazione, con un'attività molto sbilanciata verso la parte più forte del rapporto tributario, quella pubblica. Possiamo e forse dobbiamo chiederci se proprio queste ragioni storiche perpetuatisi nel tempo abbiano alla fine ingenerato nella gente comune se non l'opinione, quanto meno la percezione di una giustizia (quella tributaria) di serie B se non di serie C, fatta salva, beninteso, la lodevole attività di servizio svolta dai componenti di quegli organi.

Certo via via la situazione è migliorata e si è finalmente messo mano ad una vera e propria palingenesi del settore iniziata prima con vari interventi normativi a tutela e garanzia delle posizioni giuridiche soggettive del contribuente. Ma questo se vogliamo solo intorno agli anni 2000 per poi passare ad altre novelle, tra cui la legge n. 130 del 2022 che ha innovato ab imis fundamentis l'assetto ordinamentale del settore oltre al processo stesso, dandosi concreta attuazione ai principi costituzionali del giusto processo (art. 111 Cost.) e del diritto di difesa (art. 24 Cost) unitamente ad altri significativi interventi tra cui va senz'altro menzionato il dlgs n. 219/2023 di attuazione della legge di delega fiscale n. 111/2023

Ma andando in medias res , dopo queste osservazioni per così dire di contorno viene in rilievo il quesito di fondo posto dal tema in rassegna e cioè come si atteggia la valutazione del giudice nei confronti dell'attività degli uffici finanziari

Quella tributaria è una giurisdizione speciale, a cognizione piena in cui non ci si limita alla rimozione dal modo giuridico degli atti e della condotta antiggiuridica della P.A. ritenuti invalidi e comunque contra legem, ma , nei limiti del chiesto e pronunciato, si va ad accertare in concreto l'an e il quantum debeatur, con un esame nel merito della pretesa tributaria a mezzo, come di recente ci ricorda la Corte di giustizia Tributaria di secondo grado della Campania con la sentenza della Sezione Prima n. 5790 del 14/9/2025 di una "motivata valutazione sostitutiva, andando in concreto a determinare la quantità di ricchezza dovuta dal contribuente all'erario".

E dunque seguendo questa impostazione esegetica , sposata peraltro dalla gran parte della dottrina l'atto impugnato , quello indicato dall'art.19 del dlgs n. 546/92 non è altro che il veicolo o se si vuole il grimaldello per consentire un giudizio sul rapporto tributario ancorchè nel perimetro circoscritto dalla motivazione dell'atto stesso e dai motivi di ricorso tenuto conto peraltro che quella dell'art. 19 non costituisce una indicazione tassativa

Insomma viene fuori la natura bicefala del tema, con notazioni apparentemente anche contrastanti e che comunque non giovano alla chiarezza della situazione a parte l'opera meritoria in sé della "riforma Cartabia" per i caratteri veramente innovativi apportati in subjecta materia soprattutto in ordine all'aspetto ordinamentale del settore.

Ora tornando a noi mi chiedo se questo aspetto da Giano bifronte non vada a un qualche detrimento della causa del bene comune.

Il processo tributario, come quello civile ed amministrativo è strumentale alla esigenza di dipanare i concreti problemi della gente , quelli che incidono per questo settore sulla vita e sopravvivenza delle imprese, delle famiglie e delle persone ,

spesso appartenenti alle fasce più deboli nonché sull'efficacia del contrasto al dilagante fenomeno all'evasione fiscale : è a queste esigenze che deve conformarsi il diritto vivente, signori ,giacchè se si eccede in disquisizioni dottrinarie o astruse performance giurisprudenziali queste rischiano di farci entrare in un mondo surreale , del genere di quello di un don Ferrante di manzoniana memoria , mentre la realtà che ci circonda riveste toni decisamente drammatici. Il giurista ricordiamocelo non vive in una torre d'avorio, in posizione di compiaciuta autoreferenzialità, ma deve calarsi nella realtà delle problematiche e concorrere alla soluzione anche pratica delle stesse

