

# **LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE ED IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO. ANALISI E PROSPETTIVE**

**di Enrico Manzon**

## **1. Premessa**

Lo scopo di questo contributo è quello di delineare sinteticamente la situazione attuale del contenzioso tributario pendente avanti alla Corte Suprema di Cassazione, individuarne le problematiche e le relative cause, dare conto dell'azione organizzativa della Prima Presidenza e della Presidenza sezionale, individuarne le possibili sinergie esterne ed infine trarre delle conclusioni di "sistema".

La parte descrittiva del lavoro è basata sulla documentazione statistica ed organizzativa ufficiale, in particolare della Corte di Cassazione e del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, ma è anche il frutto prezioso di informali scambi di vedute con alcuni dei responsabili della gestione organizzativa della Corte e della sezione specializzata; la parte valutativa e propositiva invece deriva dalle personali opinioni di chi scrive, che quindi ne ha l'esclusiva personale responsabilità.

## **2. Lo *status quo* e le sue cause**

Dall' 1 gennaio al 31 dicembre 2017 sono sopravvenuti alla Corte suprema di Cassazione n. 30.298 ricorsi civili, di cui n. 11.373 in materia tributaria, il 37,5 %. Tale percentuale è doppia rispetto a quella del 2006.<sup>1</sup>

Nello stesso anno la Corte ha definito n. 30.236 giudizi (+ 10,4 %), la pendenza finale è stata di 106.920 procedimenti, di cui n. 52.280 in materia tributaria (poco meno del 49 %).

Secondo i dati più aggiornati a disposizione <sup>2</sup>, al 30 settembre 2018 avanti alla Corte risultano pendenti n. 56.018 procedimenti civili e 55.006 tributari, i quali nell'anno in corso hanno avuto un, sensibile, aumento del 16,6 %. Dunque attualmente il contenzioso tributario "pesa" il 50% circa del complessivo carico civile della Corte.

---

<sup>1</sup> Dati tratti dall'Annuario civile 2017 redatto dall'Ufficio di statistica della Corte; per la serie storica v. tab. 2.2, graf. 2.2

<sup>2</sup> Corte di Cassazione, Ufficio di statistica, «Movimento dei procedimenti civili all'interno della Corte», periodo gennaio-settembre 2018.

Estremamente significativo è poi il dato del “valore economico complessivo” e del “valore economico medio” di questo contenzioso: rispettivamente più di 40 miliardi 700 milioni e di 809 mila euro.

Sono numeri che “parlano da soli”, che dicono che la S.C. è, per usare un eufemismo, davvero molto *engagée* nel campo del contenzioso tributario e lo è molto di più che negli altri settori di contenzioso attribuiti alle altre sezioni civili. Come detto sopra, il *trend* dei flussi consolidato negli ultimi anni dimostra che questa non è affatto una novità.

Quali sono le cause, remote e prossime, di questo *status quo* (e *quo ante*) ?

Il discorso diventa subito molto complesso.

Senza partire dalla cacciata dall' *Eden*, è tuttavia necessario aprire una riflessione (sia pur brevissima) dalla *compliance* fiscale o, meglio, dalla sua latitanza nella comunità nazionale -da Predoi a Lampedusa, da Bardonecchia a Otranto- ancorchè variamente accentuata.

Gli italiani hanno infatti la speciale attitudine, eticamente inaccettabile e peraltro devastante per le pubbliche finanze, a “sentire poco” il proprio dovere contributivo. Le ultime stime dell'evasione fiscale variano dai 100 ai 200 miliardi di euro e più all'anno, somme in ogni caso ingenti, che trovano un sicuro fondamento logico quantomeno nello *spread* tra il “reddito dichiarato” ed il “reddito consumato” ossia la spesa effettiva dei contribuenti, trattandosi di entità economiche valutabili con un alto grado di precisione.

