

Congresso Nazionale Forense
Gruppo di lavoro sulla giustizia tributaria.

Il deliberato che il gruppo di lavoro propone al Congresso si articola su due punti sostanziali:

- A – la difesa dei diritti del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria
- B – le proposte di riforma del contenzioso tributario.

Sul primo punto non si possono non mettere in evidenza le distorsioni nel rapporto contribuente / fisco che si sono accentuate nel corso degli anni.

In particolare:

- a) la continua disapplicazione delle norme dello Statuto del contribuente
- b) la continua inversione nell'onere della prova a favore dell'Amministrazione e le presunzioni contro il contribuente, in primis l'art. 32 DPR 600/73 in merito ai prelievi che diventano ricavi
- c) la continua introduzione di metodi accertativi sintetici basati su calcoli statistici di ignota composizione, quali quelli a base degli studi di settore e del redditometro
- d) l'incertezza dei concetti di anti elusione ed abuso del diritto, diretta conseguenza delle sentenze della Corte di Cassazione del 2008
- e) la possibilità dell'inizio dell'azione esecutiva sui beni del contribuente ancor prima di una sentenza del giudice tributario e l'eccessività dei poteri dell'Agente della riscossione, il tutto in assenza di un preventivo controllo giurisdizionale.

Questo stato di cose ha portato a una disparità tra fisco e contribuente a tutto svantaggio di quest'ultimo.

Laddove si parla, come in questo congresso, di diritti umani, diventa impossibile non menzionare quelli del cittadino contribuente nei confronti dell'amministrazione.¹

Le richieste in materia che questo Congresso dovrà proporre con fermezza sono:

1. il riconoscimento allo Statuto dei diritti del contribuente del rango di norma costituzionale, che prevale conseguentemente sulle norme delle leggi ordinarie.
2. la definizione legislativa del concetto di elusione e di abuso del diritto, allo scopo di dare certezza giuridica a questi due concetti ed evitare le derive interpretative dell'Amministrazione e della giurisprudenza

1.

Articolo 1 protocollo aggiuntivo CEDU

Protezione della proprietà

Ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni. Nessuno può essere privato della sua proprietà se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale.

Le disposizioni precedenti non portano pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

Articolo 17 carta UE

Diritto di proprietà

1. Ogni persona ha il diritto di godere della proprietà dei beni che ha acquisito legalmente, di usarli, di disporne e di lasciarli in eredità. Nessuna persona può essere privata della proprietà se non per causa di pubblico interesse, nei casi e nei modi previsti dalla legge e contro il pagamento in tempo utile di una giusta indennità per la perdita della stessa. L'uso dei beni può essere regolato dalla legge nei limiti imposti dall'interesse generale.

2. La proprietà intellettuale è protetta

3. l'attenuazione dell'uso dello strumento delle presunzioni contro il contribuente, in primis l'art. 32 in merito ai prelievi che diventano ricavi
4. l'obbligo dell'Ufficio di indicare già in sede di accertamento i presupposti di fatto, le ragioni giuridiche, le prove che giustificano l'accertamento, chiarendo la natura esclusivamente impugnatoria del processo tributario
5. l'impossibilità di iniziare una azione esecutiva sui beni del contribuente prima che intervenga una pronuncia giurisdizionale
6. la semplificazione del giudizio di ottemperanza, per rendere più effettiva ed immediata l'efficacia della sentenza a favore del contribuente vittorioso
7. l'effettività dell'obbligo per l'Amministrazione soccombente di provvedere all'immediato pagamento delle spese di giudizio dopo ogni sentenza e l'eventuale rimborso delle somme contestate o già pagate nel corso della procedura, senza attendere la definitività della stessa.
8. il risarcimento del danno alla parte soccombente di fronte a comportamenti dilatori o vessatori in sede processuale, analogo al risarcimento per lite temeraria in procedura civile.
9. l'obbligo di deposito della sentenza in trenta giorni dall'udienza di decisione e la sospensione delle azioni esecutive fino al deposito.

Sul secondo punto, proprio a causa dei poteri dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, non può che conseguirsi la necessità di una forte magistratura tributaria che è la sola che possa rendergli giustizia.

La crescita della professionalità del giudice tributario è pure un'esigenza imposta dalla complessità della materia e dai rilevanti interessi contrapposti che essa serve, tali da rendere questa una Giustizia nient'affatto minore.

Oggi, come noto, siamo di fronte a una magistratura tributaria in cui operano giudici non professionisti e talvolta esperti del settore.

Il problema che ha recentemente sollevato la Suprema Corte di Cassazione esprimendo al CSM la necessità che arrivino alla sezione della Suprema Corte che si occupa di diritto tributario dei giudici che abbiano maturato una precedente esperienza in tale materia è sentito ugualmente, se non più, nelle Commissioni Tributarie di merito.

