IL MANIFESTO DEL CONTRIBUENTE

– L'illegittima alternativa: pagare o conciliare –

Premessa.

A seguito delle numerose modifiche amministrative e giudiziali – deficitarie ed inefficaci, a parere degli scriventi – operate nel settore tributario, appaiono evidenti i continui intenti limitativi del diritto di difesa dei contribuenti, che vengono messi costantemente innanzi ad un illegittimo bivio: pagare o conciliare.

A questa filosofia astringente e persecutoria, soggiacciono ormai la gran parte dei contribuenti onesti, che si vedono raggiunti da atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria recanti, in buona parte, pretese erariali illegittime e prive di fondamento.

Il tessuto economico-finanziario del Paese si presenta, ormai, con una grossa nube sovrastante che prende il nome di "lotta all'evasione fiscale".

In questo contesto, spesso terroristico e poco rassicurante per la molteplicità dei contribuenti, non si può prescindere, in prim'acchito, dal fornire alla moltitudine una precisa definizione del concetto di "evasione fiscale"; non di rado, infatti, capita di essere additati come "evasori", per il solo fatto, ad esempio, di aver ricevuto una cartella di pagamento (spesso illegittima nell'*an* e nel *quantum*).

Nelle righe che seguono, si cerca di fare chiarezza sulla manifestazione del diritto di difesa dei contribuenti, garantita costituzionalmente, ma ormai lesa e limitata dalle numerose novità legislative, che seminano solo confusione normativa ed evidenti disparità operative tra fisco e contribuenti.

Il comune denominatore, dunque, è la lotta all'evasione, che si profila come presupposto di base ai fini dell'attuazione dei principi cardini delle norme tributarie vigenti, delle leggi costituzionali, oltre che come unica garanzia di civiltà e convivenza; è giusto combattere l'evasione fiscale, ma, allo stesso tempo, bisogna consentire una corretta e piena difesa dei contribuenti, senza limitazioni giuridiche e sostanziali.

Il contribuente onesto deve, come garantito dalla Costituzione – art. 111 – potersi difendere con gli strumenti predisposti a garanzia dei suoi diritti, senza essere costretto ad operare scelte radicali prive di fondamento alcuno.

1. **Modifiche organizzative: D. L. 27 giugno 2012, n. 87, art. 4, comma 6. – – recante "*misure urgenti in materia di efficientamento, valorizzazione e dismissione del patrimonio pubblico, di razionalizzazione dell'amministrazione economico-finanziaria, nonché misure di rafforzamento del patrimonio delle imprese del settore bancario.*" –**

La modifica varata dal D.L. 27 giugno 2012, n. 87 – recante "misure urgenti in materia di efficientamento(!!), valorizzazione e dismissione del patrimonio pubblico, di razionalizzazione dell'amministrazione economico – finanziaria, nonché misure di rafforzamento del patrimonio delle imprese del settore bancario" – prevede, all'art. 4, comma 6, che: " *a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto* ***la direzione della giustizia tributaria*** *e la direzione comunicazione istituzionale della fiscalità* ***sono trasferite****, con il relativo assetto organizzativo e gli attuali titolari,* ***al dipartimento dell'amministrazione generale del personale e dei servizi.*** *La direzione comunicazione istituzionale della fiscalità assume la denominazione di direzione comunicazione istituzionale e svolge propri compiti con riferimento a tutti i compiti istituzionali del Ministero. Il dipartimento delle finanze, direzione legislazione tributaria, esercita le competenze in materia di normativa, monitoraggio e analisi del contenzioso tributario; il predetto dipartimento continua inoltre ad esercitare le competenze in materia di coordinamento della comunicazione relativa alle entrate tributarie e alla normativa fiscale*".

Il successivo art. 12 prevede che: " *il presente decreto entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sarà presentato alle Camere per la conversione in legge*".

In buona sostanza, stando al tenore della norma, tutto il personale amministrativo delle commissioni tributarie provinciali e regionali passerà dal Dipartimento delle finanze al "Dag" – Dipartimento amministrazione generale del ministero dell'economia – , una struttura che non ha niente in comune con la Direzione di giustizia tributaria, in cui i funzionari hanno costruito la storia degli uffici, incentrando in modo univoco le proprie competenze da monomandatari della giustizia tributaria.

