



Diritto Tributario" class="voce">

Verso la riforma del processo tributario: il “rinvio pregiudiziale” ed il ricorso del P.G. nell’interesse della legge di Luigi Salvato

di [Luigi Salvato](#)

19 luglio 2021

Verso la riforma del processo tributario: il “rinvio pregiudiziale” ed il ricorso del P.G. nell’interesse della legge

di Luigi Salvato

Sommario: 1. Premessa - 2. L’efficienza del processo tra riforme organizzative e procedurali - 3. Il rinvio pregiudiziale come strumento deflattivo: la riforma in ambito civile e tributario e l’esperienza francese - 3.1. L’efficacia del principio di diritto enunciato in sede di rinvio pregiudiziale - 4. Il ricorso del P.G. nell’interesse della legge in materia tributaria.

1. Premessa

Non appena è stata acquisita la consapevolezza della dirompenza degli effetti negativi della pandemia da Covid-19, si è levato l’auspicio che la «grande crisi economica» (e non solo) da questa innescata preludesse, come in cicli storici precedenti, ad un grande sviluppo per quei Paesi in grado di «usare un approccio “resiliente”», che è quello di quanti, immersi «in circostanze avverse, riescono, nonostante tutto e talvolta contro ogni previsione, a fronteggiare efficacemente le contrarietà [...] e persino a raggiungere mete importanti ed imprevedibili prima degli eventi negativi»[\[1\]](#).

Il sostanzivo resilienza ha conosciuto immediata fortuna, soprattutto dopo che è entrato nella denominazione del programma di ripresa e rinascita elaborato dall’Italia^[2], per beneficiare degli strumenti del *Next Generation EU* (NGEU). A questo Piano si deve l’avvio di una stagione di riforme che si prefigura intensa (per numero, oggetto e tempi), costituendo quella della giustizia «una delle principali che l’Europa chiede», di pregnante importanza per il *Recovery*^[3], al punto che – ha ricordato la Ministra della Giustizia, Marta Cartabia – se non approveremo entro la fine dell’anno le tre importanti leggi che dovrebbero avviare la realizzazione, «mancheremo a un impegno assunto con la Commissione per ottenere le risorse europee. La posta in gioco sono le risorse del *Recovery*»^[4].

Le brevi considerazioni che seguono – limitate ai nuovi istituti del rinvio pregiudiziale e del ricorso nell’interesse della legge nel processo tributario – devono muovere da tale premessa, imprescindibile per cogliere al giusto la finalità delle proposte (nel processo tributario, ma anche in quello civile) e l’imprescindibilità di un approccio resiliente, che impone di non indulgere in esasperati formalismi e di «agire in maniera “costruttiva, non sterile”, senza arroccarsi nella difesa dello *status quo*», tenendo conto che, «se la qualità delle proposte è essenziale, la loro percezione non è di secondaria importanza, può essere determinante per il successo delle riforme».^[5]

2. L’efficienza del processo tra riforme organizzative e procedurali

Il PNRR ha identificato tra le cause che limitano il potenziale di crescita dell’Italia i «ritardi eccessivi nella giustizia», da ultimo rimarcati dalla Commissione europea nel rapporto dell’8 luglio 2021 (*The 2021. EU Justice. Scoreboard*), che vede collocata l’Italia agli ultimi posti in Europa per l’efficienza della giustizia, in particolare, a causa della lentezza dei processi^[6]. Di qui l’improrogabilità di «un ambizioso progetto di riforme» che, con riguardo alla giustizia civile e tributaria, «ha l’obiettivo di affrontare i nodi strutturali del processo» e di «rivedere l’organizzazione degli uffici giudiziari», predisponendo «interventi volti a ridurre il contenzioso tributario e i tempi della sua definizione»^[7].

In dettaglio^[8], muovendo dalla premessa che il processo (nei vari ambiti) «soffre di un fondamentale problema: i tempi della celebrazione», il PNRR ha fissato quale «obiettivo fondamentale dei progetti e delle riforme nell’ambito del settore giustizia [...] la riduzione del tempo del giudizio»^[9], da realizzare mediante «un’opera riformatrice che non si fonda unicamente su interventi di carattere processuale, ma aggredisca anche i nodi organizzativi irrisolti, per abbattere l’enorme mole di arretrato che pesa sugli uffici giudiziari». L’obiettivo –

rimarca il Piano – «non può essere raggiunto solo attraverso interventi riformatori sul rito del processo o dei processi. Occorre muoversi contestualmente seguendo tre direttive tra loro inscindibili e complementari: sul piano organizzativo, nella dimensione extraprocessuale e nella dimensione endoprocessuale».

L'approccio esprime la consapevolezza – esplicitata sia nella Relazione della *Commissione Luiso* [10], in sintonia con la premessa del Piano [11], sia in quella della *Commissione della Cananea* [12] –, in passato quasi sempre trascurata, che «occorre abbandonare l'illusione che le riforme di quei complessi congegni tecnici della giustizia che sono i processi civile, penale e amministrativo, bastino di per sé sole a risolvere la crisi»; infatti, «i congegni tecnici, per quanto perfezionati siano, non funzionano se fanno difetto i due fattori essenziali su cui poggia l'amministrazione della giustizia: gli uomini e le strutture» e «le riforme processuali vanno accompagnate con le riforme dell'ordinamento giudiziario» [13]. La rilevanza degli aspetti organizzativi è, se possibile, ancora più chiara con riguardo alla giustizia tributaria, poiché investe lo stesso assetto ordinamentale della magistratura tributaria [14]. Nondimeno, se è indubbio, come da ultimo autorevolmente ricordato, che «il problema della giustizia non si risolve modificando le regole del processo», poiché «il cuore dei problemi è altrove» [15], è altresì ineluttabile un intervento sui molteplici piani che vengono in rilievo e, quindi, anche sulla procedura.