L'assioma che la giustizia tributaria potesse essere amministrata da volenterosi dilettanti, poteva avere una sua logica molti, moltissimi anni fa, quando la normativa non aveva la complessità di quella attuale e quando i poteri della parte accertatrice, l'Amministrazione, erano decisamente inferiori agli attuali.

E' importante rilevare che come in tutti i rapporti umani, il contenzioso fiscale determina problemi non soltanto economici, ma anche distorsioni emotive rilevanti nei confronti del cittadino ingiustamente oggetto delle attenzioni dell'amministrazione.

Considerato che la relazione Annuale sul Contenzioso dell'Agenzia delle Entrate relativa all'anno 2009, segnala come "Presso le CTP si evidenzia una percentuale di successo degli Enti impositori del 39,17% contro il 35,63% di successo del contribuente. Limitando, tuttavia, l'analisi ai ricorsi definiti con una decisione di merito, il contribuente registra una percentuale di successo superiore a quella degli uffici: 48,45% contro il 38,65%.

Nel secondo grado di giudizio, si evidenzia una percentuale di successo per il contribuente superiore a quella degli Enti impositori, sia in generale che nei giudizi di merito."

ne deriva che oltre la metà dei ricorsi confermano che il cittadino contribuente è stato vittima di un errore.

Se questo errore avesse portato a perdite patrimoniali rilevanti (basta pensare al piccolo imprenditore cui viene sequestrata l'abitazione che era magari un elemento sul quale il sistema bancario si era affidato per la concessione di un credito) si comprende facilmente come si debba contemperare la pretesa del fisco ma anche il diritto alla conservazione dei propri beni del contribuente.

E' di tutta evidenza che di fronte a due contendenti con armi e potenzialità così diverse c'è un solo rimedio ed è quello giurisdizionale; se questo manca perché il giudice non è in grado di rendere giustizia, il problema diventa assai pesante.

Quello della qualificazione del giudice tributario è problema essenziale e sentito a tutti i livelli; prova ne è la citata recente richiesta della Corte di Cassazione al Csm di designare per la nomina a componenti della 5ª sezione, dei giudici con esperienza in materia, nonché l'analoga presa di posizione del Presidente del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria.

Nessuno più dell'avvocatura può auspicare una tale eventualità, che aiuterebbe moltissimo a indirizzare la giurisprudenza della Corte nel senso da tutti desiderato, cioè nel contribuire con la sua autorevolezza a dare indirizzi interpretativi in tale materia.

Tale auspicio è particolarmente sentito dopo sentenze, quali quelle sull'abuso di diritto, sull'anti elusione e, recentemente, sulla non deducibilità dei compensi agli amministratori di società di capitali (con il vecchio ordinamento) che lasciano gli operatori del diritto veramente sconcertati.

Non dimentichiamo che le cause sulle quali si esprime la Suprema Corte sono relative a fatti che si sono determinati dai dieci ai quindici anni prima.

Prevedere che, a tanta distanza nel tempo, la Cassazione avrebbe potuto assumere le deliberazioni poi assunte è veramente chiedere, all'interprete, facoltà divinatorie che gli sono precluse.

Impostare operazioni straordinarie in materia societaria è già di per sé complesso applicando le norme note; presupporre che fossero già in vigore da anni norme non scritte nelle leggi italiane, come appunto l'abuso del diritto e l'anti elusione nel senso fatto proprio dalla Cassazione, lascia decisamente sconcertati.

E tutte le sentenze difformi precedentemente emesse?

La fiscalità di ogni operazione è elemento essenziale nella decisione di effettuarla o meno; con la visione della Cassazione si rischia praticamente di sentirsi opporre dall'Amministrazione finanziaria qualunque possibile obiezione fondata sui due ricordati principi, con le devastanti conseguenze che ne derivano.

L'avvocatura concorda pertanto nella richiesta della Cassazione ed auspica che anche per la magistratura tributaria di merito si arrivi a una selezione dei giudici, perché i problemi esistono anche a tale livello e una migliore giustizia potrebbe ridurre automaticamente il numero delle controversie.

Qualunque intervento che prescindendo dalla qualificazione del giudice non darebbe alcun risultato.

Non possiamo che auspicare che in breve tempo il giudice tributario di merito diventi quanto meno a tempo pieno; ciò costituirebbe un filtro in grado di contenere il numero delle controversie portate all'esame della Corte di Cassazione (in termini certamente più efficaci rispetto agli strumenti che sono stati adottati via via nel tempo dal legislatore e che sono stati, anche di recente, modificati);

Altro rimedio efficace potrebbe essere l'attribuzione a un giudice monocratico delle controversie di valore inferiore, in ipotesi a 5.000 euro.

