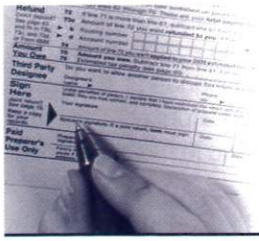

Giudice Tributario: onorario o togato?

a cura di Domenico Caputo

Appunti in tema di comparazione con gli altri sistemi tributari nazionali

Sappiamo bene che la nostra giurisdizione tributaria, al contrario di quella ordinaria (civile e penale) ed amministrativa, non è esercitata esclusivamente da *magistrati togati*. Solo il Presidente della Sezione giudicante è un giudice togato, il quale però svolge contemporaneamente, come attività principale, la funzione di giudice ordinario od amministrativo e, pertanto, il proprio impegno nelle Commissioni tributarie può essere considerato per certi versi marginale.

E' stato acutamente osservato che se è vero che una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari, che svolgono ossia anche altre attività, è anche vero che non può essere esercitata in *magna pars* da giudici onorari, tranne il Presidente, come invece previsto nell'attuale nostro sistema processuale tributario.

E' altrettanto vero, peraltro, che sembra ormai prevalere - a partire dal *maxi* concorso a 960 posti riservato ai magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili in servizio, previsto dall'art. 39, 4° c., del D.L. n. 98/11, convertito dalla legge n. 111/11 - la propensione che il giudice tributario venga reclutato dalle fila delle varie magistrature e, quindi, proveniente esclusivamente da concorso, ma il numero dei componenti delle Commissioni tributarie provinciali e regionali risulta ancora "coperto" per lo più da rappresentanti *laici* (all'inizio del 2012, rappresentavano al momento oltre il 70% del totale).

Fin dalla prima epoca post-riforma degli anni '90, tale impostazione di fondo del sistema è stata ritenuta dai critici più attenti quale un *vulnus* nell'ordinamento della giustizia tributaria italiana, pur se appare ben delineata e regolamentata la questione relativa alle incompatibilità (ad es. commercialisti ed avvocati non nel campo tributario; dipendenti della pubblica amministrazione in pensione o in servizio presso uffici diversi da quelli finanziari, ufficiali della Guardia di finanza ed avvocati dello Stato a riposo).

Detta cautela, sempre secondo gli osservatori più attenti e critici, non può peraltro ritenersi adatta a superare, da un lato, l'innata difficoltà di molti giudici laici tributari a giudicare secondo obiettività e, dall'altra, la loro provenienza può costituire un fattore implicito ed inconsapevole per decidere in senso contrario o favorevole all'Amministrazione finanziaria.

La diversa provenienza dei giudici può condizionare anche il grado di professionalità degli stessi, da intendersi questa come preparazione ed idoneità allo svolgimento della funzione, ricordando che la professionalità, non meno dell'imparzialità, è un'esigenza costituzionale dalla quale non è possibile prescindere.

E' stato più volte detto che non vi può essere vera indipendenza senza professionalità, dal momento che chi non appare adeguatamente preparato finisce inevitabilmente per farsi influenzare da colui che appare più competente, venendo così meno il principio della collegialità della sentenza da emettersi.

Alla luce di quanto sopra rilevato sia pure necessariamente per sommi capi, sebbene l'attuale ordinamento processuale tributario abbia raggiunto importanti traguardi (*in primis* la durata abbastanza contenuta dei vari procedimenti), lo stesso sembra non garantire una sufficiente professionalità ed imparzialità dei giudici tributari non operando questi a tempo pieno, il che porterebbe ad una violazione del 2° comma dell'art. 111 Cost., sul *giusto processo* (pur non avendo la giurisdizione tributaria rilevanza costituzionale).

Chiaramente il discorso non può esaurirsi con queste semplici, ed anche scontate, considerazioni; tralasciando ad una prossima disamina più puntale le risultanze appena emerse, collegandole anche all'ulteriore questione relativa alla c.d. *dipendenza* delle Commissioni tributarie (e delle relative Segreterie) dall'apparato burocratico organizzativo che le gestisce e che è di stretta derivazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, il che costituirebbe ulteriore *ferita* ai principi di terzietà e di indipendenza del giudice tributario, ci piace in questa sede gettare le basi per scandagliare, ovviamente senza alcuna pretesa di completezza ed esaustività, come le legislazioni nazionali di altri Paesi affrontino la tutela giurisdizionale in campo tributario, ricavando laddove possibile utili indicazioni rispetto all'operato e alla funzione del giudice addetto.

