

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

ALBERTO COMELLI
UNIVERSITÀ DI PARMA

CLAUDIO CONSOLO
UNIVERSITÀ LA SAPIENZA DI ROMA

GIUSEPPE CORASANITI
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BRESCIA

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

**SEBASTIANO MAURIZIO
MESSINA**
UNIVERSITÀ DI VERONA

FRANCO RANDAZZO
UNIVERSITÀ DI CATANIA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

**Maggio-Giugno
2021**

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

AUDIZIONE NELL'AMBITO DELL'INDAGINE CONOSCITIVA
SULLA RIFORMA DELL'IMPOSTA SUL REDDITO
DELLE PERSONE FISICHE (IRPEF) ED ALTRI ASPETTI
DEL SISTEMA TRIBUTARIO ⁽¹⁾

Premessa

Innanzitutto, desidero ringraziare i Presidenti e tutti i componenti delle Commissioni Finanze 6° Senato e VI Camera, in seduta congiunta, per l'invito a intervenire in questa Audizione, nella speranza di poter fornire un utile contributo all'indagine conoscitiva sulla riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef) e di altri aspetti del sistema tributario.

Come è stato già rilevato nelle Linee Guida per la definizione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), il nostro Paese ha bisogno di un'ampia ed organica riforma fiscale. Equità, razionalizzazione e crescita sono le parole d'ordine da cui non si può prescindere: il disegno di riforma fiscale deve tenere ben presente l'esigenza di mettere in sicurezza il sistema produttivo italiano, deve ridurre gradualmente il carico fiscale e ripristinare un principio, quello di equità, che sembra oramai esser caduto nell'oblio. Difatti, le trasformazioni economico-sociali che hanno investito il nostro sistema e gli interventi legislativi che si sono succeduti nel tempo hanno contribuito all'erosione del mito della progressività dell'imposta, determinando evidenti disparità di trattamento tra contribuenti aventi redditi di diversa classificazione ma di uguale ammontare. Come è stato ricordato dal Presidente, Prof. Mario Draghi, in occasione del suo primo discorso al Senato, per poter superare le criticità insiste nel nostro sistema fiscale, si deve procedere con una riforma ad ampio spettro, (riforma) che non riguardi soltanto l'irpef, ma che abbracci anche altri temi, in considerazione della profonda connessione esistente tra la tassazione del reddito delle persone fisiche e quella delle imprese, dei consumi e del patrimonio. È, pertanto, necessario che il Legislatore intervenga con provvedimenti idonei a garantire l'effettivo bilanciamento tra l'esigenza di reperire risorse finanziarie idonee alla copertura delle ingenti spese pubbliche e quella di tutelare il sistema produttivo del Paese, la capacità di consumo e la propensione al risparmio, tenendo presente che il processo economico di

⁽¹⁾ Il presente contributo rappresenta l'estratto introduttivo della testimonianza del prof. Giuseppe Corasaniti alla Camera dei Deputati, VI Commissione Finanze e al Senato della Repubblica, VI Commissione Finanze, Roma, 12 marzo 2021.

globalizzazione e la diffusione dell'economia digitale in tutti i settori produttivi pongono nuove sfide anche nella ricerca di ulteriori presupposti impositivi. Del resto, come osserva la Corte costituzionale, "il concetto di capacità contributiva non necessariamente deve rimanere legato solo a indici tradizionali come il patrimonio e il reddito, potendo rilevare anche altre e più evolute forme di capacità, che ben possono denotare una forza o un potenzialità economica" ⁽²⁾.

Invero, il principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost. rappresenta un evidente vincolo per il legislatore, costituendo il presupposto ed il limite del potere impositivo dello Stato e, al tempo stesso, del dovere del contribuente di concorrere alle spese pubbliche ⁽³⁾.

⁽²⁾ Cfr. Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288, sentenza relativa all'"addizionale" ires a carico solo di soggetti operanti nei settori finanziario, creditizio e assicurativo finalizzata a fornire copertura, per l'anno 2013, a una operazione redistributiva diretta ad alleggerire, in un periodo di difficile e critica congiuntura economica, il carico fiscale incombente soprattutto sulle persone fisiche per effetto dell'obbligo di pagamento della seconda rata dell'imu, ovvero di una imposta di tipo patrimoniale allora gravante principalmente sull'abitazione principale, destinata quindi ad essere assolta con una liquidità non ricavabile dal cespite colpito dall'imposizione. Si è trattato di un intervento legislativo di uno spostamento della fiscalità dall'imposizione immobiliare sulle persone fisiche a quella reddituale su determinate persone giuridiche, avvantaggiando anche le famiglie meno abbienti con un innegabile effetto redistributivo e solidaristico.