Come disciplina transitoria si dovrebbe eliminare la possibilità che ex dipendenti della Amministrazione Tributaria, anche se a riposo, possano esercitare la funzione di giudici tributari.

Nel tempo si sono succedute leggi che hanno rimosso da tale funzione i professionisti che svolgevano attività anche solo di consulenza tributaria a favore dei contribuenti.

Queste norme hanno semplicemente tolto dalle commissioni dei giudici preparati nella materia, lasciando altri che tale preparazione non avevano.

Lo scrupolo dell'imparzialità che apparentemente ha dato origine a questa normativa non ha affrontato con la stessa impostazione il problema di chi, dopo anni di lavoro nell'amministrazione, passa da parte a giudice; è facile pensare che una *forma mentis* perseguita per anni difficilmente possa essere abbandonata semplicemente perché si è cambiata la posizione nel tavolo.

Accettando il principio del giudice a tempo pieno il reclutamento con parere obbligatorio, ancorché non vincolante, degli ordini professionali dovrebbe avvenire per titoli ed esami, con individuazione dei percorsi scolastici e/o professionali necessari, nella prospettiva di formare collegi a composizione mista (cioè sia di provenienza giuridica che economica).

Questa preparazione dovrebbe essere assistita dalla frequenza obbligatoria per i giudici tributari a corsi convenzionati con le Università e gli Ordini professionali per il mantenimento e l'incremento della propria preparazione professionale.

Infine il trasferire la struttura del personale della giurisdizione tributaria (Organi giudicanti, Consiglio di Presidenza e Uffici di segreteria) dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al **Ministero della Giustizia**, avrebbe un significato importante, dando una prova tangibile della terzietà del sistema della giustizia tributaria.

In dettaglio, si propongono anche i seguenti interventi correttivi:

TESTO ATTUALE

- **art. 7 co. 4**
4. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.
- **art. 10**
1. Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio del Ministero delle finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto ovvero, se l'ufficio è un centro di servizio, l'ufficio delle entrate del Ministero delle finanze al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.
- **art. 12 co. 2**
2. Sono abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi

NUOVO TESTO

- **art. 7, co. 4:** si propone di sostituirlo con il seguente: *“La prova testimoniale è ammessa secondo le norme del codice di procedura civile. Il giuramento non è ammesso.”*; o, in alternativa, di aggiungere al comma 4 il seguente periodo: *“Le dichiarazioni di terzi sono ammesse per tutte le parti nelle forme di cui agli articoli 257 bis c.p.c. e 103 bis disp. att. c.p.c., in quanto applicabili.”*
- **art. 10:** si propone la seguente nuova formulazione: *“Sono parti nel processo dinanzi alle commissioni tributarie oltre al ricorrente, l'ufficio della Agenzia fiscale o l'ente locale o l'agente della riscossione o altro soggetto che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.”*
- **art. 12, co. 2:** si propone di abrogare i periodi successivi al primo, cioè di mantenere solo il punto: *“Sono abilitati alla assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti ed esperti contabili, i consulenti del lavoro, purché non dipendenti dalla amministrazione pubblica.”*

elenchi da tenersi presso le direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'IVA, l'IRPEF, l'ILOR, e l'IRPEG nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.N.E.L.) e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, risultavano iscritti nell'elenco tenuto dalla Intendenza di finanza competente per territorio, ai sensi dell'articolo 30, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636.

- **art. 12, co. 5:**

- 5. Le controversie di valore inferiore a 5.000.000 (2.582,28) di lire, anche se concernenti atti impositivi dei comuni e degli altri enti locali, nonché i ricorsi di cui all'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 28 novembre 1980, n. 787, possono essere proposti direttamente dalle parti interessate, che, nei procedimenti relativi, possono stare

- **art. 12, co. 5:** si propone la seguente nuova formulazione: *“Nelle controversie di valore inferiore a cinque mila euro le parti interessate possono stare in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende la somma dei tributi o maggiori tributi pretesi degli interessi indicati dall’atto e delle sanzioni irrogate con l’atto impugnato.”*

in giudizio anche senza assistenza tecnica. Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Il presidente della commissione o della sezione o il collegio possono tuttavia ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico a un difensore abilitato.