Il processo di riforma in corso, che sembra voler assumere la struttura del TAR, denota **un declassamento del settore tributario**, che si vede ora accorpato ad un organismo – il Dag – che non ha mai avuto cognizione alcuna di tutto ciò che si è svolto nelle direzioni tributarie.

L'evidente intento di **sminuire l'importanza della giustizia tributaria**, contribuisce inevitabilmente ad un declassamento improvviso: ogni ruolo, ogni compito, ogni mansione sarà filtrato dal Ministero dell'economia, con la sola ed unica conseguenza di destrutturare, organicamente e proceduralmente, ogni esigenza, ogni funzione ed ogni significato ad una categoria, come quella tributaria, che svolge un ruolo fondamentale nella lotta all'evasione.

Il personale delle commissioni tributarie, ovviamente, ha sollevato notevoli polemiche a riguardo, anche alla luce del fatto che ad opera del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, convertito con modif. dalla L. 15 luglio 2011 n.111, art. 37, comma 6 , è stato introdotto nel processo

tributario, in un'ottica di regolamentazione delle spese di giustizia e, quindi, di efficienza del sistema giudiziario, il contributo unificato, unica fonte di sovvenzionamento della giustizia che "lotta contro l'evasione".

Questa è l'esatta dimostrazione del fatto che , sia da un punto di vista organizzativo, che da un punto di vista gestionale, **il MEF intende sminuire il valore e l'importanza della giustizia tributaria, affinché il processo di ridimensionamento delle commissioni tributarie sia predisposto e asservito sempre più al MEF stesso.**

Appare, dunque, opportuno ricordare che il MEF è parte attiva del processo tributario; viene da sé, così, la palese violazione dei principi di terzietà e di imparzialità, garantiti dalla Costituzione e puntualmente violati dal "contraente più forte".

Dirigere il Df nel Dag, significherebbe connotare di legalità il conflitto di interessi già esistente tra il fisco come parte processuale, che allo stesso tempo si troverebbe ad essere l'organizzatore della giustizia tributaria.

Non è dato sapere quale connotazione giuridica, oltre che costituzionale, possa appartenere, *in re ipsa*, ad una "riorganizzazione" di questo genere, ma sarebbe auspicabile che la giustizia tributaria fosse gestita da un organo terzo, imparziale, estraneo ai fatti di causa, oltre che giusto, quale la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia.

Infatti, ai sensi dell'art. 111 della Costituzione, il Giudice, per essere terzo ed imparziale deve anche "apparire tale", cioè non dipendere gerarchicamente da una delle parti in causa, com'è nell'attuale normativa.

2. Modifiche procedurali – accertamento esecutivo, mediazione fiscale obbligatoria, precedenti conformi ai fini del ricorso per cassazione – .

Nel corso del 2011 e del 2012 ci sono stati numerosi interventi legislativi che hanno prodotto, e continuano a produrre, soltanto delle limitazioni al diritto di difesa dei contribuenti, creando non pochi problemi – spesso di impraticabile risoluzione – soprattutto nella fase relativa alla riscossione delle imposte.

In particolare, i nuovi istituti introdotti sono:

- **Accertamento esecutivo**: introdotto dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78 - coordinato con la legge di conversione 30 luglio 2010, n. 122, art. 29; successivamente modificato (ovvero posticipato al 1 luglio 2011) dal D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 30, comma 2;
- **Reclamo e mediazione obbligatoria:** disciplinato dall'art. 17 bis D. Lgs. 546/92, introdotto dal D.L. n. 98 del 06.07.2011 – convertito con modificazioni in L. n. 111 del 15.07.2011, pubblicata sulla Gazzetta ufficiale del 16 luglio 2011 (manovra economica 2012-2014)– , art.. 39 commi 9 – 10 – 11;

- **Inammissibilità del ricorso per Cassazione:** disciplinato dall'art. 360 bis c.p.c., introdotto dalla L. 18.06.2009, n. 69, art. 47.

a. Accertamento esecutivo

Il D.L. 31.5.2010, n. 78, c.d. "Manovra correttiva 2010", convertito dalla Legge 30.7.2010 n. 122 ha introdotto "*misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica*".