Relativamente ai nuovi presupposti di imposta, autorevole dottrina ha osservato che "tali prelievi sono ad esempio la c.d. *carbon tax* presa in considerazione dalla stessa legge delega n. 23 del 2014 e consigliata dalla Commissione UE gravante su chi dispone di beni ambientali scarsi o emette gas inquinanti deteriorando l'ambiente; i tributi che colpiscono le più diverse forme di occupazione dell'etere (ad es., ma non solo la c.d. *bit tax*); quelli che potrebbero avere per oggetto la stessa raccolta gratuita dei dati compiuta dalle imprese dell'economia digitale (come proposto dalla commissione Colin-Collin in Francia), quanto i profitti da queste realizzati nei territori dei singoli Stati e tassati in paradisi fiscali". Cfr. F. Gallo, *Limiti costituzionali all'imposizione. L'attuazione della legge delega fiscale n. 23 del 2014: vera riforma o manutenzione dell'ordinamento fiscale?*, in *Per un nuovo ordinamento tributario, Contributi coordinati da Victor Uckmar in occasione dei Novant'anni di Diritto e Pratica Tributaria*, C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva, P. de' Capitani di Vimercate (a cura di), Tomo I, Wolters Kluwer Cedam, 2019, 140-141. L'Autorevole dottrina rileva infine (spec. 143-144) che la prospettiva della globalizzazione provoca il rischio di perdita della sovranità fiscale su quote importanti di imponibile, in quanto rimarrebbe allo Stato di origine solo l'imponibile offerto dai fattori poco mobili: il lavoro, i consumi, le rendite immobiliari. Il rapporto di Collin-Colin, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, Parigi, 2013 è reperibile in https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf.

⁽³⁾ Pertanto il principio di capacità contributiva deve essere interpretato come criterio di riparto razionale delle spese pubbliche e cioè "che sia sufficiente per legittimare l'obbligazione tributaria, il fatto che l'indice di riparto sia correlato a una persona che si trova in una posizione di vantaggio economicamente valutabile, ... anche se l'idoneità all'imposizione che tale persona manifesta è espressa da un presupposto che non contiene necessariamente elementi patrimoniali sufficienti a corrispondere il tributo". Cfr. F. Gallo, *Limiti*

In particolare, “il dovere tributario, inteso come concorso alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva, è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale ... alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi ... È infatti da tale legame, anche in forza della funzione redistributiva dell'imposizione fiscale e del nesso funzionale con l'art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell'inderogabilità di cui all'art. 2 Cost.” (4). Ne deriva dunque che, da un lato, i contribuenti sono tenuti al rispetto di tale dovere al fine di non arrecare un pregiudizio al suddetto sistema dei diritti e, dall'altro lato, che il legislatore è tenuto a conformare il sistema tributario avendo cura di non allontanarsi “dalle altissime ragioni di civiltà giuridica che fondano il dovere tributario”.

Tuttavia, vero è che la stessa Corte costituzionale ha ripetutamente rimarcato che “la Costituzione non impone affatto una tassazione fiscale uniforme, con criteri assolutamente identici e proporzionali per tutte le tipologie di imposizione tributaria”, dunque, non ogni modulazione del sistema impositivo per settori produttivi costituisce violazione del principio di capacità contributiva e del principio di eguaglianza, ma “ogni diversificazione del regime tributario, per aree economiche o per tipologia di contribuenti, deve essere necessariamente supportata da adeguate giustificazioni, in assenza delle quali la differenziazione degenera in arbitraria discriminazione” (5).

costituzionali all'imposizione, cit., 142, il quale precisa che in effetti esistono nel nostro ordinamento vari tipi di prelievo che non garantiscono la disponibilità di un saldo patrimoniale attivo sufficiente ad adempiere l'obbligazione tributaria, come ad esempio i redditi in natura (l'uso di un'abitazione o di un'auto) o i redditi derivanti dalla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, le imposte reali sul patrimonio o le stesse imposte sul consumo, in cui la disponibilità delle somme necessarie a pagarle è estranea al presupposto.

