

Riforma della giustizia tributaria: qual è la strada giusta da seguire?

Fabio Ghiselli - Dottore Commercialista e Revisore legale, Vice Presidente del CTF ANDAF

Non ci sono più dubbi sull'assoluta necessità di riformare la giustizia tributaria, anche disgiunta da una riforma della normativa sostanziale riguardante i tributi, ovvero della normativa procedurale, disciplinante l'accertamento. Se l'esigenza è comune, le idee su come riformare la giustizia tributaria appaiono tuttavia diverse. Per individuare la "giusta" strada da seguire è necessario riflettere prima sui principi, sulle ragioni sottese a determinate scelte e sugli obiettivi che si vorrebbero raggiungere con la riforma. E certamente il primo principio da garantire è la terzietà del giudice, quale garanzia costituzionale a un giusto processo.

L'attenzione del legislatore verso la **riforma della giustizia tributaria** sembra avere trovato un nuovo slancio: dopo la formalizzazione della proposta governativa di istituire un **tavolo tecnico** interministeriale - ministeri dell'Economia e delle Finanze e della Giustizia - e l'idea di istituire una **commissione** di altissimo profilo in grado di elaborare in tempi brevi una proposta di riforma, è arrivata la **proposta di legge n. 3734** presentata dal Partito Democratico alla Camera l'8 aprile scorso.

Proposta che è già stata commentata sulle pagine di IPSOA Quotidiano nei giorni scorsi e che prevede la soppressione tout court delle Commissioni tributarie e l'istituzione di Sezioni specializzate tributarie presso i Tribunali Ordinari.

Leggi anche

- [Nuovi fermenti legislativi sulla giurisdizione tributaria ... e qualche proposta](#)
- [Tre proposte per il nuovo processo tributario](#)
- [La chimera \(o la fenice?\) della giustizia tributaria](#)
- [Il futuro del processo tributario: verso un nuovo assetto giurisdizionale?](#)

Sulla assoluta necessità di riformare la giustizia tributaria - anche disgiunta da una riforma della normativa sostanziale (riguardante i tributi) e di quella procedurale (disciplinante l'accertamento) che, seppur auspicabili, non necessariamente devono supportare quella sugli organi giurisdizionali per consentire di raggiungere un risultato migliore - non ci sono più dubbi. L'avevamo anche sostenuto in un precedente intervento (cfr. "Proposte per una politica fiscale più equa, una riforma della giustizia e uno Statuto del contribuente europeo", in *Corriere Tributario* n. 23/2014).

Se l'esigenza è comune, le idee su come riformarla appaiono diverse.

In questo senso, la proposta di legge presentata alla Camera, al di là dei contenuti specifici, sui quali si può convergere oppure no, ha senz'altro il pregio di "scompigliare le carte" e indurre tutti a una ulteriore riflessione.

Anche perché, non va dimenticato, che la legge delega n. 23/2014, all'art. 10, aveva sì previsto "il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante" (comma 1), ma in nessuno dei punti da 1 a 12 della lettera b) dello stesso comma è dato trovare quel principio direttivo che imporrebbe la **soppressione delle Commissioni tributarie** e il passaggio della materia ai **giudici ordinari**. Anzi, si parla di incrementare la

funzionalità attraverso interventi riguardanti “la distribuzione territoriale dei componenti delle Commissioni”, e di mantenere il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, oltre ad altri interventi di natura più processuale.

Come ho avuto modo di dire in altre circostanze, la soluzione del problema la si può trovare riflettendo dapprima sui principi, sulle ragioni sottese a determinate scelte e sugli obiettivi che si vorrebbero raggiungere.

A mio modesto avviso, potremmo iniziare con il porci una prima domanda: qual è il principio fondamentale che dovrebbe guidare qualunque ipotesi di riforma?

Mi pare fuor di dubbio che la risposta non possa che essere quella di **garantire** la “**terzietà**” del giudice, quale garanzia costituzionale a un giusto processo sancita dall’art. 111 Cost. Ma mi pare sia innegabile che questo significhi sottrarre al Ministero dell’Economia e delle Finanze la gestione, l’organizzazione, il finanziamento delle Commissioni Tributarie e la valutazione dei giudici, perché è una parte coinvolta e interessata nel contenzioso e non può svolgere contemporaneamente, direttamente e indirettamente, due ruoli, quella di parte e quella di giudice.

Quindi, la domanda immediatamente successiva e conseguente sarebbe: **dove dovrebbe essere collocata la giurisdizione tributaria?**

Qui l’analisi genera più di una soluzione.

C’è chi propone di affidarla alla **Presidenza del Consiglio dei Ministri**, quale soggetto terzo (anche se qualche dubbio sulla “terzietà” apparirebbe legittimo, per la verità), al quale già oggi verrebbe affidato l’esercizio di una funzione di alta vigilanza dall’art. 29, D.Lgs. n. 545/1992. A questa soluzione potrebbe legarsi la tesi di coloro che sostengono che la rinascita e l’implementazione delle Commissioni dovrebbero avvenire dall’interno del sistema, ben potendo intervenire sulla sola specializzazione professionale del giudice e non sulla sua natura di soggetto appartenente alla magistratura prevista dal Titolo IV della Cost.

Ma le soluzioni potrebbero essere anche diverse: la giurisdizione tributaria potrebbe rientrare in quella ordinaria e costituire una **sezione speciale** (come prevede la proposta di legge n. 3734), oppure rappresentare una **giurisdizione indipendente**, una **quarta magistratura** dopo quella ordinaria, contabile e amministrativa.