In particolare, l'art. 29 del citato Decreto, rubricato *"Concentrazione della riscossione nell'accertamento",* in un'ottica di *"potenziamento"* dell'attività di riscossione ha stabilito che a decorrere dagli atti notificati:

- **a partire dall'1.7.2011 (termine successivamente prorogato al 01.10.2011);**
- **relativi ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2007 e successivi;**

gli avvisi di accertamento per II.DD. ed IVA emessi dall'Agenzia delle entrate ed il connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni dovranno contenere l'intimazione al pagamento entro il termine di presentazione del ricorso.

A seguito di tali modifiche la disciplina in esame prevede, ora, che:

- gli avvisi di accertamento emessi dall'Ufficio sono <u>esecutivi</u> trascorsi 60 giorni dalla notifica.

In particolare, si evidenzia che, per effetto della predetta Manovra, la nuova disciplina consentirà all'Ufficio di avviare, **con una maggior rapidità**, le procedure di riscossione; infatti, gli atti notificati, a **partire dall'1.10.2011,** oltre alla quantificazione della pretesa impositiva, devono altresì contenere l'intimazione ad adempiere all'obbligo di pagamento:

- degli importi negli stessi indicati entro il termine per la presentazione del ricorso (sessanta giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento); ovvero

- degli importi dovuti a titolo provvisorio ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973 (i.e. un terzo delle imposte corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati e dei relativi interessi) in caso di tempestiva impugnazione dell'atto.

Di non poca importanza i disagi recati dalle modifiche relative alla nuova procedura di riscossione; i contribuenti, in ogni caso, alla scadenza del primo termine previsto, dovranno comunque pagare all'erario una parte delle maggiori imposte.

Si pensi a tutti i casi in cui le pretese avanzate dall'Ufficio siano totalmente infondate e illegittime; anche in questi casi, il contribuente non avrà nessuna garanzia a fronte dell'illegittimità degli atti a lui notificati, se non quella di proporre ricorso avverso la competente commissione, e contestualmente pagare!

In più, al ravvisarsi di condizioni di "pericolo per la riscossione", l'agente potrà finanche procedere con l'espropriazione forzata, fomentando, a parere della scrivente, una sorta di traslochi di beni mobiliari e immobiliari dai titolari degli stessi a contribuenti occulti al fisco.

Infatti, proprio nella lotta all'evasione, è emerso ultimamente che una vasta gamma di contribuenti sono sconosciuti al Fisco, nonostante siano proprietari di beni di lusso di ogni categoria, ovviamente al netto di qualsivoglia impiego lavorativo produttivo di reddito.

L'esecutività degli accertamenti, pone sì una più celere ristrutturazione del debito pubblico, ma favorisce, allo stesso tempo l'occultazione di una grossa fetta di redditi, incrementando così i redditi "evasi", in contrasto con chi le imposte le ha sempre pagate.

b. Reclamo e mediazione obbligatoria

Con il D.L. n. 98 del 06.07.2011 – convertito con modificazioni in L. n. 111 del 15.07.2011, pubblicata nella Gazzetta ufficiale del 16 luglio 2011 (manovra economica 2012-2014)– , è introdotto, dall'art. 39, commi 9 – 10 – 11, l'art. 17 bis D. Lgs. 546/92 (recante disposizioni in materia di processo tributario), rubricato "il reclamo e la mediazione".

La relazione di accompagnamento al disegno di legge lo identifica come un ***rimedio amministrativo per deflazionare il contenzioso relativo ad atti di valore non elevato, emessi dall'Agenzia delle entrate***" e notificati ai contribuenti a partire dalla data del 1° aprile 2012.

Le perplessità dell'istituto sono molteplici.

Al di là del contesto economico attuale del Paese, non sembra che la disciplina in esame ponga un reale beneficio deflativo agli "eccessi giudiziali".