Divagazioni a parte , come configurato dall'ordinamento il sindacato del giudice tributario è dunque contestualmente giudizio demolitorio e di accertamento , senza prevalenza di una componente sull'altra , perché duplice è la cognizione rimessa al giudice e in questa peculiare connotazione si substantia la sua specialità sì da consentirgli con una sorta di ubiquità istituzionale appena appena inferiore a quella del Santo di Padova di essere nel contempo controllore della legalità/legittimità degli attività dell'Amministrazione finanziaria e di custode della certezza del diritto tributario.

Già, ma la strada che ci viene indicata non è poi così lineare nel senso che nel giudizio tributario convivono diverse anime o meglio si accavallano istituti civilistici e di diritto amministrativo con caratteri ed effetti diversificati, in una sorta di ibrida commistione il che non dà a volte piena e chiara contezza della valutazione giuridica che si va ad assumere .

E allora, non voglio qui rivendicare in ragione dei miei trascorsi una sorta di primazia a favore del giudice amministrativo, ma vi sono elementi , fatti e soprattutto dati normativi che inclinano decisamente per un modello processuale di tipo amministrativistico. Qualcuno ha parlato di tribunale amministrativo dei tributi, forse esagerando, ma non mi pare una posizione per così dire scandalosa, perché poi tanti sono i punti in comune tra le due giurisdizioni : a) sono nate nello stesso periodo , all'indomani dell'unità d'Italia; b) sono state conformate entrambe come organi del contenzioso amministrativo, per non dire poi che la stessa dottrina per lungo tempo ha considerato il diritto tributario come un'articolazione del diritto amministrativo

Militano poi a favore di un' amministrativizzazione del processo tributario significativi elementi :

- Gli atti tributari rientrano nell'ampio genus degli atti amministrativi e ciò sia sotto il profilo soggettivo che oggettivo con una spiccata accentuazione del

carattere dell'autoritatività e anche per l'Amministrazione finanziaria vige l'imperio dell'art. 97 della Costituzione, in maniera forse anche più accentuata rispetto ad altri settori dell'amministrazione

- essi al pari degli amministrativi sono assoggettati alla disciplina della procedimentalizzazione con le fasi dell'istruttoria, quella costitutiva e dell'efficacia(si pensi alle questioni sulla regolarità del procedimento di notificazione così corposamente presenti nel contenzioso tributario soprattutto nelle controversie attinenti ai tributi locali, spesso determinanti nella definizione finale del contenzioso)
- il giudizio sulle condotte omissive dell'Amministrazione finanziaria con le figure del silenzio e i rimedi avverso dinieghi di rimborso o di esercizio dei poteri di autotutela riflettono tutti istituti mutuati dal diritto amministrativo
- la gran massa di vizi attiene agli aspetti patologici degli atti amministrativi, la violazione e falsa applicazione e/o erronea applicazione di legge il vizio in procedendo costituito dalla mancata notificazione legale degli atti prodromici e presupposti, la violazione delle norme sulla competenza, di quelle recate in materia di partecipazione del privato, di cui alla legge n. 241/90 e

alla legge n. 212/2000 e sue modificazioni ai procedimenti di adozione degli atti finali e così via