(4) Cfr. Corte cost., 23 dicembre 2019, n. 288. La Corte costituzionale considera l'art. 53 una specificazione del generale principio di uguaglianza, teso a ripartire le spese pubbliche in ragione della forza economica dei contribuenti. Ne deriva, dunque, non solo che a situazioni eguali corrispondano eguali regimi impositivi, ma anche che, a situazioni diverse facciano riscontro trattamenti tributari diseguali. Cfr. Corte cost., 22 giugno 1972, n. 120.

(5) Corte cost., 9 febbraio 2015, n. 10, sostanzialmente nello stesso senso, sentenze n. 104 del 1985, relativa agli emolumenti arretrati per lavoro dipendente, e n. 42 del 1980, in tema di imposta locale sui redditi. Nella sentenza n. 10 del 2015, relativa alla maggiorazione dell'IRES applicabile al settore petrolifero e dell'energia (nota, come “Robin Hood Tax”), la Corte costituzionale aveva evidenziato il vizio di irragionevolezza dell'addizionale a causa della configurazione del tributo come maggiorazione di aliquota che si applicava all'intero reddito di impresa, anziché ai soli “sovra-profitti”, dall'assenza di una delimitazione del suo ambito di applicazione in prospettiva temporale o di meccanismi atti a verificare il perdurare

Ebbene, il legislatore è chiamato a muoversi nel perimetro dei principi costituzionali sopra brevemente richiamati e, in veste di “custode della finanza pubblica”, è tenuto a rimuovere gli squilibri e a ridurre le disuguaglianze esistenti, in attuazione dei principi di uguaglianza, solidarietà e progressività⁽⁶⁾.

Tali propositi richiedono, per l'appunto, una revisione *in toto* del sistema tributario nazionale, sicché la riforma di una delle principali imposte, qual è l'irpef, deve necessariamente essere accompagnata dalla rivisitazione di ulteriori tematiche della fiscalità, (tematiche) afferenti tanto a questioni sostanziali quanto a questioni formali. Procedere alla revisione di una singola imposta significherebbe continuare ad operare come si è fatto finora, ossia per stratificazione.

Con specifico riguardo a quello che è l'oggetto principale dell'indagine, nel corso dell'audizione mi soffermerò soprattutto sull'imposta sul reddito delle persone fisiche (irpef), evidenziandone talune criticità. Difatti, il susseguirsi di interventi settoriali – che hanno introdotto regimi sostitutivi, deroghe, eccezioni e agevolazioni – ha determinato la crisi di detta imposta, che ad oggi si configura sostanzialmente come un'imposta sui redditi da lavoro e di pensione, con evidenti conseguenze distorsive sullo sviluppo delle attività economiche e dell'occupazione. Dunque, è evidente la necessità di ripensare il sistema di imposizione reddituale nel suo complesso, modificando gli scaglioni di reddito e le aliquote. A tal proposito, il modello di progressività tedesca potrebbe rappresentare un significativo punto di riferimento dal quale attingere per poter realizzare un'importante riforma dell'irpef.

È altresì auspicabile procedere al riordino dei regimi sostitutivi legati ai premi di produttività per i redditi di lavoro dipendente, ai proventi derivanti da insegnanti che impartiscono lezioni private, ai redditi rivenienti dalle locazioni immobiliari, ai redditi finanziari (anche se in tale comparto si auspica il mantenimento del regime sostitutivo di imposizione, come previsto nella maggior parte dei Paesi dell'Unione Europea), al

della congiuntura economica che ne giustificava l'applicazione, dall'impossibilità di prevedere meccanismi di accertamento idonei a garantire che gli oneri derivanti dall'incremento di imposta non si traducessero in aumenti del prezzo al consumo. Pertanto, la maggiorazione dell'ires applicabile al settore petrolifero e dell'energia violava gli artt. 3 e 53 Cost., sotto il profilo della ragionevolezza e della proporzionalità, per incongruità dei mezzi approntati dal legislatore rispetto allo scopo, in sé e per sé legittimo, perseguito.

⁽⁶⁾ Il principio di capacità contributiva ordina la politica fiscale e di bilancio al conseguimento di finalità non soltanto tributarie, ma anche redistributive, così del carico, come della ricchezza. Cfr. F. Gallo, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, Editoriale Scientifica, 2012, 19 ss.; A. Giovannini, voce *Capacità contributiva*, [dir. trib.], in *Treccani.it – Enciclopedia online*, Istituto dell'enciclopedia italiana, 2013.

regime forfettario che determina una disparità di trattamento tra redditi di lavoro autonomo e lavoro dipendente, all'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia o ai titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel mezzogiorno, al regime di *favor* fiscale applicabile ai redditi di lavoro dei neo-rimpatriati, tutto ciò al fine di verificare quali tra di loro davvero soddisfano esigenze meritevoli di tutela costituzionale e quali invece devono essere modificati e/o abrogati.