3. Il rinvio pregiudiziale come strumento deflattivo: la riforma in ambito civile e tributario e l'esperienza francese

Un primo, nuovo, istituto che si intende introdurre è il rinvio pregiudiziale, in ordine al quale, in questa fase di avvio della riforma, è opportuno limitarsi ad alcune considerazioni di carattere generale, per identificare i principali temi del dibattito già avviato, anche da questa *Rivista* [16].

In estrema sintesi, l'idea è assai semplice. La durata dei giudizi e la loro stessa proliferazione, anche con riguardo al numero delle impugnazioni, è prodotta anche dalle incertezze causate da una normativa alluvionale, spesso non razionalmente inserita in un ordinamento oramai privo di organicità, di non facile ricostruzione (in particolare, nella materia tributaria), alla base di interpretazioni divergenti e di orientamenti contrastanti, soprattutto in mancanza di pronunce della Corte di cassazione. Garantire il tempestivo intervento nomofilattico della Corte di legittimità potrebbe contribuire ad ovviare a detto inconveniente.

Muovendo da tale convincimento, l'obiettivo, comune al processo civile ed al processo tributario, esplicitato con considerazioni assai simili (anche dal punto di vista letterale) dalle Relazioni della *Commissione Luiso* e della *Commissione della Cananea* [17] è di ridurre i tempi del giudizio

mediante un meccanismo in grado di incidere sui presupposti dell’impugnazione della sentenza con ricorso per cassazione, assicurando il tempestivo intervento della Corte di cassazione, che dovrebbe altresì prevenire «un probabile contenzioso su una normativa nuova o sulla quale non si è ancora pronunziata la giurisprudenza di legittimità», grazie all’enunciazione di «una regola ermeneutica chiara, capace di fornire indirizzi per il futuro ai tribunali di merito»[\[18\]](#).

Siffatto meccanismo, costituito dall’istituto del rinvio pregiudiziale[\[19\]](#), è ritenuto «anche coerente con il ruolo di *jus dicere* proprio del giudice di legittimità. In questo modo, infatti, la Corte di legittimità assolve compiutamente al proprio compito di sommo organo regolatore, proteso all’armonico sviluppo del diritto nell’ordinamento»[\[20\]](#).

Nel sistema attuale – osserva la Relazione della *Commissione della Cananea* – la Corte di cassazione interviene al termine del giudizio e, «nella materia tributaria devoluta alla Quinta Sezione civile, a distanza di molti anni dal sorgere del contenzioso», con un ritardo che «si riverbera anche sul giudizio di merito», poiché alimenta contenziosi che potrebbero non nascere in presenza di una tempestiva e chiara soluzione offerta dalla Corte di legittimità, che potrebbe «svolgere un ruolo deflattivo significativo». Nella materia del diritto tributario, prosegue la Relazione, «l’esigenza di assicurare una tempestiva interpretazione uniforme è particolarmente avvertita per due ordini di ragioni: il continuo succedersi di norme di nuova introduzione, rispetto alle quali il giudice del merito non ha un indirizzo interpretativo di legittimità cui fare riferimento e la serialità dell’applicazione delle norme che si riflette sulla serialità del contenzioso». La novità di tipo processuale in grado di rendere tempestivo l’intervento nomofilattico, con auspicabili benefici in termini di uniforme interpretazione della legge (e di riduzione del numero delle impugnazioni e della stessa proposizione dei giudizi) è stata individuata nell’introduzione del “rinvio pregiudiziale in cassazione”[\[21\]](#).

La riforma si sta snodando su due diversi piani, prevedendo cioè la contestuale e distinta introduzione del nuovo istituto nel processo civile ed in quello tributario, con operazione di dubbia necessità. E’ stato infatti convincentemente osservato che «al processo tributario si applicano, ove compatibili, le disposizioni del processo civile (cfr. art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992), ne segue che la prevista introduzione dell’art. 362-bis c.p.c. dovrebbe di per sé bastare. Ciò renderebbe superflua una specifica disposizione (pur auspicata dal PNRR) per il processo tributario che potrebbe complicare, piuttosto che semplificare, l’operatività» del meccanismo[\[22\]](#). La constatazione che le disposizioni proposte dalle due Commissioni sono pressoché identiche [\[23\]](#) ridimensiona, ma non esclude del tutto, tale timore; comunque autorizza considerazioni sostanzialmente identiche e valide con riguardo ad entrambi gli ambiti.

L'efficacia del nuovo istituto rispetto alla finalità deflattiva è affidata da entrambe le Relazioni quasi esclusivamente al richiamo di «felici esperienze straniere (e segnatamente dell'ordinamento francese che conosce la *saisine pour avis*)»[\[24\]](#). L'attenzione a tali esperienze (in buona sostanza, soltanto a quella d'oltralpe) non sembra tuttavia confortare (almeno da sola) l'ottimismo delle Relazioni. Il conseguimento dell'obiettivo della preventiva unificazione della giurisprudenza grazie alla *saisine pour avis* costituisce infatti «profilo controverso nella dottrina francese», benché l'istituto sia stato esteso dalla “*loi Macron*” del 2015 all'interpretazione degli accordi collettivi (mutuando, questa volta all'inverso, l'esperienza italiana dell'art. 420-bis c.p.c.)[\[25\]](#). A favore dell'utilità dell'istituto militano peraltro le ‘voci di dentro’ della *Cour de cassation* - importanti, proprio in considerazione della loro provenienza -, in quanto esprimono il convincimento della sua congruità (soprattutto in materie connotate da alto tecnicismo, come l'esecuzione civile), sintetizzato nella seguente, retorica, domanda: «piuttosto che lasciare che il sistema giudiziario prenda la strada sbagliata, perché non permettere alla corte suprema di far sapere immediatamente come ritiene che una disposizione debba essere interpretata, o almeno come è probabile che sarebbe dalla stessa interpretata, nel caso in cui sia fosse investita di un'impugnazione concernente la questione?»[\[26\]](#).