E' evidente che, pur essendo una *mission impossible* quella degli Enti impositori nel contrasto di un fenomeno così ampiamente diffuso, questa sia la “causa delle cause” di produzione del contenzioso tributario generale. Dall'inadempimento, quindi dalla “crisi di cooperazione” debitore/creditore, alla giurisdizione il percorso è breve; anche perché l'attività amministrativa di accertamento delle imposte non è mediamente semplice, sovente si complica da sola ed altresì perché i “filtri” amministrativi precontenziosi delle revisioni interne e dei concordati individuali non sono efficaci come dovrebbero e potrebbero, come invece sono in altri Paesi della UE (ad es. in Francia e Germania).

Ed è senz'altro anche questa una causa comprimaria dell'elevato tasso di litigiosità fiscale in Italia, che tuttavia si spalma in misura significativamente disomogenea sul territorio nazionale.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Interessante è notare, ad esempio che, secondo *trends* sostanzialmente costanti, le CTR Marche riceva annualmente più appelli della CTR Veneto e che la CTR Calabria ne riceva addirittura quasi il doppio; che la CTR Lombardia ne riceva annualmente poco più della metà della CTR Sicilia; che la CTR Puglia triplichi

Portando il ragionamento più vicino all'area giudiziaria, va rilevato anzitutto che la forte progressione del contenzioso tributario di legittimità negli ultimi vent'anni è, *ab origine*, sicuramente dovuto alla cessazione dell'attività, se non per la gestione dell'arretrato pendente, della Commissione tributaria centrale avvenuta il 1 aprile 1996, con l'entrata in vigore del d.lgs. 546/1992.

All'interno dell'attività della giurisdizione speciale tributaria si collocano poi ulteriori rilevanti criticità che, limitando il "drenaggio" delle liti, porta dunque ai flussi in entrata del contenzioso di legittimità di cui si è detto in esordio.

Tale deve ritenersi la causa "più prossima" dei flussi stessi.

Ma in tal senso vediamo anzitutto i "numeri" della giurisdizione speciale che possono avere un rilievo più direttamente collegabile a quelli della giurisdizione di legittimità.

Seguendo lo stesso schema illustrativo di sintesi di cui sopra, va rilevato che dal 1 gennaio al 31 dicembre 2016 alle CTR sono pervenuti 68.891 appelli e ne sono stati decisi 62.212 (pendenza residua finale di periodo, 150.647).<sup>4</sup>

Il secondo dato, al lordo dei variabili termini di impugnazione, costituisce la base dalla quale deriva quello dei ricorsi per cassazione per il successivo anno 2017, che si è visto sono stati 11.373. Quindi è ragionevole stima che circa il 18 % delle sentenze del giudice tributario di appello sono state impugunate per Cassazione. Tenuto conto della costanza, sia pure in aumento, dei flussi degli appelli e dei ricorsi per cassazione, negli ultimi anni questo dato percentuale può considerarsi sostanzialmente consolidato e peraltro non risulta particolarmente elevato.

Va tuttavia notato che è invece molto elevata la percentuale dei ricorsi accolti, con o senza rinvio. Nel 2018 (al 30 settembre) la sezione ordinaria tributaria e la sottosezione tributaria della Sesta sezione civile hanno cassato le sentenze delle CTR nel 49,8% dei casi, a fronte del 26,1% di tutte le altre sezioni ordinarie e sottosezioni della Sesta sezione civile. Anche questo dato è sostanzialmente consolidato.<sup>5</sup>

Non è quindi dubbio che la "qualità" del "prodotto decisionale" delle CTR debba considerarsi una parte, non affatto irrilevante, del problema.

### **3. I recenti interventi legislativi e le misure organizzative interne di attuazione**

---

abbondantemente le sopravvenienze della CTR Piemonte. Dati questi che non hanno alcuna relazione logica con i rispettivi PIL regionali, come espressione astratta delle relative capacità contributive, quali risultano dai dati Eurostat (Ufficio di statistica dell'Unione europea).

<sup>4</sup> Relazione CPGT 2016.

<sup>5</sup> V. allegate tabelle redatte dall'Ufficio di statistica della Corte suprema di Cassazione.