È da premettere che risulta sempre abbastanza difficile la comparazione dei diversi sistemi tributari esistenti in quanto legata alla realtà nazionale esistente e non solo perché per farlo bisogna prendere in considerazione anche la realtà dei diversi tipi di contribuenti, delle loro mentalità, per non parlare dei vari modi di intendere la politica in genere e quella fiscale in particolare.

Come primo approccio, gli appunti che seguono tracciano i lineamenti essenziali dei modelli di "processo tributario" dei Paesi più vicini al nostro, quali la Francia, la Gran Bretagna e la Germania.

Fonte insostituibile e preziosa per compiere detta ricerca resta il testo di Mario Comba, *Lineamenti di giusti-*

zia tributaria comparata, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione tributaria centrale*, a cura di Giovanni Paleologo, Milano, 2005.

1. Sistema francese

In Francia non esiste un'apposita ed unica giurisdizione tributaria, le liti tra il fisco ed i contribuenti sono suddivise tra i giudici amministrativi ed i giudici ordinari, secondo regole procedurali *(Livre des procèdures fiscales)* che prevedono che le imposte dirette e quelle sull'IVA rientrano nella giurisdizione dei tribunali amministrativi, mentre l'imposta di registro, le tasse di pubblicità immobiliare, le tasse di bollo ed, in generale, tutte le imposte indirette ed assimilate rientrano nella giurisdizione ordinaria.

Il duplice modello di giurisdizione è privo di una occasione di riconduzione ad unità dell'interpretazione della legge in quanto il Consiglio di Stato, da una parte, e la Corte di Cassazione, dall'altra, costituiscono i due ultimi gradi di giudizio; i conseguenti ed eventuali conflitti di giurisdizione sono risolti da un apposito organo *(il Tribunal des conflits)*, composto in parti uguali da giudici amministrativi ed ordinari. Peraltro è stato osservato che le due giurisdizioni, naturalmente autonome l'una dall'altra, tendono ad offrire una lettura uniforme dei temi più rilevanti, confinando le divergenze a questioni secondarie.

Sia la fase amministrativa che quella ordinaria constano di tre gradi di giudizio, esercitati ovviamente da giudici di professione, Tribunale e Corte amministrativa ed, infine, dopo una procedura di verifica di ammissibilità Consiglio di Stato per il giudizio amministrativo, *Tribunal de Grande Istance*, Corte d'Appello e, sempre previa verifica di ammissibilità del ricorso, Corte di Cassazione per il giudizio ordinario. I contribuenti devono essere rappresentati da un avvocato.

Il giudice amministrativo, come quello ordinario, conosce dell'intero rapporto tributario e non solo dell'atto impugnato, ha competenza piena e non si limita al solo annullamento o conferma dell'atto, ma può modificare l'importo dell'imposta dovuta.

C'è ancora da dire che in effetti è quasi assoluta la preminenza della giurisdizione amministrativa su quella ordinaria, considerato che l'attuale struttura del sistema tributario francese, nel quale l'imposizione diretta e quella sull'IVA coprono la grandissima parte delle entrate fiscali, tanto che il contenzioso verte quasi per il 90% su tali imposte e, pertanto, rientra nella giurisdizione amministrativa.

Comunque la caratteristica essenziale del contenzioso tributario francese è rappresentata dal *previo esperimento* di una procedura di reclamo da svolgersi innanzi all'Amministrazione finanziaria, la cui natura, pur essendo comunemente considerata di tipo amministrativo, presenta comunque alcune peculiarità di tipo contenzioso (pregiudiziale amministrativa).

Infatti, i contribuenti possono adire il giudice solo dopo l'esperimento di una fase amministrativa obbligatoria presentando reclamo presso lo stesso ufficio che ha emanato l'atto, potendo chiedere nel medesimo atto anche la sospensione della riscossione.

L'Amministrazione, nei sei mesi successivi alla presentazione dell'istanza di riesame del contribuente, ha diverse possibilità:

a) dare immediato riscontro della ricezione del reclamo e rispondere entro trenta giorni, salvo che la complessità della fattispecie non consenta di rispettare tale termine, in questo ultimo caso l'amministrazione da notizia al contribuente dello stato della pratica.