Pur non sottovalutando l'ovvia rilevanza di tale opinione, resta al fondo l'impossibilità di apprezzare il numero degli *avis* in modo sicuramente significativo sotto il profilo quantitativo [\[27\]](#). Soprattutto, come evidenziato da un recente studio, «più che l'utilizzo, assai modesto, dell'“accertamento pregiudiziale” in Francia», «è la mancata diminuzione del contenzioso a generare serie perplessità» circa l'efficacia del meccanismo[\[28\]](#), anche con riguardo a quello già vigente in Italia (il rinvio *ex art. 420-bis c.p.c.*), peraltro giustamente richiamato per sottolineare come sia «curioso che nell'illustrare la proposta si parli di novità assoluta» dell'istituto[\[29\]](#). Le analisi svolte «danno infatti ragione dell'impatto affatto modesto dei due istituti sulla (sperata) nomofilachia svolta, anche in ambito laburistico, dall'organo di vertice della giustizia civile nazionale e francese»[\[30\]](#), ancora più controvertibile per la «perdurante assenza di lavori empirici espressamente dedicati all'influenza dei verdetti delle *Hautes jurisdictionis* sui giudici inferiori»[\[31\]](#), aggravata, con riguardo al nostro Paese, dalla stessa difficoltà di identificare «ciò che è “giurisprudenza della Corte” e “orientamento della stessa”» ed i «criteri in base ai quali misurare il coefficiente normativo di uno o più precedenti tale da costituire giurisprudenza e orientamento propriamente detti»[\[32\]](#).

Se a dette considerazioni si aggiunge che «l'utilità della comparazione, (soprattutto) quando miri a divenire “strumento di politica del diritto”, soffre dei limiti, stante la necessità di “te[ner] conto

della concreta realtà degli ordinamenti»[\[33\]](#), è ragionevole dubitare dell’esaustività del richiamo all’istituto francese, per dare ed avere certezza dell’opportunità della scelta, complicata dalla difficoltà di ipotizzarne la congruità che, come accade per ogni nuovo istituto giuridico, costituisce oggetto di un vaticinio piuttosto che di una plausibile previsione; troppe ed incalcolabili *a priori* sono infatti le variabili che la condizionano. Ardua, in particolare, è la determinazione del rapporto costi/benefici di un meccanismo che influisce sulle linee fondamentali dell’architettura del sistema giustizia, la cui efficienza neppure può essere valutata avendo esclusivo riguardo alla durata dei giudizi.

3.1. L’efficacia del principio di diritto enunciato in sede di rinvio pregiudiziale

In mancanza di precisi dati statistici che permettano di sapere se ed in quale misura gli *avis* abbiano garantito una riduzione del contenzioso, la funzionalità dell’istituto va verificata avendo riguardo all’efficacia del vincolo all’interno del procedimento in cui è stato reso ed all’esterno dello stesso, e cioè in relazione agli altri procedimenti in cui può venire in rilievo la questione decisa.

La scarsa incisività dell’istituto (eventuale, stante la ricordata carenza di dati certi) è stata additata nella circostanza che l’*avis*, nell’ordinamento francese, è privo, *ex lege*, di qualsiasi vincolo[\[34\]](#). Avendo riguardo al primo dei richiamati ambiti, potrebbe dunque risultare congrua la scelta realizzata con la previsione (recata dal quinto comma del richiamato art. 62-ter) secondo cui «Il provvedimento con il quale la Corte di cassazione definisce la questione di diritto è vincolante per il giudice nel procedimento nel cui ambito è stato disposto il rinvio».

Il vincolo è infatti efficace nei confronti di tutti i giudici chiamati a pronunciarsi all’interno del procedimento, anche del giudice di appello (nel caso di rinvio disposto dal giudice di primo grado) e della stessa Corte di cassazione. La questione giuridica oggetto del rinvio è stata infatti oramai definitivamente risolta[\[35\]](#) e sopravvive finanche in un eventuale giudizio futuro tra le stesse parti. La mancata applicazione da parte del giudice del procedimento è denunciabile in sede di impugnazione, essendo stato definitivamente fissato all’interno del procedimento il contenuto ed il significato della norma desumibile dalla disposizione, quindi la *regula iuris*, imponendosi il vincolo alla stessa Corte di cassazione[\[36\]](#). E ciò non soltanto ai sensi ed entro i limiti dell’art. 374, terzo comma, c.p.c., che sembrerebbe evocabile in materia tributaria[\[37\]](#) e, in tesi, imporrebbe alla Sezione semplice che se ne voglia discostare di rimettere la questione alle Sezioni Unite.

I limiti dei poteri attribuiti al giudice di rinvio sono gli stessi che incontra il giudice del rinvio *ex art. 384*, secondo comma, c.p.c., nel caso in cui la pronuncia di annullamento abbia accolto il ricorso per violazione o falsa applicazione di norme di diritto. Il principio di diritto reso in quest’ultima sede non può infatti essere sindacato o eluso dal giudice di rinvio, neppure in caso di violazione di norme di diritto sostanziale o processuale o per errore del principio di diritto affermato, la cui giuridica correttezza non è sindicabile né dallo stesso[38], né dalla Corte di cassazione[39], neppure sulla scorta di arresti giurisprudenziali successivi, diversamente orientati[40]. Resta comunque la problematicità di tale conclusione, qualora sopravvenga e si consolidi un orientamento di segno diverso, soprattutto nel quadro di un’evoluzione che ha visto assurgere la giurisprudenza a fonte del diritto[41]; proprio per questo, forse, non è opportuno che la norma delegata si occupi di questo profilo[42].