La situazione, senz'altro delicata e complessa, in sintesi descritta al paragrafo precedente è da tempo oggetto di attenzione politica ed istituzionale sia fuori sia dentro la Corte, essendone evidenti le ricadute negative per la funzione della Corte stessa ed i più generali negativi effetti (su cui, v. *infra*, nelle considerazioni conclusive).

Non è tuttavia dubbio che con le presidenze di Giovanni Canzio prima ed in continuità di Giovanni Mammone la “questione tributaria interna” della Corte abbia assunto una nuova centralità e forti accelerazioni di intervento, dentro e fuori della Corte stessa, come peraltro il Presidente Canzio aveva espressamente annunciato quale suo impegno prioritario nel suo primo intervento all'inaugurazione dell'anno giudiziario 2016.

In questa nuova direzione, può anzitutto iscriversi la riforma processuale, pur di carattere generale, introdotta con il d.l. 168/2016 e quindi la sostanziale “cameralizzazione” del rito civile di cassazione. Come noto, trattasi di un chiaro tentativo di separazione tra cause “nomofilattiche” e “non nomofilattiche”, vivacemente dibattuto nella dottrina processualistica,<sup>6</sup> ma tuttavia non affatto privo di efficacia quale strumento di aggressione sia dell'arretrato sia della sopravvenienza, che *ex post* si è rivelato particolarmente utile/utilizzato proprio nella materia tributaria.<sup>7</sup>

Sempre sul piano della normazione primaria vi sono state poi le recenti, specifiche, misure della legge di bilancio 2018 (art. 1, commi 961 ss., legge n. 205 del 2017), con la previsione dell'applicazione dei magistrati del massimario (con una certa anzianità di ruolo) e della novità assoluta dei magistrati ausiliari.

In questo rinnovato contesto di diritto processuale ed organizzativo configurato dal legislatore, si sono, prontamente, inseriti i provvedimenti attuativi della Prima Presidenza e della Presidenza sezionale.

Tra essi spicca il decreto del Primo Presidente n. 49 in data 4 aprile 2018, «Riorganizzazione della Sezione Quinta civile e programma di eliminazione dell'arretrato in materia tributaria» (sostitutivo del decreto del Primo Presidente n. 108 bis in data 7 dicembre 2017, con identica intitolazione), che è la base generale della

---

<sup>6</sup> Solo per citare alcuni, tra i più autorevoli contributi, v. Canzio, *Nomofilachia e diritto giurisprudenziale*, Contratto e Impr., 2017, 2, 364; Costantino, *Il giudizio di cassazione tra disciplina positiva e soft law*, Giur. It., 2018, 3, 772; Punzi, *La nuova stagione della Corte di cassazione e il tramonto della pubblica udienza*, Riv. Dir. Proc. 2017, I, 1 ss.; Biavati, *Brevi note sul nuovo procedimento in Cassazione*, Riv. Trim. Dir. e Proc. Civile, 2017, IV, 1209; Campese, *Il nuovo giudizio camerale civile di cassazione*, Il Foro it., 2017, I, pt. 5, 17-23; Carratta, *Il giudizio civile in cassazione, fra nuove riforme e vecchi problemi*, Giur. It., 2018, 3, 772; D'Alessandro, *Cameralizzazione del giudizio di cassazione e pubblicità delle udienze*, Giur. It., 2018, 3, 772

<sup>7</sup> così in una recente relazione dell'Ufficio del Massimario.

gestione di medio periodo della competenza giurisdizionale della Corte in materia tributaria. In particolare nel suo allegato sono dettate le «linee guida» del «Programma pluriennale di eliminazione dell'arretrato».