Il contribuente se insoddisfatto della risposta ricevuta può chiedere che il caso sia posto all'attenzione del capo ufficio: *Chef de brigate o Responsable du centre*, il quale è obbligato, onde evitare vizio di legittimità del procedimento, a convocare personalmente il contribuente in contraddittorio per tentare la conciliazione, che nella maggioranza dei casi viene raggiunta.

Se la conciliazione ha esito negativo, contro la decisione del capo ufficio, il contribuente può rivolgersi al superiore gerarchico: *Interlocutor Departimentale*;

b) può non rispondere, e l'istanza si intende rigettata per silenzio rifiuto, e quindi il contribuente può presentare ricorso al Comitato Dipartimentale dell'imposte dirette e delle tasse sulla cifra di affari, organo imparziale competente a pronunciarsi solo su questioni di fatto, oppure proporre ricorso giurisdizionale;

c) può scegliere di sottoporre l'istanza direttamente all'Autorità Giudiziaria nei casi in cui ritenga che la propria decisione non porrebbe termine alla controversia, ad es. quando presso l'organo giurisdizionale pende già una controversia contro il medesimo contribuente e per la medesima contestazione, ma relativa ad un anno di imposta diverso oppure quando per l'elevato valore della controversia ed il probabile esito sfavorevole per il contribuente presupponga comunque l'azione giudiziaria da parte di quest'ultimo.

In tali casi l'istanza del contribuente assume valore di atto introduttivo del procedimento giurisdizionale.

Salvo che per iniziativa dell'ufficio, il contribuente può proporre ricorso al giudice decorsi sessanta giorni dalla comunicazione della decisione di rigetto ovvero dal silenzio rifiuto.

E' indubbio che la fase amministrativa, così capillare, condiziona irrimediabilmente la successiva fase giurisdizionale in quanto il contribuente non potrà modificare in giudizio la *causa petendi* ed il *petitum* indicati nel reclamo.

In conclusione lo strumento del previo reclamo appena delineato consente senz'altro all'Amministrazione tributaria francese di riesaminare tutti i provvedimenti che il contribuente intende impugnare, nel quadro di una procedura che pur non potendosi considerare di pieno contenzioso, appare comunque caratterizzata da un elevato livello di garantismo e formalità. Effetto immediato di ciò è che il contenzioso giurisdizionale è ridotto ai soli casi nei quali vi sono posizioni effettivamente inconciliabili.

Ulteriore risultato dell'intera organizzazione è che i giudici amministrativi francesi, *togati ed a tempo pieno*, nella materia tributaria acquisiscono assoluta professionalità e capacità tali con il loro operato da influenzare e dettare le linee guida per la risoluzione delle controversie specifiche, anche nella giurisdizione, per così dire *parallela*, ordinaria, ribadendo quanto già accennato e cioè che detta ripartizione di giudizio nei fatti non crea difficoltà giuridiche se non in maniera del tutto marginale.

2. Sistema inglese

Le liti fiscali in Gran Bretagna sono discusse in primo luogo innanzi ai cosiddetti *Tax Tribunals*, semplificando; il *General Commissioner* e lo *Special Commissioner* per le imposte dirette ed il *VAT* and *Duties Tribunal* per l'IVA e le altre imposte indirette.

Avverso le decisioni di tali organi è ammesso poi il ricorso alle Corti ordinarie: in primo grado innanzi alla *High Court*, dove siedono tre giudici ordinari e due esperti in materia tributaria, e poi alla *Court of Appeals* ed infine alla *House of Lords*.

Per poter ricorrere in primo grado, il cui termine è ordinariamente di trenta giorni, davanti al *Tax Tribunal* la formalità è minima: non esiste l'obbligo di difesa tecnica e l'impugnazione avviene compilando un modulo prestampato di ricorso.

I *Tax Tribunals* inglesi, come detto articolati in due gradi di giudizio, in ossequio alla esclusiva sovranità del Parlamento inglese di cui sono diretta emanazione e che ne detta via via il numero e le competenze, si collocano in una posizione a volte definita ibrida tra la funzione amministrativa e quella giurisdizionale, in quanto esercitano attività di amministrazione giudiziale.