Naturalmente sarà necessario anche riordinare le imposte patrimoniali oggi gravanti sulla ricchezza immobiliare italiana ed estera (come, ad esempio, l'imu e l'IVIE) e sulla ricchezza finanziaria detenuta nel territorio dello Stato e all'estero (come, ad esempio, l'imposta di bollo sulle comunicazioni da parte degli intermediari finanziari alla clientela e l'IIVAFE).

È quindi necessario un intervento di riforma del sistema complessivo dell'irpef, diretto ad individuare un trattamento più razionale dei fenomeni economici che sono sottoposti al prelievo tributario, con una rilevante revisione delle attuali detrazioni e deduzioni fiscali.

1. La necessità di razionalizzare e codificare la disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi, della riscossione, delle sanzioni amministrative e del processo tributario

Oltre alla rivisitazione della struttura dell'irpef, la tanto attesa riforma tributaria dovrebbe prevedere altresì il riordino delle disposizioni normative della parte generale del diritto tributario, ad oggi vigenti, in un unico codice tributario. Ciò permetterebbe di realizzare una semplificazione del sistema, attuando una maggiore certezza del diritto.

Difatti, ad oggi, il comparto tributario rappresenta senza dubbio uno dei settori del nostro ordinamento in cui è più avvertita l'esigenza di certezza e questo è l'effetto che deriva dalle tecniche utilizzate in Italia nella redazione delle disposizioni fiscali, lontane dai canoni di chiarezza e semplicità. Dunque, è la frammentarietà della legislazione tributaria a sollecitare e a giustificare un intervento di riorganizzazione normativa, il cui fine deve essere quello di rimuovere la confusione legislativa causata dal disordinato ed eccessivo accavallarsi dei testi legislativi promulgati nel tempo.

Già Ezio Vanoni, nel lontano 1938, aveva affrontato il tema della codificazione sull'esempio di altri Paesi⁽⁷⁾ (in particolare, il codice gene-

(7) La codificazione del sistema tributario si porrebbe tra l'altro in linea con numerosi altri Paesi europei, ove tuttavia vengono utilizzati diversi modelli a seconda della valorizza-

rale delle imposte – c.d. *Abgabenordnung* – in Germania), sottolineando come “in un sistema tributario come quello italiano nel quale si trovano molte e diverse imposte, senza che nessuna di esse si ponga praticamente e concettualmente al di sopra delle altre, il metodo della codificazione della parte generale è il solo rispondente al bisogno di rendere chiaro, semplice e razionale l’ordinamento dei tributi”⁽⁸⁾. Il rilievo sembra ancora di attualità: la riorganizzazione della legislazione fiscale avrebbe un effetto positivo in termini di certezza e chiarezza e favorirebbe la semplificazione del sistema.

Tuttavia, il processo di sistemazione ed unificazione deve essere condotto tenendo ben presente l’elevato grado di complessità che esso presenta. Lo Statuto dei diritti del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212) ha codificato i principi generali dell’ordinamento tributario italiano in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost. e non a caso esso è stato esplicitamente richiamato nella legge delega per la riforma tributaria del sistema fiscale statale (l. 7 aprile 2003, n. 80), che purtroppo non è stata attuata. Ma in essa si prevedeva per la prima volta la codificazione “articolata in una parte generale e in una parte speciale” e “la parte generale ordina il sistema fiscale sulla base di più principi” e che “le norme fiscali, in coerenza con le disposizioni contenute nella l. 27 luglio 2000, n. 212, sono informate ai principi di chiarezza, semplicità, conoscibilità effettiva, irretroattività”. Nonostante lo Statuto sia fonte di principi generali validi per la produzione normativa, nonché per il riequilibrio dei diritti e dei doveri delle parti, pubblica e privata, come spesso riconosciuto anche nella giurisprudenza di legittimità, le disposizioni statutarie attinenti alla disciplina formale del tributo realizzano l’uniformità solo a livello di principi generalissimi, lasciando aperti molti problemi riscontrabili a livello più propriamente di attuazione.