- Se non basta sempre nella suddetta direzione, sotto il versante più spiccatamente processuale, le invalidità di tali atti devono essere fatte valere con un'azione di annullamento nei tempi di decadenza secondo il modello impugnatorio di cui agli artt. 18 e ss del dlgs n. 546/92, proprio come avviene nel campo del diritto processuale amministrativo.
- Altro significativo esempio dell'amministrativizzazione del diritto tributario sia sul versante sostanziale che processuale è dato dalle modifiche apportate in tema di regime di invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria dal già citato dlgs n. 219/2023, di contenuto indubbiamente garantistico per i diritti del contribuente, lì dove si pone a carico della P.A. procedente l'onere di indicare specificatamente i presupposti e i mezzi di prova su cui si fonda la pretesa creditoria fatta valere con i provvedimenti adottati.
- E questo che cosa è se non la plastica riproduzione nel campo tributario della ferrea regola della compiutezza ed esaustività dell'obbligo di motivazione affermato da sempre dalla giurisprudenza amministrativa, cosa che in questo campo assume un carattere ancor più pregnante e rafforzativo.
- La cosa non è di poco conto anche perché vero è che si è in presenza di un'attività di tipo vincolato, nondimeno non so voi ma io ho avuto sempre un

po' la sensazione dell'esistenza di un deficit di cultura dell'amministrazione negli uffici finanziari presi da sempre da una sorta di ansia da prestazione di procedere senza indugio al recupero di somma ritenute non versate all'erario, quasi un retaggio di tempi non felici di uno Stato gabelliere

E comunque ritornando al cuore della questione note di chiaroscuro che qualcuno chiama peculiarità ma che forse sono delle vere e proprie anomalie sono ulteriormente presenti

E sì perché se da un lato il legislatore in subjecta materia pare voglia ispirarsi alla disciplina della invalidità di cui agli artt. 7 septies e 21 octies della 241/90, dall'altro lato afferma e conferma l'istituto della nullità come già previsto da specifiche disposizioni su singoli tributi, di stampo civilistico, anche se poi, ancora una volta facendo autogol tale forma di invalidità si atteggia come vizio di annullabilità, come pure ha avuto modo di precisare la Cassazione, per cui non rileverebbe in ogni stato e grado del processo ma sarebbe subordinata ad apposita eccezione, in una sorta di gioco dell'oca in cui si torna sempre al punto di partenza, l'aspetto bifronte della problematica

Il che può dar luogo a non poche incertezze interpretative

E comunque, come sia sia bisogna prenderne atto: il giudice tributario è un giudice speciale e l'impostazione di un sindacato puramente cassatorio avrebbe oggettivamente comunque il fiato corto, senza il potere - dovere di accertare la debenza o meno e se sì, in quale misura.

In tali sensi vi sono altri elementi di giudizio strumentali all'esigenza di una cognizione piena laddove al giudice tributario è richiesto il possesso di nozioni specialistiche inerenti le discipline economiche e aziendali onde consentire in concreto la determinazione del quantum debeatur soprattutto in controversie riguardanti le imposte dirette e l'IVA e al riguardo va spezzata una lancia in favore della componente dei commercialisti per il loro prezioso apporto tecnico nella trattazione collegiale delle cause di non irrilevante valore economico.

Insomma. quella appena descritta è una situazione in chiaroscuro ma sia pure con il relativo strumentario messo a disposizione dall'ordinamento diciamo che questo giudice se l'è cavata bene, nel fronteggiare la domanda di giustizia da una parte e assicurare che la funzione amministrativa tributaria avvenisse nel puntuale rispetto delle *regulae iuris*.

E allora, se non si vuole dare smentita alle tesi dottrinarie, agli approdi esegetici della Cassazione e alle stesse pronunce della Corte costituzionale si può dire che siamo in presenza di una valutazione per così dire a largo spettro, con connotazioni del tutto peculiari proprie di una giurisdizione speciale

come consegnataci dall'ordinamento e riassumibile lato sensu nella definizione del giudice tributario quale garante e guardiano del corretto esercizio della funzione tributaria di spettanza dell'Amministrazione e che si estrinseca :

- a) In un'opera di rimozione e di riforma dal mondo giuridico di atti e provvedimenti adottati all'esito di un cattivo esercizio del potere impositivo , di accertamento e riscossione ;
- b) un'opera di correzione , integrazione e sostituzione dell'azione degli uffici finanziari a definizione sostanziale del rapporto giuridico tributario in controversia e uscire per certi versi fuori dal guscio alquanto ristretto del sistema attizio , lì dove il giudice ha il potere – dovere di procedere ad una nuova esatta qualificazione giuridica del contenuto dell'atto indipendentemente ad esempio da quello che l'atto stesso dice e anche dalle prospettazioni delle parti, sì da individuare qual'è l'effettiva ragione giustificativa della pretesa tributaria, anche se anche qui rimane il perimetro della domanda del ricorrente e dei motivi di opposizione giudiziale (Cassazione ord n. 30010 /2022) .