Sono, infatti, quasi sempre emanazione dell'Amministrazione centrale, dalla quale dipendono per la loro organizzazione, le loro risorse e frequentemente anche per la nomina dei loro componenti, ma hanno il compito di giudicare sui ricorsi dei contribuenti contro le decisioni di quella stessa Amministrazione, secondo una procedura che si avvicina molto a quella giurisdizionale. Peraltro va detto che i *Tax Tribunals* presentano numerose caratteristiche intrinseche delle Corti ordinarie e sono regolati da un proprio codice di procedura; essi si distinguono in Commissioni Generali e Commissioni Speciali: le prime non necessitano di essere particolarmente qualificate nella loro composizione, mentre le altre richiedono componenti qualificati legalmente ed esperti in diritto, stante che si occupano di casi delicati e difficili che includono l'evasione fiscale, le tasse sulle società ed altre questioni di particolare rilevanza giuridica.

Come accennato, poi le decisioni dei *Tax Tribunals* possono essere impugnate innanzi alle Corti ordinarie, ma solo per motivi di diritto, il che significa in sostanza che il *fatto* viene accertato in via definitiva dai *Tax Tribunals* stessi.

Anche la prassi del Regno Unito attribuisce molta importanza alla prevenzione del contenzioso, in quanto esistono specifiche modalità e particolari uffici affinché in sede amministrativa possano dirimersi i contrasti insorti.

A tale riguardo esistono delle precise procedure di reclamo che indicano un determinato numero di livelli gerarchici ai quali i reclami possono essere inviati, sia l'*Inland Revenue* che al *Customs and Excise*.

Al fine di rendere meno difficili le complesse norme fiscali, l'Amministrazione finanziaria ha pubblicato un consistente numero di regole di comportamento con le quali si stabilisce come debba essere interpretata ed applicata la legge in relazione a determinate circostanze ed a determinate classi di contribuenti.

Nel Regno Unito per gli uffici sono stati emanati specifici codici di comportamento che riconoscono procedure standard da seguire nello svolgimento di determinate funzioni e che costituiscono la traccia per interpretare le singole leggi e sono stati pubblicati manuali ad uso dei funzionari che concretizzano una sorta di guida per rendere meglio operante l'intero sistema normativo fiscale.

In ogni caso il funzionario deve tenere conto che in caso di mancato accoglimento delle giuste lagnanze del contribuente, questi potrà sempre adire il *Judicial review* o addirittura intentare un'azione diretta per risarcimento danni.

Alla base di tutto, però, sta la coscienza del funzionario di non sentirsi un impositore di tributi, ma un addetto al corretto funzionamento della macchina fiscale.

3. Sistema tedesco

E' importante segnalare in primo luogo che la giurisdizione tributaria in Germania è esercitata, in primo grado, da giudici speciali amministrativi completamente indipendenti e separati dall'Amministrazione finanziaria, che compongono le Corti tributarie dei Lander, dette *Finanzgericht* (18 in tutto il Paese).

Le Corti fiscali giudicano in collegi composti da cinque giudici, tre professionali e due onorari, questi ultimi però, per rispettare il principio di specialità indicato, partecipano alla discussione orale, ma non alla decisione né alla redazione della sentenza. Sono, altresì nominati, per un solo quadriennio da una Commissione mista Corte tributaria - Amministrazione finanziaria, ed assolvono in definitiva la funzione di *semplici* esperti della materia.

Lo svolgimento del processo innanzi al *Finanzgericht* inizia con la presentazione della domanda che può essere di annullamento di un atto amministrativo tributario o di impugnazione del silenzio dell'Amministrazione tributaria a fronte di una istanza del contribuente.

Contro le sentenze delle Corti è ammesso appello alla Cassazione tributaria, la *Bundesfinanzhof*, composta da 11 sezioni per 60 giudici.