- **art. 23, co. 1 e 2** (Costituzione in giudizio della parte resistente)
- 1. L'ufficio del Ministero delle finanze, l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono in giudizio entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.
2. La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.
- **art. 33 , co. 1 :**
- 1. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2.
- **art. 47**
Sospensione dell'atto impugnato.
Testo:
1. Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle

- **art. 23, co. 1 e 2** (Costituzione in giudizio della parte resistente) : si propone di sostituirli con i seguenti:“1. La parte intimata si costituisce in giudizio notificando le proprie controdeduzioni al ricorrente entro sessanta giorni da quello in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. 2. La costituzione della parte intimata è fatta mediante deposito presso la segreteria della commissione adita, entro trenta giorni dalla notifica delle controdeduzioni, del proprio fascicolo contenente copie conformi all’originale delle controdeduzioni per le altre parti del giudizio e i documenti offerti in comunicazione.”
- **art. 33 , co. 1 :** si propone di sostituirlo con il seguente: “*La controversia è discussa in pubblica udienza.*”
- **art. 47:** si propone di aggiungere, dopo il comma 8, il seguente comma 9 : “*Le disposizioni di cui ai precedenti commi sono applicabili anche nel giudizio di appello e di revocazione nonché in pendenza di ricorso per cassazione. In quest’ultimo caso, l’istanza di sospensione cautelare è proposta con ricorso davanti alla commissione*

altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22.

2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

3. In caso di eccezionale urgenza il presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio.

4. Il collegio, sentite le parti in camera di consiglio e delibato il merito, provvede con ordinanza motivata non impugnabile.

5. La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.

6. Nei casi di sospensione dell'atto impugnato la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

7. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

8. In caso di mutamento delle circostanze la commissione su istanza motivata di parte può revocare o modificare il provvedimento cautelare prima della sentenza, osservate per quanto possibile le forme di cui ai commi 1, 2 e 4.

- **art. 62, co. 1 :**

- 1. Avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, del codice di procedura civile.

- **art. 62, co. 2 :**

- 2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle

tributaria che ha emesso la pronuncia impugnata per cassazione e il giudice non può decidere se la parteistante non ha dimostrato di aver depositato il ricorso per cassazione contro la pronuncia medesima .”

- In generale si propone di riscrivere l'art. 47 prevedendo che la sospensione possa essere dichiarata già in presenza dell'accertamento, senza aspettare l'iscrizione a ruolo.

- **art. 62, co. 1 :** si propone di aggiungere il seguente periodo: *“a tale sentenza è applicabile l'art. 373 del codice di procedura civile, intendendosi che la sospensione dell'esecuzione della sentenza sospende la riscossione prevista dall'art. 68 del presente decreto.”*

- **art. 62, co. 2 :** si propone di aggiungere il seguente periodo: *“Dato quanto disposto dall'art. 25, comma 2, le parti non sono tenute a depositare atti e documenti dei gradi di giudizio davanti alle commissioni tributarie, fermo*

del presente decreto. Non si applica al procedimento tributario innanzi alla Corte di Cassazione la sanzione della improcedibilità di cui all'art. 369, comma 2, n. 4 del cod. proc. Civ.

l'obbligo per il ricorrente di chiedere alla segreteria della commissione che ha pronunciato la decisione impugnata di trasmettere alla cancelleria della Corte di cassazione il fascicolo d'ufficio, a norma dell'art. 369, ultimo comma, del codice di procedura civile."

In linea generale, e sempre allo scopo di semplificare e rendere più celere la giustizia tributaria, si propongono anche i seguenti interventi:

1. Estendere la possibilità della conciliazione giudiziaria anche nel secondo grado di giudizio, cioè presso al Commissione Tributaria Regionale
2. Potenziare gli istituti deflattivi, prevedendo anche una forma di conciliazione, magari con l'intervento degli Ordini Professionali
3. Varo del processo telematico subito dopo la sperimentazione in corso
4. Prevedere una forma di raccolta della giurisprudenza delle Commissioni Locali in collaborazione con gli ordini professionali.

CONSIDERAZIONI FINALI

Il problema tributario ha un aspetto formale ed uno sostanziale; la promulgazione di leggi, sempre più oscure e complesse, determina soltanto confusione nei contribuenti e nell'amministrazione.

Le leggi fiscali, dal momento che interessano qualunque tipo di contribuente, dovrebbero essere semplici e scritte con chiarezza; il contenzioso è anche conseguenza di questa pessima scrittura delle leggi.

La realtà vera del problema è che se non si crea e si coltiva una cultura dello Stato che faccia assimilare al contribuente la dimensione etica del dovere di pagare le imposte e ai governanti che sono responsabili del modo in cui l'Amministrazione raccoglie ed essi spendono i soldi loro faticosamente consegnati, il rapporto fiscale resterà senza soluzione, se non quella di mantenere un elevato contenzioso e una reciproca diffidenza tra contribuenti ed Amministrazione.