In sintesi, i temi principali:

-viene affermata la “supervisione” del Primo Presidente, articolandola in specifiche previsioni (collegamento costante con il Presidente titolare della sezione specializzata; mantenimento dell'organico sezionale; incentivazione alla permanenza dei consiglieri; assicurazione di numero congruo di magistrati dell'Ufficio del Massimario applicati; interlocuzione con il Dirigente amministrativo della Sezione; assunzione di iniziative migliorative del quadro normativo);

-viene confermata la suddivisione dei magistrati addetti alla sezione per “aree tematiche”;<sup>8</sup>

-viene sottolineata l'utilità operativa della *ratio* distintiva tra adunanze camerale ed udienze pubbliche, sulla base del *discrimen* normativo costituito dalla «rilevanza nomofilattica»;

-vengono stabilite le priorità nella formazione dei ruoli di udienza/adunanza, con la chiara, precettiva distinzione tra «eliminazione dell'arretrato» e «smaltimento delle sopravvenienze»;

-viene ribadita l'opportunità del ricorso massivo alla “motivazione semplificata”;

-viene ribadita la funzione di essenziale supporto del Massimario e formalizzata la specifica collaborazione del CED.

Tale provvedimento organizzativo generale è stato attuato con altri coordinati ed esecutivi provvedimenti della stessa Prima Presidenza e della Presidenza sezionale.

Di maggior rilievo risultano:

-la determinazione (anche in attuazione della correlativa previsione della legge 205/2017) del numero dei magistrati del Massimario addetti alla Sezione tributaria (22 ai collegi; 8 all'Ufficio spoglio);

-il decreto del Primo Presidente n. 82 in data 16 maggio 2018, «Composizione dell'ufficio spoglio e formazione dei ruoli sezionali della Sezione tributaria», con il quale si è stabilito che di tale ufficio ne facciano parte il Presidente titolare della sezione, i Presidenti di sezione non titolari coordinatori dei tre gruppi tematici, tre consiglieri (uno per ciascun gruppo), un consigliere con compiti di monitoraggio generale della giurisprudenza sezionale, ai fini di agevolare il coordinamento interno della medesima

---

<sup>8</sup> che si ricorda sono “imposte dirette”, “iva, diritti doganali ed accise”, “tributi locali ed imposta di registro”.

e la formazione dei ruoli di adunanza/udienza, i magistrati del Massimario ad esso destinati (anch'essi suddivisi nei gruppi).

Ancora meritano menzione il provvedimento del Primo Presidente in data 13 dicembre 2017 istitutivo dell'Ufficio del Nucleo della Guardia di finanza, con funzioni di supporto dell'attività di spoglio; il provvedimento interno del Presidente titolare del 28 febbraio 2018 che avvia la sperimentazione di un "archivio informatico condiviso" sezionale, allo scopo evidente della "circolazione interna" degli orientamenti giurisprudenziali.

Con ulteriori provvedimenti tabellari ed organizzativi interni alla Sezione sono stati assegnati ai gruppi specializzati dapprima i magistrati del massimario applicati e da ultimo i magistrati ausiliari, sicchè l'organico giudicante assegnato alla Sezione è, allo stato, sostanzialmente in condizioni di esprimere la sua massima operatività, a "normazione -primaria, secondaria e tabellare- invariata".<sup>9</sup>

In questo nuovo quadro -da ultimo, ma non affatto ultimo- va anche sottolineata la recentissima iniziativa del Direttore dell'Ufficio del Massimario di realizzare una nuova rassegna giurisprudenziale esclusivamente dedicata al settore tributario ed avente una cadenza semestrale (a differenza della rassegna generale in materia civile e penale, che è annuale), resa accessibile, per la sua massima fruibilità, anche esterna, sul sito pubblico della Corte e sul portale del Massimario.