La Cassazione giudica solo in punto di diritto, in quanto il fatto è definitivamente accertato dalla Corte in primo

grado, a meno che vengano riscontrati errori di procedura che impongano l'annullamento con rinvio.
Peraltro il ricorso alla *Bundesfinanzhof* è proposto in percentuale assai limitata, si parla del ca. 5% delle decisioni delle Corti tributarie dei Lander, il che sta ampiamente a significare l'ottimo funzionamento e professionalità di queste nell'esaurire la procedura contenziosa.
Anche in Germania, non diversamente dagli altri Paesi, è stabilito il previo ricorso amministrativo contro gli atti dell'Amministrazione.
I rimedi ammessi sono di due tipi: lo *Einspruch*, da presentarsi allo stesso organo che ha emanato il provvedimento impugnato, e la *Beschwerde*, proposta all'organo gerarchicamente superiore.
Il ricorso amministrativo può concludersi con un accordo, ed allora l'Amministrazione modificherà il proprio provvedimento nel senso concordato, ovvero con una decisione formale dell'ufficio che rigetta la richiesta del contribuente, oppure la accoglie solo in parte, oppure ancora modifica il proprio provvedimento ma in senso peggiorativo. Qualora l'ufficio non emetta alcuna decisione entro sei mesi dalla presentazione del ricorso, lo stesso si considera rigettato. In tutte queste ipotesi, il contribuente può quindi adire il *Finanzgericht*.
Lasciamo a successivi appunti, l'esame dei lineamenti essenziali dei processi tributari in altri Paesi europei, quali la Spagna e non europei, quali gli Stati Uniti ed il Brasile, esprimendo le necessarie conclusioni generale; tuttavia una prima risultanza, dopo aver considerato gli apparati del contenzioso degli Stati appena descritti, non può sfuggire: la fase effettivamente giurisdizionale del contenzioso tributario riguarda casi davvero *inconciliabili* e, pertanto effettivamente meritevoli dell'intervento di un giudice *terzo* imparziale e professionale.

Domenico Caputo

Cassazione Tributaria: L'accertamento con metodo sintetico deve essere annullato, se il contribuente dimostra con idonea documentazione la permanenza sui propri conti di disponibilità proveniente da disinvestimenti

L'accertamento con metodo sintetico deve essere annullato, se il contribuente dimostra con idonea documentazione la permanenza sui propri conti di disponibilità provenienti da disinvestimenti. A tal fine è sufficiente l'esibizione dell'estratto conto da cui desumere che non si è trattato di somme semplicemente in "transito".
È quanto emerge dalla sentenza 18 febbraio 2014 n. 8995 della Corte di Cassazione.
La vicenda. Un contribuente ha proposto ricorso avverso un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva determinato sinteticamente un reddito tassabile superiore a quello denunciato, basandosi su indici sintomatici di capacità contributiva (il possesso di alcuni immobili e di un'autovettura).
Il ricorso del contribuente è stato rigettato dalla CTP con sentenza poi riformata dalla CTR, secondo la quale era stata raggiunta la prova della disponibilità di somme derivanti da disinvestimenti e, dunque, della disponibilità di redditi esenti.
Ebbene, con la pronuncia in rassegna la Suprema Corte ha cassato la decisione del giudice di merito, avendo ritenuto fondata la doglianza dell'Ufficio ricorrente secondo cui il contribuente non aveva fornito la prova che i redditi esenti fossero stati utilizzati proprio per coprire le spese contestate. Osservazioni della SC. Gli Ermellini ricordano che, qualora l'Amministrazione Finanziaria determini sinteticamente il reddito del contribuente, quest'ultimo è ammesso a dimostrare che il maggior reddito determinato dall'Ufficio è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta. L'entità di questi importi e la durata del loro possesso devono, però, essere provati con idonea documentazione. La prova dell'entità e della durata del possesso, infatti, consente di desumere che i redditi esenti sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, non essendo sufficiente a tal fine il semplice "transito" delle somme sui conti dell'accertato. Ad avviso della SC, un siffatto onere probatorio non è particolarmente oneroso, potendo essere assolto mediante la produzione degli estratti conto.
Insomma, la pronuncia lascia intendere che il contribuente può superare la presunzione dell'Ufficio dimostrando un saldo bancario sufficientemente capiente rispetto al reddito accertato sinteticamente. Ciò rappresenta un'importante apertura rispetto all'indirizzo più rigoroso secondo cui il contribuente deve dimostrare che la spesa per incrementi patrimoniali è stata proprio sostenuta con i redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, e non già con qualsiasi altro reddito dichiarato.

Fonte: Redazione Fiscal Focus