Il vincolo, non diversamente da quanto accade nell’*ordinario* giudizio di rinvio, viene meno nel caso di sopravvenuta dichiarazione di illegittimità costituzionale[43], ovvero di mutamento normativo prodotto da una sentenza della Corte di giustizia[44], oppure se la norma sia stata modificata, sostituita o abrogata per effetto dello *ius superveniens*. L’efficacia vincolante della sentenza della Corte che lo ha enunciato presuppone infatti il permanere della disciplina normativa in base alla quale è stato enunciato il principio di diritto[45].

La questione oggetto del rinvio potrebbe tuttavia essere stata sollevata in un «momento anteriore alla fissazione definitiva dei fatti» e per questo il principio di diritto enunciato potrebbe risultare «successivamente opinabile per il giudice e le parti per non corrispondenza o completezza dei fatti al principio di diritto pronunciato»[46]. Si tratta di una considerazione che va valorizzata anzitutto per ritenere che il rinvio pregiudiziale può e deve essere disposto esclusivamente quando è stata raggiunta una ragionevole previsione in ordine alla certezza dei fatti. Dunque, non implausibilmente, all’esito della fase istruttoria[47], con soluzione che non può destare perplessità, apprendendo frutto di un ragionevole bilanciamento delle esigenze di tempestività e di compiuta identificazione e ricostruzione della fattispecie alla quale è applicabile la norma. La sufficiente e chiara identificazione dei fatti ed il loro accertamento bene può essere vagliata dal Primo Presidente, ai fini del giudizio di ammissibilità della questione di diritto, per escluderla quando dal difetto di tale presupposto conseguia l’impossibilità di ritenere sussistenti tutte le condizioni del rinvio. In ogni caso, non diversamente da quanto accade in relazione al giudizio *ex art. 384* c.p.c., il giudice del rinvio deve uniformarsi alla regola giuridica enunciata con riguardo alle premesse logico-giuridiche della decisione adottata ed agli accertamenti compresi nell’ambito di tale enunciazione. Resta invece libero dal vincolo (e così

anche il giudice chiamato a pronunciarsi nello stesso procedimento, a seguito dell’eventuale impugnazione, quindi la stessa Corte di cassazione) tutte le volte in cui il successivo accertamento di ulteriori e diversi profili di fatto (entro i limiti consentiti dalle eventuali preclusioni mature) prefigura un *thema decidendum* che sostanzialmente debba ritenersi non affrontato (in quegli esatti termini) dalla decisione della Corte[48].

Per tali considerazioni, il rinvio pregiudiziale dovrebbe essere anzitutto (ed essenzialmente) disposto (e ritenuto ammissibile) in relazione a disposizioni caratterizzate da alto tasso di tecnicismo, meno incise dalla specificità delle situazioni di fatto (come per talune norme processuali e non poche proprio in ambito tributario) e, quindi, caratterizzate dall’astratta idoneità a consentire l’identificazione di una *regula iuris* non condizionata dalle stesse, come peraltro richiesto dall’art. 62-ter, primo comma, n. 2, nella parte in cui stabilisce che il rinvio può essere disposto qualora «si tratti di una questione esclusivamente di diritto». Questa, ma anche le ulteriori condizioni di ammissibilità dell’istanza stabilite da detta disposizione univocamente depongono in tal senso. Su di esse non è, peraltro, possibile soffermarsi in questa sede, per il carattere preliminare delle presenti considerazioni e per lo stesso spazio a disposizione. Tuttavia, senza ignorare i problemi interpretativi che pure si pongono, convincentemente (con l’atteggiamento resiliente che si è detto necessario) è stato sottolineato che «non sono nemmeno insuperabili. Un adeguato sviluppo giurisprudenziale contribuirà a chiarire le incertezze che saranno via via sollevate»[49].

Entro gli accennati limiti, va osservato che il carattere di novità della questione, alla luce della finalità della disposizione (quindi, della necessità di provocare un intervento dell’organo della nomofilachia, in assenza di pronunciamenti), impone di ritenere inammissibile il rinvio se vi sia un precedente in termini della Corte di cassazione (nella consapevolezza che anche questa è operazione non semplice[50]), non interessa se reso all’esito del rito camerale o dell’udienza pubblica[51]. E’ infatti soltanto tale carenza che giustifica un’alterazione dell’ordinario schema di formazione della decisione, traducendosi altrimenti il rinvio pregiudiziale in una sorta di anomalo meccanismo di revisione dell’orientamento della giurisprudenza di legittimità[52]. Apprezzare il carattere della novità con esclusivo riguardo all’inesistenza di pronunce del giudice di legittimità significa che sussiste anche in presenza di più pronunce dei giuridici di merito. Anzi, proprio l’esistenza di divergenti interpretazioni nella giurisprudenza di merito costituisce condizione dell’opportunità (ed ammissibilità) di un intervento della Corte della nomofilachia, come è reso chiaro dall’art. 62-ter, primo comma, n. 4[53].

Le ulteriori condizioni di ammissibilità^[54] non sembrano porre soverchi problemi; comunque, per la loro corretta interpretazione può avversi riguardo alla giurisprudenza in tema di presupposti del ricorso del P.G. nell’interesse della legge^[55], ma anche ad istituti conosciuti e praticati da decenni quali il rinvio di costituzionalità ed il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia. Questi ultimi non sono direttamente evocabili^[56], ma il richiamo può «giocare un utile ruolo nella individuazione dei confini e dei limiti» di quello in esame^[57].