L'indirizzo, chiaro, di questo complesso di scelte organizzative ha un obiettivo dichiarato, che non è solo quello "quantitativo" dell'abbattimento dell'arretrato (e quindi della riduzione dei tempi processuali),<sup>10</sup> ma allo stesso tempo appunto quello della "gestione qualitativa" del *magazzino*, con la mira, ambiziosa e necessaria, di stimolare la deflazione del contenzioso, anche di merito, e comunque, al fondo, di migliorare lo *standard nomofilattico* e quindi la certezza del diritto (tributario).<sup>11</sup>

#### **4. segue. Una (prudente) valutazione di impatto delle misure ed una ulteriore proposta organizzativa**

E' ovvio che grandi speranze vengano riposte sullo spiegamento di una tale "massa critica", quantomeno sul piano dell'abbattimento dell'arretrato e quindi sulla drastica contrazione dei tempi della giustizia tributaria di legittimità, ora davvero troppo dilatati e

<sup>9</sup> Attualmente risultano addetti alla Sezione n. 94 magistrati, di cui 1 Presidente titolare, 7 Presidenti non titolari, 44 consiglieri, 20 magistrati del Massimario e 22 giudici ausiliari.

<sup>10</sup> Fronte sul quale i magistrati addetti alla sezione tributaria sono già fortemente ed efficacemente impegnati, come segnala il Presidente titolare.

<sup>11</sup> Ciò traspare con nettezza dai provvedimenti organizzativi citati.

di molto superiori a quelli delle altre sezioni civili della Corte.<sup>12</sup> Questo è del resto il dichiarato, prioritario obiettivo del decreto presidenziale n. 49/2018.

Non possono tuttavia nascondersi le problematiche potenzialmente limitative degli effetti di questo nuovo ed ampio dispiegamento di forze.

La prima ha origini per così dire “storiche” e rappresenta una vera e propria “cronicità negativa”, ancorchè, quantomeno allo stato, poco evitabile, della situazione della Sezione tributaria e consiste nell’accentuato *turn over* dei consiglieri (nonché assai minore, anche dei Presidenti di sezione).

La Quinta civile è infatti tradizionalmente una “sezione di passaggio” che accoglie i cassazionisti di vocazione/formazione civilistica solo come primo *step* verso le tre sezioni del “civile ordinario”. Il che crea appunto un primo problema che è quello della perdita costante di professionalità specialistiche acquisite e della contemporanea necessità di formarne costantemente di nuove, con tutto ciò che comporta in termini di stabilità della giurisprudenza ed in ultima analisi, inevitabilmente ed oggettivamente, anche della sua qualità.

La seconda riguarda l’applicazione dei magistrati del Massimario. Questa, che per un verso si presenta come una soluzione di “buona amministrazione”, poiché consente l’impiego di magistrati di elevata qualità professionale e fissa un collegamento più stretto con l’attività propria dell’Ufficio al quale appartengono, a ben vedere nasconde una vera e propria “trappola”.

E’ infatti evidente che queste sono risorse sottratte al fondamentale lavoro di massimazione ufficiale della giurisprudenza, civile e penale, quindi anche tributaria, la cui rilevanza ordinamentale generale -in termini di esternazione della nomofilachia e perciò dell’attuazione concreta di quei valori che compongono la “certezza del diritto” di cui si parlerà alla fine- non necessita certamente di argomentazione.

Questa, in ultima analisi, è veramente una logica da “coperta corta”, dunque intrinsecamente autolimitativa e perciò depotenziata/depotenziante.

La terza riguarda l’impiego dei magistrati ausiliari. Tale scelta non può che considerarsi se non una “scommessa”, certamente non “campata in aria”, dati i titoli dell’accesso a questa nuovissima speciale funzione giurisdizionale, ma che indubbiamente ha varie incognite. Non può comunque considerarsi una “certezza”, anche se è ragionevole la

---

<sup>12</sup> Con un ulteriore criticità per così dire “interna”, essendo davvero ormai molto larga la “forbice” tra i tempi della Sottosezione tributaria della Sezione Sesta e quelli della Sezione ordinaria, dato che la prima sta lavorando ormai infrannualmente, mentre la “casa madre” sta ultimando le cause iscritte nel 2011.

previsione che si riveli una scommessa vincente, almeno sul piano degli obiettivi, pur sempre limitati, che essa si è posta.

Anche per sovvenire ad alcune di tali problematicità, le citate misure potrebbero forse essere ulteriormente potenziate da una nuova suddivisione dei gruppi tematici interni alla sezione.