Tra le più recenti proposte di codificazione occorre ricordare la proposta di riforma contenuta nel disegno di legge delega n. 319, presentato al Senato il 26 marzo 2013 e predisposto dal CNEL, sulla base di un Gruppo di lavoro composto da professori di diritto tributario raccolti e coordinati dal compianto Professor Victor Uckmar, di cui si condividono e ripropongono i principali contenuti. Con riferimento ai punti di maggiore

zione delle disposizioni preliminari. Modelli ispiratori potrebbero essere la Francia o il Belgio, ove la disciplina sostanziale e quella procedimentale trovano fondamento in due distinti codici, ovvero la Spagna o la Germania, ove invece vi è una legge generale contenente le norme comuni a tutti i tributi ed un testo per ogni singolo tributo.

⁽⁸⁾ Cfr. E. Vanoni, *Il problema della codificazione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1938, I, 361 e spec. 391.

rilevanza di tale proposta si ricordano: i) la razionalizzazione e la codificazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento dei tributi, da attuarsi mediante la realizzazione di un quadro unitario e organico di norme che agevolino lo spontaneo assolvimento degli obblighi tributari e la collaborazione tra Amministrazione tributaria e contribuenti, nonché riducano i costi di adempimento per le imprese favorendone la produttività e incentivando gli investimenti in Italia⁽⁹⁾; ii) la revisione organica della disciplina delle sanzioni non penali; iii) la revisione della disciplina e dell'organizzazione del processo tributario e della giurisdizione tributaria.

Nel Codice tributario dovranno essere collocate le parti del diritto tributario riguardanti le fonti, le dichiarazioni tributarie, i metodi di accertamento dei vari tributi, gli atti delle Amministrazioni finanziarie, le modalità di riscossione, le sanzioni amministrative non penali, cioè parti che sono meno influenzate dal mutamento delle situazioni economico-sociali, dalle esigenze di gettito, dalle coperture, mentre la disciplina sostanziale di ciascun tributo sarebbe affidata a un relativo testo unico⁽¹⁰⁾. Purtroppo anche la l. delega 11 marzo 2014, n. 23, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, che andava dalla "complessiva razionalizzazione e sistematizzazione della disciplina dell'attuazione e dell'accertamento relativa alla generalità dei tributi" alla riforma della disciplina della riscossione, delle sanzioni e del contenzioso tributario, fino alla definizione della fiscalità energetica e ambientale, alla revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e di lavoro

⁽⁹⁾ Tra i principi e criteri direttivi si segnalano: la riorganizzazione sistematica della disciplina di attuazione delle singole imposte riguarda gli obblighi dei privati; la funzione amministrativa conoscitiva; gli interpelli, la funzione impositiva di controllo e di accertamento; gli atti dell'amministrazione, il riesame e l'autotutela; l'inserimento dei principi dello statuto dei diritti del contribuente relative alle limitazioni all'impiego del decreto-legge, alla chiarezza e trasparenza delle norme tributarie, all'efficacia temporale delle disposizioni e al divieto di retroattività; la previsione di una disciplina generale delle obbligazioni che comprenda le disposizioni relative alla capacità, alla solidarietà, alla sostituzione tributaria, alla responsabilità di imposta e alle vicende delle situazioni giuridiche soggettive; l'obbligatorietà del contraddittorio in ordine ai dati raccolti all'esito dello svolgimento dell'attività di indagine con subordinazione della validità e impugnabilità degli atti di accertamento e liquidazione al regolare svolgimento del contraddittorio; la previsione degli elementi essenziali degli atti delle Amministrazioni finanziarie, della disciplina dei vizi e delle conseguenti forme di invalidità, escludendo la possibilità di sanatoria per i vizi della motivazione e, correlativamente, di integrazione e di modifica della stessa nel corso del giudizio.

⁽¹⁰⁾ In tal senso G. Marongiu, *Relazione introduttiva al Convegno, in Per un nuovo ordinamento tributario, Contributi coordinati da Victor Uckmar in occasione dei Novant'anni di Diritto e Pratica Tributaria*, cit., XVII. L'illustre Autore proponeva di scindere il lavoro in tre fasi: individuare e catalogare le norme vigenti; strutturare in chiave sistematica il materiale raccolto e procedere alla stesura definitiva.

autonomo e alla previsione dei regimi forfettari, è stata un'occasione mancata considerato il termine iniziale di attuazione di dodici mesi, nonostante la proroga di sei mesi, con la conseguenza che i pochi decreti legislativi attuativi entrati in vigore nel 2016 e in parte nel 2015, possono essere definiti interventi di manutenzione ordinaria della legislazione tributaria vigente. È quindi venuta a mancare la realizzazione di una riforma organica⁽¹¹⁾ a partire dalla revisione del catasto, che costituisce lo strumento base per la regolamentazione dell'obiettivo di equità.