In primo luogo, il richiamo rileva ai fini dell’identificazione dei presupposti del rinvio pregiudiziale. Sono al riguardo pertinentemente richiamabili le recenti considerazioni dell’Avvocato Generale Michal Bobek^[58] secondo cui il rinvio pregiudiziale dovrebbe essere disposto (ed andrebbe giudicato ammissibile dalla Corte di cassazione) tutte le volte che il giudice «si trovi di fronte ad una questione di interpretazione del diritto [...], formulata a un livello di astrazione ragionevole e appropriato. Tale livello di astrazione è logicamente definito dalla portata e dallo scopo della norma giuridica di cui trattasi».

In secondo luogo, in ordine alla ragione del vincolo della sentenza di cassazione, va osservato che lo stesso consegue al fatto che la legge, attraverso il meccanismo in esame, ha ritenuto chiuso il processo in ordine alla questione decisa, in quanto la sentenza della Corte ha immutabilmente fissato il punto di diritto deciso, con effetto limitato alla causa; in coerenza con tale esito si assicura che la sentenza della Corte suprema abbia un suo effetto concreto^[59]. Anche non sottovalutando il timore per la possibile attribuzione alla Corte di cassazione di funzioni «più di consulto che giurisdizionali», tenuto conto delle differenze rispetto al principio di diritto enunciato *ex art. 384 c.p.c.*^[60], può ritenersi che il richiamo alle altre, benché diverse, ipotesi di rinvio conosciute dall’ordinamento consente di ricondurre la scelta all’ampio margine di discrezionalità riservato al legislatore in materia processuale^[61]. Siffatta ampia discrezionalità appare ragionevolmente esercitata, all’esito di un corretto bilanciamento dei valori in gioco. Non vi è un *vulnus* del diritto di difesa, poiché il giudice, qualora voglia disporre rinvio pregiudiziale, dovrà attivare a questo fine il contraddittorio delle parti sulla questione. E nessun *vulnus* è ipotizzabile in conseguenza della sottrazione della pronuncia sulla questione al giudice di appello nel caso di rinvio disposto dal giudice di primo grado^[62]. Il rinvio risponde ad una logica non completamente estranea al nostro sistema, seppure nuova con riguardo alla Corte di cassazione, ma che saldamente riposa sulla funzione nomofilattica e sulla riserva alla stessa della ‘ultima parola’ sulle questioni di diritto. E’ vero, come ha osservato Jean Buffet, che «con la procedura di rinvio [...] gli schemi tradizionali sono in gran parte invertiti, poiché questa procedura, se è iniziata da un giudice di primo grado, ha come effetto che la Corte di cassazione

si pronuncia per prima sulla questione di diritto che condiziona la soluzione della causa»[\[63\]](#), ma si tratta di alterazione che non incide su valori costituzionali insuscettibili del bilanciamento ragionevolmente realizzato dal legislatore. E ciò anche perché il potere del Primo Presidente di dichiarare l'inammissibilità costituisce un opportuno ed adeguato filtro. Nondimeno, tenuto conto della funzione del P.M. nel giudizio di legittimità, anche alla luce delle considerazioni di seguito svolte, sarebbe stato opportuno prevedere l'acquisizione del parere del P.G. anche in ordine alla pronuncia di inammissibilità.

Volgendo l'attenzione al versante esterno al procedimento in cui è enunciato il principio di diritto, è pacifico che nel vigente sistema costituzionale il dettato dell'art. 101, secondo comma, Cost., esclude che lo stesso possa vincolare i giudici di merito, mentre un vincolo, entro i limiti stabiliti dall'art. 374, terzo comma, c.p.c., lo produce nei confronti delle Sezioni semplici della Corte, tenuto conto che l'art. 62-ter, quarto comma, dispone[\[64\]](#), opportunamente, che sul rinvio devono pronunciarsi le Sezioni Unite, in pubblica udienza.

Per vaticinare l'utile efficacia deflattiva dello strumento, condizionata dalla idoneità del principio di diritto ad essere accolto dalla giurisprudenza di merito e, prima ancora, a convincere le parti, occorre comprendere se «i destinatari» accetteranno «di buon grado soluzioni interpretative che calano dall'alto»[\[65\]](#). La questione, semplice nella formulazione, dà corpo ad una domanda che ne implica un'altra peculiarmente complessa («a cosa serve la Corte suprema di cassazione?»[\[66\]](#)) ed involge i temi, antichi, del rapporto tra la legge ed il giudice, della certezza del diritto e della prevedibilità, nonché della nozione e del significato del precedente, complicatisi nell'attuale epoca della post-modernità in cui il diritto è frutto di 'invenzione' (nell'accezione data a tale termine da Paolo Grossi). Si tratta di temi e questioni ai quali sono dedicate, letteralmente, intere biblioteche[\[67\]](#) e che in questa sede non possono essere neppure sfiorati, poiché è doveroso evitare ogni considerazione che (per ragioni di spazio, ma non solo) non potrebbe che essere inutilmente e pericolosamente superficiale. Con questa premessa, è possibile soltanto osservare che l'auspicio in ordine all'efficacia deflattiva del principio di diritto deve anzitutto tenere conto del fatto che nell'attuale fase storica la prevedibilità ipotizzabile è pur sempre meramente «tendenziale, e perciò relativa, destinata eventualmente a recedere di fronte alla necessità di adeguare il giudizio alle peculiarità di ciascun singolo fatto»[\[68\]](#). L'uniformità «non è e non è mai stata a livello di singolo esito di ciascun caso di specie, bensì a livello di norme giuridiche da applicare. Ciò, logicamente, significa che mentre esiste un ragionevole grado di uniformità delle norme giuridiche, può esistere una diversità in termini di esiti specifici»[\[69\]](#). La Relazione della *Commissione della Cananea*

convincientemente sottolinea che «anche l'aver fatto molto, quasi tutto il possibile, al livello della legislazione e delle misure governative potrebbe non risultare sufficiente, qualora manchi la consapevolezza della necessità di un cambiamento che è prima di tutto culturale»[\[70\]](#) ed è, infatti, questo il piano sul quale occorre operare.