Ferma rimanendo l'attribuzione ad un gruppo dell'imposta di registro (e connesse) e dei tributi locali, le grandi imposte erariali, invece che come attualmente (II.DD./IVA, accise ed imposte doganali), potrebbero essere diversamente suddivise in due gruppi: uno per IRES/IVA, accise ed imposte doganali, l'altro per IRPEF/IVA.

Tale diversa ripartizione pare infatti maggiormente funzionale alla trattazione specialistica delle imposte erariali, da un lato sull'impresa medio-grande (società di capitali), dall'altro sulla piccola impresa (società di persone, imprenditori individuali) e sul lavoro autonomo, nonché sui redditi delle altre categorie del TUIR. E quindi a generare un "ritorno" in termini di ulteriore miglioramento dell'attività nomofilattica di pertinenza della sezione tributaria, con un'impiego dei magistrati addetti in funzione per così dire "anticiclica" ossia a temperamento/contrasto degli effetti negativi del *turn over* accelerato di cui si è detto.

Le valutazioni che precedono non sarebbero tuttavia complete se non se ne aggiungesse una ulteriore, per nulla secondaria, notazione, purtroppo negativa, circa l'insufficienza delle risorse umane e materiali (in particolare spazi fisici) messi a disposizione della sezione tributaria, trattandosi di un presupposto anch'esso senz'altro necessario per sostenere lo sforzo straordinario che è chiamata a compiere e garantirne gli effetti sperati. Va peraltro rimarcato che tale criticità deriva evidentemente da carenze di portata generale, sostanzialmente esterne alla Corte, quindi non dipendenti certo dalla volontà della dirigenza giudiziaria ovvero di quella amministrativa.

Vi è da osservare infine che è tutto da "pesare" l'impatto delle recentissime misure di tipo condonistico adottate dal Governo (d.l. 119/2018, in fase di conversione).

Per un verso infatti tale plesso normativo dovrebbe sancire la fine per estinzione di un numero rilevante di giudizi pendenti, anche, avanti la Corte e quindi abbatte per *factum principis* l'arretrato tributario. Per altro verso va peraltro notato che la "storia"



dei condoni evidenzia un dato paradossalmente contraddittorio di produzione di contenzioso aggiuntivo, anche di legittimità, proprio sulla misura clemenziale.<sup>13</sup>

#### **4. Le opportunità derivabili dalle interazioni istituzionali**

Vi è a questo punto da chiedersi se quanto fatto nell'accelerazione, evidente, degli ultimi due anni con l'aggiunta del provvedimento agevolativo generale ex d.l. 119/2018 possa avere, di per sé, effetti risolutivi definitivi della "questione tributaria" in Cassazione.

Si può avere al riguardo più di qualche "ragionevole dubbio", poiché, come si è provato a dimostrare, tale problematica ha la sua complessità intrinseca per così dire "statica" e deriva da cause "dinamiche" complesse e radicate ben fuori dal circuito giudiziario in senso stretto.

Per restare, come è nei compiti più propri di questo contributo, al perimetro giudiziale, si può comunque osservare che anche alla Cassazione per la sua attività istituzionale il tempo presente pone un' evidenza: la scarsità delle risorse a disposizione degli apparati giudiziari (tutti, indistintamente) implica necessariamente una politica di *partenariato istituzionale*. Il tempo delle *turres eburnae* è finito, ma non da ora.

Per la verità la Corte, con le ultime Presidenze, si è già consapevolmente avviata su questa nuova strada. Per quanto riguarda specificamente il contenzioso tributario di legittimità, deve ritenersi basilare il Protocollo con l'Avvocatura generale dello Stato del 3 dicembre 2015.

Tuttavia, questo atto, sicuramente meritorio, è comunque troppo poco, apparendo invece necessaria una "concertazione" molto più ampia, che coinvolga, assieme e/o separatamente, tutte le Istituzioni coinvolte nella gestione di tale contenzioso: il Csm, il Cpgt, il Ministero della giustizia, il MEF, le Agenzie fiscali<sup>14</sup>, l'Avvocatura dello Stato, il CNF.