Sicuramente possiamo ritenerlo un filtro, stante le determinate caratteristiche ed i presupposti applicativi che richiede la procedura, ma, come sempre, nelle novità legislative, l'Ufficio non pone il contribuente nelle condizioni di poter usufruire a pieno dei propri diritti di difesa, senza contare le lacune normative a corredo della norma introdotta, facente funzione amministrativa – preprocessuale.

Anche in questo caso, emerge una violazione costituzionale dei principi di cui all'art. 111; la titolarità delle competenze di risoluzione delle controversie in materia di reclamo è affidata ad un organo distaccato dagli uffici da cui promanano gli atti impositivi, rubricati "uffici legali", ma figli della stessa madre, l'Agenzia delle entrate!

Non v'è incertezza alcuna, siamo dinnanzi, ancora una volta, ad una gravissima incongruenza normativa, produttiva di effetti devastanti sulla molteplicità dei contribuenti, appellati, per giunta "evasori"!

Il conflitto di interessi intercorrente tra l'ufficio mittente e l'ufficio mediatore è lapalissiano, lesivo dei diritti costituzionalmente garantiti ed altamente vessatorio.

Inoltre, non si comprende in quale sfaccettatura possa inserirsi l'introduzione di un filtro di natura amministrativa pre-processuale nella famigerata lotta all'evasione, soprattutto alla luce di uno dei presupposti applicativi dell'istituto: "*per le controversie di valore non superiore ai ventimila euro…*".

Senza contare, poi, che "*la proposizione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso*" – comma 2, art. 17.

In sostanza, ci si chiede dove siano andati a finire i principi di buona fede, collaborazione, affidamento, principi garantiti costituzionalmente, ma costantemente disattesi nel ramo tributario, nonostante la

materia del contendere si basi su diritti indisponibili, sulla capacità contributiva dei soggetti ricorrenti e sul potere, ormai sempre più esteso, del contraente più forte: il fisco.

Ad oggi, non abbiamo ancora dei benefici relativi all'introduzione del reclamo obbligatorio e sicuramente non riuscirà difficile immaginare che la lotta all'evasione non poggerà le sue radici risolutive su questo istituto.

c. Inammissibilità del ricorso per Cassazione

A seguito della riforma al codice di procedura civile, operata dalla L. 18 giugno 2009, n. 69, ed in virtù del rinvio contenuto nell'art. 1 del D. Lgs. 546/92, è stato introdotto l'art. 360 bis c.p.c., il quale prevede, al comma 1, un motivo di inammissibilità del ricorso ovvero quando "*il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa*".
Questo significa che sarà rigettato il ricorso contro una decisione conforme all'orientamento della Cassazione. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate per la prima volta in ordine all'interpretazione dell'art. 360 bis, n. 1, c.p.c., enunciando il seguente principio di diritto: "*La Corte rigetta il ricorso, perché manifestamente infondato, se, al momento in cui pronuncia, la decisione di merito si presenta conforme alla propria giurisprudenza e il ricorso non prospetta argomenti per modificarla* (Cass., SS.UU., Ord. 6 settembre 2010, n. 19051).
In un'ottica di deflazione del contenzioso, potrebbe dirsi anche efficiente la norma inserita, ma non bisogna mai dimenticare la funzione fondamentale nomofilattica della Corte di Cassazione; il controllo di legittimità operato dalla stessa testimonia come, seppur in presenza di fattispecie analoghe, l'errore di applicazione della norma è sempre in agguato, a prescindere dall'orientamento conforme o meno.

Anche in questo caso, è violato il diritto di difesa del contribuente, per giunta con la sanzione più invalidante: l'inammissibilità.

3. Proposte di modifica legislativa.

Alla luce di quanto esposto e documentato, anche in vista della prossima riforma fiscale, risulta assolutamente necessaria una riforma del processo tributario nel rispetto dell'art. 111 della Costituzione (in tema di condizioni di parità delle parti e di imparzialità del giudice, estraneo ai fatti di causa) e dell'art. 24 della Costituzione (in relazione all'inviolabilità del diritto di difesa in ogni stato e grado del processo).