Se così è, come è, affinché la riforma consegua l'obiettivo fissato, occorre che - come ammoniva Vladimiro Zagrebelsky sul finire dello scorso secolo, con esortazione che conserva immutata validità - «la magistratura acquisisca la consapevolezza del valore positivo della tendenziale unità e prevedibilità della giurisprudenza, che, proprio a ragione del ruolo assegnato ai giuristi, dovrebbe esprimersi come opera corale, piuttosto che come esecuzione di solisti». Infatti, «quello della stabilità e prevedibilità della giurisprudenza, unitamente alla sua consapevole e meditata evoluzione costituisce un aspetto della legittimazione dell'attività giudiziaria di particolare rilevanza, poiché l'eccessiva mutevolezza degli orientamenti finisce per legare la decisione alla persona che l'assume e non invece all'istituzione giudiziaria nel suo complesso»[\[71\]](#). Nessun artificio tecnico, per quanto ben congegnato, potrà avere successo, in mancanza di tale maturazione culturale, nell'impossibilità di affidare la finalità all'eventuale responsabilità nel caso di dissenso[\[72\]](#). Per altro verso, è indefettibile che la stessa Corte di cassazione sia consapevole che l'esercizio della funzione nomofilattica esige massima attenzione ai propri precedenti (tenendo conto che «la salvaguardia dell'unità e della "stabilità" dell'interpretazione giurisprudenziale (massimamente di quella del giudice di legittimità e, in essa, di quella delle sezioni unite) è ormai da considerare [...] alla stregua di un criterio legale di interpretazione delle norme giuridiche»[\[73\]](#)), ma anche a quelli dei giudici di merito ed agli orientamenti della giurisprudenza teorica, oltre che ovviamente, alle argomentazioni svolte nel giudizio dai difensori e dal P.M., evitando il rischio di arroccamento in una sorte di torre eburnea[\[74\]](#). “Dire l'ultima parola” implica oneri e doveri, se possibile, maggiori di quelli che gravano chi parla per primo, occorrendo rifuggire da narcisistiche chiusure. Il rafforzamento dell'autorevolezza passa, inoltre, anche attraverso l'esaltazione della collegialità (che rischia di essere minata da uno strisciante scivolamento verso una qualche forma di monocraticità[\[75\]](#)), una puntuale identificazione dei casi di rilevanza nomofilattica ed il corretto instradamento dei giudizi verso i differenti percorsi a questo scopo stabiliti dal codice di rito[\[76\]](#), ferma peraltro la consapevolezza che «il problema dell'efficienza, ridotto a un problema di tempi processuali ragionevoli, è soltanto un aspetto della questione-giustizia nel nostro Paese»[\[77\]](#).

4. Il ricorso del P.G. nell'interesse della legge in materia tributaria

La Relazione della *Commissione della Cananea*, sempre al fine di garantire «un'interpretazione autorevole e sistematica della Corte resa con tempestività» e, quindi, in grado di permetterle di «svolgere un ruolo deflattivo significativo, prevenendo la moltiplicazione dei conflitti e con essa la formazione di contrastanti orientamenti territoriali», propone, per il processo tributario, l'introduzione di un meccanismo ulteriore rispetto a quello auspicato dalla *Commissione Luiso*. Accanto al rinvio pregiudiziale suggerisce l'introduzione di un «secondo istituto», denominato “ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria”, previsto e disciplinato dall'art. 363-bis c.p.c. (rubricato «Principio di diritto in materia tributaria»)[\[78\]](#), che andrebbe ad integrare le disposizioni del codice di rito. Esplicita la Relazione che «tale strumento consente al Procuratore Generale presso la suprema Corte di Cassazione di formulare una richiesta al Primo Presidente della Corte di cassazione di rimettere una questione di diritto di particolare importanza che rivesta il carattere della novità o della serialità o che ha generato un contrasto nella giurisprudenza di merito in modo che venga enunciato un principio di diritto nell'interesse della legge, cui il Giudice del merito tendenzialmente deve uniformarsi, salva la possibilità di discostarsene con assunzione di responsabilità e con onere di adeguata motivazione».

L'istituto prefigurato non è affatto nuovo; in buona sostanza, consiste nell'espressa estensione al processo tributario del potere del Procuratore generale presso la Corte di Cassazione attualmente previsto e regolato dall'art. 363 c.p.c (la cui rubrica recita «Principio di diritto nell'interesse della legge») secondo cui «Quando le parti non hanno proposto ricorso nei termini di legge o vi hanno rinunciato, ovvero quando il provvedimento non è ricorribile in cassazione e non è altrimenti impugnabile, il Procuratore generale presso la Corte di cassazione può chiedere che la Corte enunci nell'interesse della legge il principio di diritto al quale il giudice di merito avrebbe dovuto attenersi»[\[79\]](#).