Insomma non ci si spoglia del tutto della veste impugnatoria ma è indubbio che in relazione all'indagine volta all'accertamento dell'an e del quantum debeatur siamo in presenza di in un giudizio di impugnazione- merito in cui la valutazione del giudice deve essere congrua pregnante ed incisiva proprio perchè diretta ad affermare il diritto alla giusta imposizione , con una funzione di ricomposizione degli interessi in gioco, quello pubblico e quello privato che comporti il superamento delle ricostruzioni del fenomeno tributario in termini coercitivi e repressivi.

Queste brevi e manchevoli riflessioni per gli aspetti squisitamente tecnici possono concludersi anche qui ma come per l'incipit anche nella conclusione mi sento di fare riferimento ad un altro elemento di apprezzamento extra giuridico, mi riferisco al c.d. fattore umano .

E dunque lasciamo andare di domandarci se il giudizio tributario sia un clone del modello processuale amministrativo o in realtà è ancora quello civilistico a reggere le sorti di tale giudizio o l'uno e l'altro insieme

Lasciamo andare di interrogarci su quale delle due azioni, quella di annullamento o di accertamento sia il mezzo processuale più idoneo ad assicurare alla giurisdizione tributaria il carattere dell'efficienza ;

Lasciamo andare di chiederci se lo strumentario processuale sia adeguato o meno alla bisogna ,se il giudice tributario goda o meno di indipendenza e ancora se l'Amministrazione finanziaria nell'adozione degli atti di sua competenza faccia tesoro o meno delle indicazioni recate dalle statuizioni del giudice e se ed in quale misura l'utilizzazione dell'Intelligenza artificiale possa apportare utilità al servizio giustizia (sinceramente al riguardo sono molto, ma molto scettico)

Insomma lasciamo andare tutto ciò

E andiamo a vedere qual'è l'elemento veramente qualificante che deve indefettibilmente accompagnare l'attività del giudice tributario oggi più di ieri , domani più di oggi : l'impegno professionale, la diligenza nello studio e nella disamina delle controversie, la passione per la materia e aggiungo l' avere una particolare sensibilità ad affermare il rispetto delle garanzie difensive del soggetto più debole del rapporto tributario, sia in sede endoprocedimentale che processuale, condizioni tutte che non appartengono e non possono appartenere ad una giustizia per così dire residuale, bensì ad una giustizia con la G maiuscola, alla pari di tutte le altre

Questo è il fattore umano, quello stesso che riconduce alla magnifica humanitas di recentissima edizione ed è questo l'arma vincente, quella che consegna al giudice tributario la consapevolezza della enorme valenza di una giurisdizione per tanto, forse troppo tempo ingiustamente e ingiustificatamente trascurata nonché la ferma convinzione di rendere giustizia con una duplice finalità :

- a) quella di affermare la doverosità della contribuzione alle spese pubbliche da parte tutti i cittadini e la correlativa piena legittimazione della P.A. a recuperare ricchezza indebitamente sottratta all'erario;
- b) quella e soprattutto quella di far sì che nei casi (e non sono pochi) di conclamata condotta contra legem e di eccessi della P.A. il contribuente ingiustamente attinto se non oppresso possa dire, come il famoso mugnaio di Posdam "ci sarà un giudice tributario a Berlino "

Grazie per l'attenzione

Andrea Migliozi