Appare infatti necessario costruire una "rete settoriale" per la giustizia tributaria che scambi, dati, informazioni, idee organizzative; adotti protocolli per realizzare sinergie e prassi condivise. Va anzitutto colmato il *gap*, attualmente ancora assai pronunciato, tra la giustizia speciale di merito e quella ordinaria di legittimità; vanno fortemente

---

<sup>13</sup> Se si vuole seguendo una modalità un pò empirica, si può notare che l'archivio ITALGIURE WEB all'interrogazione "tribut\*" risponde n. 127.168 (provvedimenti) ed alla derivata interrogazione "condono" risponde n. 10.629 ossia circa l' 8% del totale.

<sup>14</sup> MEF e Agenzie fiscali dovrebbero "sentire" particolarmente la problematica, considerato il rilevante valore globale del contenzioso tributario in sede di legittimità secondo il dato attualizzato esposto all'inizio di questo lavoro. Quindi si dovrebbe dare per scontata la loro rispettiva disponibilità alla "leale cooperazione".

potenziate le “linee di comunicazione” intragiurisdizionale; bisogna mirare ad un operatività concertata.

Insomma appare necessario creare un vero e proprio “sistema” che oggi sicuramente non esiste, con effetti negativi piuttosto evidenti e come tali noti.

Cosa si può fare subito in questa direzione ?

Sono prospettabili un paio di idee, ancorchè ad uno stato meramente embrionale, che sembrano le più immediate ed immediatamente efficaci:

a) costituire un Osservatorio (tavolo tecnico) permanente per il costante monitoraggio dell’andamento generale della giustizia tributaria ed in particolare di quella di legittimità, con la missione di elaborarne coerenti proposte organizzative alle Istituzioni rispettivamente competenti;

b) creare un sistema informatico che, previa classificazione dei ricorsi per cassazione, ne consenta la *gestione intelligente* a partire dall’ esame “preliminare” e del primo spoglio in Sesta sezione e poi di quello sezionale della Quinta. In particolare, questo sistema nella giustizia civile ordinaria di merito, ha “nome e cognome”: *processo telematico*, quindi *consolles* (del magistrato, del cancelliere).

Di qui si può trarre una proposta concreta: lanciare la sperimentazione del *processo telematico di Cassazione* proprio a partire dalla materia tributaria.

Nel complesso e tirando le somme, risulta quindi evidente che le soluzioni innovative nel funzionamento interno della Corte devono essere implementate/coniugate dalla/alla cooperazione (partenariato) istituzionale con gli altri attori comprimari di questo settore giurisdizionale.

E’ tuttavia innegabile che, *in parte qua*, l’ “obiettivo finale” (efficienza mirata alla garanzia della certezza del diritto/certezza dei diritti), nella sua dimensione effettiva e globale, implica una più ampia riforma del sistema italiano di giustizia tributaria ossia necessita di una riforma, vera e radicale, della giurisdizione di merito.<sup>15</sup>

Ma questa è un’ “altra storia”, che non è nel “perimetro narrativo” di questo contributo.

## **5. Conclusioni: il valore della nomofilachia tributaria**

Per concludere è opportuno muovere da qualche considerazione molto “basica”, ma senz’altro “basilare”.

L’art. 65, della c.d. “legge base” sull’ordinamento giudiziario (R.D. 30 gennaio 1941, n. 12) così dispone: «La Corte suprema di cassazione .. assicura l’esatta osservanza e

---

<sup>15</sup> Come adombrava il Presidente Canzio nel citato intervento all’inaugurazione dell’Anno giudiziario 2016.

l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale ..». L'art. 111, settimo comma, Cost. "copre" costituzionalmente questa disposizione legislativa formalmente ordinaria con la previsione di ricorribilità in Cassazione contro «le sentenze .. per violazione di legge».