L'istituto mira a valorizzare e rafforzare l'importante ruolo di cooperazione del P.G. all'esercizio della funzione di nomofilachia attribuita alla Corte di cassazione ed è di risalente tradizione, poiché rinviene le sue radici in quello contemplato dall'art. 519 del codice di rito del 1865, che lo disciplinava in modo sostanzialmente omologo[\[80\]](#). Finalità di quest'ultimo era di assicurare non l'attuazione della volontà concreta della legge nel caso specifico, ma l'esatta dichiarazione del diritto in astratto, per salvaguardare la corretta interpretazione delle norme, indipendentemente dall'impulso dei singoli, operando un controllo sulla giurisprudenza futura. Nella vigenza del codice del 1865 una parte della dottrina aveva criticato l'istituto, in quanto avrebbe conferito all'organo di legittimità un ruolo ed un carattere impropri[\[81\]](#), in difetto di utili effetti, tenuto conto della mancanza di una giurisprudenza di legittimità stabile e autorevole e della carenza

del vincolo del precedente[\[82\]](#).

Nonostante tali critiche e la sua scarsa utilizzazione, l’istituto venne conservato nel codice di rito del 1942, sostanzialmente riproducendo nell’art. 363 c.p.c. (denominato «ricorso nell’interesse della legge») il pregresso art. 519 del codice del 1865. Per decenni l’istituto è rimasto praticamente inapplicato ed è stato significativamente rivitalizzato nel 2006, con la riformulazione dell’art. 363 c.p.c. da parte del d.lgs. n. 40 (anche modificando la rubrica che ora recita «principio di diritto nell’interesse della legge»), in attuazione della finalità fissata dalla legge-delega n. 80 del 2005, di rafforzare la funzione nomofilattica della Corte di cassazione.

Il vigente art. 363 c.p.c. ha un ambito di applicazione più ampio di quello definito dalla formulazione originaria della disposizione. La richiesta nell’interesse della legge può essere avanzata anche quando «il provvedimento non è ricorribile in cassazione e non è altrimenti impugnabile»[\[83\]](#). Ampliando il contenuto della disposizione originaria, sempre per rafforzare la funzione nomofilattica della Corte di cassazione, è stata inoltre prevista (al terzo comma) la facoltà della Corte di pronunciare d’ufficio il principio di diritto, quando il ricorso proposto dalle parti sia dichiarato inammissibile e qualora ritenga la questione decisa di particolare importanza.

In questa sede non è possibile (ma neanche necessario) soffermarsi su quest’ultimo profilo[\[84\]](#). In primo luogo, è infatti sufficiente avere evidenziato che la richiesta avanzata dal P.G. nell’interesse della legge è istituto di risalente tradizione, significativamente rivitalizzato nel 2006[\[85\]](#). In secondo luogo, occorre convenire, senza dubbi e tentennamenti di sorta, con l’orientamento che ne ha rimarcato l’importanza, ricordando che la «Procura Generale della Corte di Cassazione, negli ultimi anni, ha investito sul “ricorso nell’interesse della legge”, attraverso iniziative che hanno contribuito a renderne concreta l’attuazione[\[86\]](#), come risulta dimostrato dalle richieste avanzate nell’ultimo decennio[\[87\]](#); in particolare, anche dall’ultima, in ordine di tempo, accolta in questo mese[\[88\]](#), risultando in tal modo ulteriormente rafforzata la proposta.

La Relazione della *Commissione della Cananea* merita dunque sicura condivisione nella parte in cui rimarca, senza esitazioni, l’importanza dei compiti del P.G. ed opportunamente auspica il potenziamento del numero dei sostituti procuratori generali addetti al settore civile «anche in considerazione dell’eccezionalità dell’istituto e dell’autorevolezza istituzionale dell’A.G. richiedente». Il richiamo all’importanza di tale compito e l’auspicio della più intensa applicazione dell’istituto ben si coniuga con la proposta avanzata dalla *Commissione Luiso* di

istituire l’ufficio spoglio, analisi e documentazione della Procura generale presso la Corte di cassazione^[89] che se, come si spera, verrà attuata, permetterà di consentirne la proficua, più ampia, attuazione. Per altro verso, la Relazione esattamente rimarca che l’istituto non presenta il «rischio di abuso» che potrebbe paventarsi per il rinvio pregiudiziale; proprio per questo, addirittura potrebbe prevenirlo e ancora più concorrere all’auspicata finalità deflattiva.

Anche per tali ragioni, la proposta, ferma la condivisione in ordine all’importanza dello strumento ed alla necessità di potenziarlo, non si sottrae a due semplici interrogativi, in disparte le perplessità suscite dalla rubrica^[90].

Il primo, in parte, consiste nella reiterazione di quello sopra prospettato con riguardo al “rinvio pregiudiziale” ed origina dalla considerazione che al processo tributario si applicano, ove compatibili, le disposizioni del processo civile (cfr. art. 1, comma 2, d.lgs. n. 546/1992) e, quindi, anche le norme relative al giudizio di legittimità. Non sembra allora revocabile in dubbio che, l’art. 363 c.p.c. sia applicabile al processo tributario, non esistendo (né apparente prefigurabili) ragioni di incompatibilità inerenti alla materia. L’istanza del P.G. è una delle due modalità del complessivo meccanismo preordinato all’enunciazione del «principio di diritto nell’interesse della legge» (che può avvenire su istanza del P.G., ma può essere reso anche d’ufficio da parte della Corte) che non incidono sul suo carattere unitario.

Del potere della Corte di cassazione di affermare il principio di diritto, ai sensi dell’art. 363, terzo comma, c.p.c., anche in materia tributaria la stessa non ha dubitato^[91]. Conseguentemente, non sembra possibile dubitare dell’ammissibilità anche nella materia tributaria del ricorso del P.G. previsto da questa disposizione. Il rischio è che l’introduzione di una specifica disposizione finalizzata a consentire ciò che già oggi deve ritenersi ammissibile (l’istanza del P.G. nell’interesse della legge in materia tributaria) possa divenire foriera di dubbi e di inutili complicazioni, rendendo ipotizzabile (non interessa se infondatamente, occorrendo eliminare in radice ogni possibile ragione di controversia) che in materia tributaria la Corte sia priva del potere di cui al terzo comma dell’art. 363 c.p.c.