Nell'ambito di un intervento di generale razionalizzazione del sistema fiscale non può non essere prestata attenzione alla giustizia tributaria.

La disciplina vigente – introdotta con il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – ha dato ottima prova di sé ed ha rappresentato un progresso notevolissimo e molto apprezzato rispetto alla disciplina previgente. Tuttavia, dopo trent'anni, tale modello merita di essere ulteriormente perfezionato e aggiornato. A dire il vero, un intervento del tutto compiuto dovrebbe implicare anche una revisione degli organi giurisdizionali. In realtà, l'esigenza di garantire tempestività, trasparenza ed efficienza alla giustizia tributaria è avvertita già da tempo. Basti pensare ai numerosi disegni di legge di riforma della giustizia tributaria presenti in Parlamento⁽¹²⁾. Dunque, il primo obiettivo è certamente quello di creare un giudice speciale tributario, professionalmente qualificato ed indipendente, che operi a tempo pieno e risponda pienamente ai requisiti di indipendenza, terzietà ed imparzialità. In altri termini, al fine anche di migliorare ulteriormente la qualità delle decisioni, si dovrebbe puntare ad una maggiore specializzazione dei giudici tributari, nonché ad una giurisdizione tributaria che sia autonoma ed indipendente come le altre giurisdizioni, con giudici di ruolo reclutati mediante concorsi.

Allo stato attuale, inoltre, la gestione amministrativa delle Commissioni tributarie in tutti i suoi aspetti è affidata al Ministero dell'economia e

⁽¹¹⁾ Cfr. F. Gallo, *Limiti costituzionali all'imposizione. L'attuazione della legge delega fiscale n. 23 del 2014: vera riforma o manutenzione dell'ordinamento fiscale?*, cit., 136, il quale osserva testualmente: "il sistema è rimasto, dunque, quello disegnato dalla riforma fiscale del 1971 e solo leggermente integrato nel 1997; un sistema, cioè, costruito quando l'industria e la finanza erano realtà separate, le multinazionali solo agli albori, l'economia digitale inesistente e una buona percentuale delle attività economiche del Paese apparteneva allo Stato".

⁽¹²⁾ Per un'organica proposta di riforma della giustizia tributaria, elaborata in sede dottrinale, si rinvia al progetto "*Il Codice della giustizia tributaria*", redatto dal prof. C. Glendi, in sintonia con il dott. S. Labruna, Vicepresidente della Commissione tributaria regionale della Lombardia, in *Appendice Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, M. Basilavecchia – A. Comelli (a cura di), Padova, Cedam, 2020, 403 ss.

delle finanze, in contrapposizione, quanto meno nella forma, con il principio di terzietà del giudice. Sarebbe preferibile pertanto che anche la giurisdizione tributaria venisse sottoposta al controllo della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

L'assoluta necessità di provvedere ad una riforma della giustizia tributaria è stata confermata tra l'altro anche dal Primo Presidente della Corte Suprema di Cassazione, Pietro Curzio, il quale ha dapprima sottolineato come la "pandemia ha ulteriormente mostrato l'inadeguatezza del sistema, la gracilità e la vetustà di molti suoi gangli, e pone in modo deciso la necessità di un cambiamento profondo e incisivo, prima di tutto culturale", per poi evidenziare come le controversie in materia fiscale rappresentano il 44 per cento delle liti pendenti in Cassazione nel settore civile, con oltre 53.482 cause in attesa di essere definite.

Ebbene, nella prospettiva di alleggerire il carico giudiziario della Suprema Corte e non solo, dovrebbe essere richiesto ai giudici tributari di svolgere il loro lavoro a tempo pieno, al pari degli altri giudici specializzati. Inoltre, agli stessi dovrebbe essere richiesta una preparazione di base solida e specialistica nelle materie giuridiche, economiche ed aziendalistiche.

Di conseguenza, il giudice dovrebbe avere l'obbligo di curare la propria competenza professionale, mediante la partecipazione a programmi di formazione, diretti ad approfondire, nonché ad analizzare temi rilevanti per la materia tributaria.

(Omissis).

GIUSEPPE CORASANITI