I due enunciati normativi esprimono un "valore", dunque costituzionalizzato, che è poi quello, comunemente individuato, della certezza del diritto ed indica la Corte di cassazione quale organo giudiziario precipuamente e primariamente deputato alla sua salvaguardia, così affermandone la funzione di nomofilachia.

La certezza del diritto e la correlativa funzione nomofilattica rivestono anzitutto un aspetto prettamente "giuridico", che, pure di consueto, viene suddiviso in due articolazioni: per un verso, la tutela per via interpretativa "dei diritti soggettivi" (individuali/collettivi) ossia degli *jura litigatorum*; per altro verso quello della certezza del diritto in senso stretto, quale espressione dello *jus constitutionis* («uniforme interpretazione della legge .. unità del diritto oggettivo nazionale», art. 65, legge sull'ordinamento giudiziario cit.).

La "crasi giuridica" di questi due aspetti nella materia tributaria concretizza l'attuazione, diretta, del principio -generale- di capacità contributiva ex art. 53, primo comma, Cost., che a sua volta deve considerarsi espressione "specificata" dei principi – supremi- di cui all'art. 2, (adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà economica, politica e sociale) e 3, primo comma, (eguaglianza di fronte alla legge) della Costituzione medesima.

In sintesi, si può quindi affermare che la *mission* essenziale della nomofilachia tributaria è la concretizzazione della "giusta imposta", sia nella dimensione dello *jus litigatoris* sia in quella dello *jus constitutionis*.

Per il suo ruolo istituzionale, la Corte di cassazione si pone quindi come punto terminale dell'attuazione di detti valori costituzionali fondamentali, la quale inizia con le attività dichiarative/contabili dei contribuenti (autotassazione) e di controllo/accertamento degli Enti impositori; poi nelle eventuali "crisi di cooperazione" passa attraverso la giurisdizione speciale di merito, e quindi appunto approda alla S.C., che a sua volta, con la statuizione di principi di diritto, ha la competenza ad orientare sia le prassi attuative, private e pubbliche, sia la giurisprudenza meritale, di cui è un punto di riferimento essenziale.

Così la Corte concretizza la certezza del diritto come "valore giuridico".

Vi è tuttavia un secondo, certo non minusvalente, aspetto della funzione nomofilattica in materia tributaria: quello "economico". Indirizzare le prassi e la giurisprudenza

produce infatti rilevanti effetti “di fatto” -sui patrimoni personali dei soggetti contribuenti e sulle finanze pubbliche- sancendo in concreto (*jus litigatoris*) e conformando in astratto (*jus constitutionis*) i crediti/debiti fiscali, in ultima analisi appunto incidendo sulla loro “certezza” (oltre che “liquidità ed esigibilità/esazione”).

E' dunque evidente, e non abbisogna di particolare argomentazione, l' importanza economica della giurisprudenza tributaria di legittimità, come peraltro, in termini del tutto oggettivi, risulta significativamente asseverato dai valori globale e medio del relativo *stock* di contenzioso pendente, come indicatosi all'inizio di questo scritto.

Da tali premesse deriva direttamente la considerazione conclusiva.

Oltre ai valori per così dire “moralì”, “immateriali” che in via generale mira ad assicurare, oltre all' ampia platea di interessi patrimoniali che tutela nelle sue articolazioni civilistiche ed in quella lavoristico previdenziale, nel campo tributario la giurisdizione di legittimità tocca quello che storicamente è il punto fondamentale del “contratto sociale”: l'equo riparto degli oneri pubblici, al fine dell'acquisizione delle risorse necessarie alla salvaguardia ed allo sviluppo della convivenza civile comunitaria.

Anche e molto rispetto a questa sua specifica funzione, si palesa dunque che la Corte suprema di Cassazione è un “bene pubblico primario” e che perciò l'efficacia della sua azione è una questione istituzionale della massima importanza.

Le pur brevi considerazioni che si sono fatte lo dovrebbero dimostrare “oltre ogni ragionevole dubbio”.