Il secondo interrogativo dovrebbe restare eliso, in radice, dalla risposta data al primo. Nondimeno, è opportuno rilevare che è la stessa formulazione della disposizione a non sottrarsi a perplessità. Indipendentemente dalla correttezza della rubrica, di cui si è sopra detto, la disposizione contiene un elemento di novità, in considerazione dell’analitica specificazione delle condizioni dell’istanza che la diversificano rispetto alla previsione dell’art. 363 c.p.c. Quest’ultima disposizione stabilisce che l’istanza può essere proposta dal P.G., «quando le parti non hanno

proposto ricorso nei termini di legge o vi hanno rinunciato, ovvero quando il provvedimento non è ricorribile in cassazione e non è altrimenti impugnabile». Le Sezioni Unite hanno affermato che ciò il P.M. «può fare in base a parametri di assoluta discrezionalità, benché certo non arbitrari, collegati comunque ad una situazione di grave e non altrimenti eliminabile conflitto tra i giudici (verosimilmente, di quelli del merito, visto che si tratta di provvedimenti non impugnati, né impugnabili in via ordinaria per Cassazione) o, in alternativa, a materie di grande impatto o rilevanza per le ricadute di ordine sociale od economico delle decisioni che ne resterebbero influenzate; il tutto secondo parametri che sfuggono alle ordinarie regole del sillogismo giuridico e coinvolgono invece considerazioni sistematiche assai ampie e non predeterminabili»[\[92\]](#).

L’ampiezza della formula del vigente art. 363 c.p.c., anche in ordine alla non predeterminabilità delle condizioni dell’istanza, è condivisibile, ancora più alla luce delle pronunce della giurisprudenza di legittimità rese nell’ultimo decennio, che hanno permesso di pervenire a conclusioni sufficientemente certe ed affidabili. Non sembra dunque opportuno introdurre un’elencazione dei presupposti (sostanzialmente risultante dalla riproduzione di quelli da fissare per il rinvio pregiudiziale) che, con riferimento a quello dell’esistenza di «pronunce contrastanti» (quindi, non basta una sola pronuncia, ma è necessaria l’esistenza di una pluralità di decisioni), stabilisce un presupposto incongruo. Soprattutto in relazione alla materia tributaria, per il tecnicismo che la connota e perché anche una sola decisione può alimentare un contenzioso, che potrebbe essere evitato, qualora vi sia stato un tempestivo pronunciamento della Corte, provocato dall’istanza del P.G. Tanto, a non considerare che, come è stato convincentemente osservato, «vi sono anche altri casi in cui può sussistere l’interesse alla pronunzia ex art. 363 c.p.c. nonostante l’unicità del provvedimento di merito»[\[93\]](#). Andrebbe dunque meditata l’opportunità di una scelta che, non plausibilmente, all’interno dell’istituto dell’istanza del P.G. di chiedere l’enunciazione del principio di diritto nell’interesse della legge disciplinato dall’art. 363 c.p.c. introduce una differenziazione in relazione alla materia ed ai presupposti che potrebbe soltanto pregiudicarne la congruità rispetto alla finalità cui è preordinato.

[\[1\]](#) F. Fimmanò, *La resilienza dell’impresa di fronte alla crisi da coronavirus mediante affitto d’azienda alla newco-start up, auto-fallimento e concordato “programmati”*, www.ilcaso.it, 1° aprile 2020.

[\[2\]](#) Il riferimento, come è ovvio, è al Piano Nazionale di ripresa e resilienza #NEXTGENERATIONITALIA, di seguito PNRR.

[3] Paolo Gentiloni, Commissario UE agli Affari economici, *La Repubblica*, 9 luglio 2021.

[4] <https://www.gnewsonline.it>

[5] Giacinto della Cananea, *Perché lo status quo della giustizia è il vero ostacolo per le riforme*, *Il Foglio*, 3 luglio 2021.

[6] In https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/eu_justice_scoreboard_2021.pdf.

[7] Cfr. la Premessa del PNRR.

[8] In particolare, nella parte dedicata alla riforma della giustizia, paragrafo 2.A, 53 ss.

[9] «Una giustizia inefficiente - ricorda il PNRR - peggiora le condizioni di finanziamento delle famiglie e delle imprese».

[10] E cioè della *Commissione per l'elaborazione di proposte di interventi in materia di processo civile e di strumento alternativi*, presieduta dal Prof. F.P.Luiso. La Relazione, depositata il 24 maggio 2021, è consultabile in www.gnewsonline.it.

[11] La lettera di indirizzo alla Ministra della giustizia sottolinea infatti che «nel quadro di una compiuta riforma della giustizia, non è possibile prescindere dai profili strettamente organizzativi».

[12] Il riferimento è alla *Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, presieduta dal Prof. Giacinto della Cananea. La relazione, depositata il 30 giugno 2021, è consultabile in www.fiscooggi.it.

[13] Come ammoniva Vittorio Denti, *Crisi della giustizia e crisi della società*, *Riv.dir.proc.*, 1983, 585; ID, *Sistemi e riforme. Studi sulla giustizia civile*, Bologna, 1999, 168.

[14] Al riguardo, appaiono significative, tra l’altro, le considerazioni della Relazione della *Commissione della Cananea* in ordine allo «insufficiente livello di specializzazione» ed al carattere onorario della magistratura tributaria; su tali profili, A. Marcheselli, *Aspettando Godot. Note minime e minoritarie a margine della proposta di riforma della Giustizia tributaria*, in questa *Rivista*, 12 luglio 2021.

[15] G. Verde, *La giustizia non si risolve modificando le regole*, in questa *Rivista*, 3 luglio 2021.