In questo caso, ma solo in questo, dovendo incidere sul Titolo IV e, in specie, sull’art. 103 Cost., mi sembrerebbe necessario (ma lo dico da non costituzionalista) l’intervento di una legge di revisione costituzionale ai sensi dell’art. 138 Cost., con i conseguenti tempi più lunghi. Procedimento che non mi parrebbe necessario per la proposta di legge n. 3734, alla luce di quanto dispone il comma 2 dell’art. 102 Cost., che già attribuisce al legislatore la facoltà di istituire sezioni specializzate per materia nell’ambito della giurisdizione ordinaria (che è poi quello che si prefigge la proposta di legge).

In via di principio, debbo dire che non mi dispiacerebbe affatto vedere assurgere la giurisdizione tributaria a quarta magistratura, parificata alle altre tre (perché dovrebbe essere finito il tempo della paura di creare giurisdizioni speciali estranee a quella ordinaria). Forse questo obiettivo richiederebbe un tempo maggiore per essere “assimilato” e “interiorizzato”, ma non mi pare irraggiungibile dal momento che non credo affatto che la tendenza generale sia quella di addivenire ad una progressiva riduzione delle giurisdizioni a favore di quella ordinaria. Nell’attuale configurazione della dialettica tra poteri istituzionali, seguire questa strada mi sembrerebbe un suicidio politico.

Ma non riesco a scartare a priori nemmeno l’ipotesi di collocarla all’interno di quella ordinaria come sezione speciale. Certo non sarei preoccupato del fatto che tutto il contenzioso tributario venisse addossato al giudice ordinario, perché non sarebbe il giudice ordinario che conosciamo oggi, ma un **giudice nuovo**, “speciale”, appunto. Naturalmente dò per scontata una parallela implementazione delle strutture dei tribunali, imprescindibile pilastro di questa scelta riformista.

Così come non sarei affatto preoccupato della ritenuta assenza di sensibilità a “giudicare l’Amministrazione”, sia perché quella che attualmente contraddistingue i giudici tributari non mi pare sia così spiccata, sia perché proprio il possesso di quella parallela sensibilità ad “amministrarla” mi sembra più foriera di provocare danno che benefici al sistema. Non occorre ricordare le numerose sentenze “politiche”, preoccupate di “amministrare” le casse dello Stato, delle Commissioni tributarie, della Corte di Cassazione e della stessa Corte Costituzionale,

ampiamente criticate, proprio per tale ragione, dalla migliore dottrina.

Detto questo, purtroppo non ho ancora una risposta univoca, ma ci sto lavorando, nella consapevolezza che non basta cambiare nome alle cose per crearne di nuove e che la spiccata longevità delle stesse non possa rappresentare una garanzia di perenne validità.

Un'altra domanda da porsi dovrebbe essere questa: siamo convinti che la riforma, qualunque indirizzo prenda, possa essere **attuata entro un breve periodo**?

A parte i problemi legati alla riorganizzazione della struttura fisica dei Tribunali, sui quali non mi permetto di entrare, la risposta che mi sentirei di dare sarebbe negativa.

A mio avviso, qualunque proposta di riforma, dovrebbe partire da un presupposto: la consapevolezza che uno dei due più grandi problemi che affligge la giurisdizione tributaria a tutti i livelli, dalle Commissioni Provinciali alla Corte di Cassazione, è l'**assenza della specializzazione** della stragrande maggioranza dei giudici proprio nella materia tributaria (l'altro è la posizione pro-amministrazione finanziaria dei giudici, e tale giudizio non può essere in alcun modo smentito, perché basta leggere con attenzione alcune analisi e correlazioni tra i risultati dei giudizi nei diversi gradi). E non solo quella, perché quando dobbiamo affrontare questioni riguardanti il bilancio (e dei principi di redazione nazionali OIC e internazionali IAS), il che avviene piuttosto frequentemente vista l'esistenza del principio di derivazione del reddito imponibile dall'utile dell'esercizio, la situazione diventa molto spesso drammatica.

Ma per costruire questo insieme specifico di conoscenze, questa necessaria specializzazione, un termine breve non credo sia sufficiente. Così come credo che sarebbe utile intervenire anche sui programmi della facoltà di giurisprudenza e sulle materie dell'esame di accesso alla magistratura.

La scelta di "sistema" e di principio, per il diverso impiego di risorse che comporterebbe, dovrebbe, in realtà, tenere conto anche delle dimensioni del fenomeno "contenzioso tributario" che potrebbero determinarsi a seguito di una riforma della pratica di mediazione preventiva che potrebbe, questa sì, realizzarsi in tempi brevissimi.

Personalmente credo che, al di là degli effetti quantitativi ottenuti negli ultimi anni, l'idea di affidare la **mediazione** allo stesso soggetto che ha emesso l'atto impositivo, contenuta nell'art. 39, comma 9, D.L. n. 98/2011, sia molto criticabile. Questa è una attività che già svolgeva (e svolge tutt'ora) l'amministrazione attraverso l'autotutela amministrativa tributaria *ex art. 2-quater*, D.L. n. 564/1994, e D.M. 11 febbraio 1997.

Se si vuole una vera **mediazione**, questa non può che essere affidata a un **soggetto realmente "terzo"**, professionalmente in grado di dirimere la controversia e trovare un componimento delle diverse ragioni delle parti, laddove possibile.

Lo stesso dicasi per la tax compliance: questa può avere un forte effetto deflattivo, ma occorre crederci realmente e con convinzione, e dovrebbe essere estesa a quanti più soggetti possibile.

Leggi anche Cooperative compliance, ci sono le regole. Ma l'approccio culturale è quello giusto?

Dopo che avremo interiorizzato i presupposti e definito l'obiettivo, potremo definire i contenuti tecnici della riforma, come quello del giudice monocratico in primo grado.