Il contribuente deve essere posto sullo stesso piano processuale del fisco, al fine di poter verificare le condizioni costituzionali degli articoli citati; deve poter esercitare tutti i poteri istruttori e difensivi, senza alcuna limitazione (tantomeno "legalizzata").

Legalizzare le restrizioni dei principi costituzionali a difesa dei contribuenti è la prima delle cause dell'evasione fiscale; i controlli ed i poteri del fisco diventano sempre più pressanti, gli strumenti predisposti al fine di verificare le incongruenze normative fiscali aumentano sempre

più, ed in tale ottica **è opportuno ampliare anche gli strumenti di difesa dei contribuenti, e non cercare di limitare gli unici mezzi di difesa, attualmente a disposizione, in funzione di una caccia alle streghe senza fine e senza risultati.**

In definitiva, *de iure condendo*, dopo aver completamente abrogato gli istituti relativi all'accertamento esecutivo, al reclamo obbligatorio ed ai profili di inammissibilità del ricorso per Cassazione – come espressi nei paragrafi precedenti – il nuovo processo tributario si deve preoccupare di rispettare i seguenti principi:

- il processo non deve essere più gestito dal MEF, che ricordiamo è parte processuale come il contribuente, ma deve essere gestito da un organo terzo e imparziale, come la Presidenza del Consiglio dei ministri o il Ministero della Giustizia;
- i giudici devono essere "a tempo pieno", professionali, specializzati nella materia tributaria e devono ricevere compensi dignitosi e congrui all'attività che svolgono, parificati a quelli dei giudici ordinari (ricordiamo che il MEF corrisponde ai giudici tributari la somma di € 25,00 a sentenza depositata e nulla corrisponde per le ordinanze di sospensione – ad oggi, non è ancora stato corrisposto il compenso per il II semestre 2011! –);
- questo provoca una palese ed inequivocabile mortificazione per il delicato ed importante ruolo svolto dai giudici tributari, circostanza di cui si dovrebbe assolutamente ed immediatamente interromperne gli effetti;
- i conferimenti di incarichi ai giudici devono avvenire per concorso pubblico (in primo grado il giudice deve essere monocratico ed in secondo grado collegiale);
- non vi devono assolutamente essere limiti nella fase istruttoria della difesa, motivo per cui, in corrispondenza di quanto sancito dalla Costituzione, oltre che in pieno rispetto alle norme del codice di procedura civile applicabili al processo tributario, devono essere ammesse la testimonianza ed il giuramento;
- le ordinanze di sospensione devono potersi impugnare nel grado di appello, sia in caso di accoglimento che in caso di rigetto, corredate dalle opportune e congrue motivazioni;
- deve essere consentita, in appello, la sospensione della sentenza di primo grado;
- in appello, dev'essere consentita la conciliazione giudiziale, ovviamente, con una diversa gradazione delle sanzioni applicabili;
- le sentenze, ove non sospese, devono avere efficacia esecutiva immediata sia per quanto riguarda i rimborsi sia per le spese di giudizio;
- ai giudici tributari deve essere concessa la facoltà di decidere secondo equità;
- tra gli atti impugnabili – ex art. 19 D. Lgs 546/92 – deve essere inserito anche il diniego di autotutela, sia tacito che espresso;
- i giudici tributari devono poter decidere, sulla base delle loro valutazioni di merito, anche relativamente ai risarcimenti conseguenti ad atti illegittimamente notificati, purchè il contribuente ne dia opportuna e documentata prova.

Conclusioni.

La riforma fiscale in cantiere deve tenere conto delle grosse lacune oggi presenti nel percorso processuale – tributario, adoperandosi per una urgente e necessaria riforma del processo tributario; perché, se è giusto e corretto combattere l'evasione fiscale, dev'essere altrettanto giusto e corretto, nonchè costituzionalmente legittimo, concedere la facoltà (attualmente garantita dalla Costituzione, almeno sulla carta) al contribuente onesto, di difendersi al cospetto di un giudice terzo ed imparziale, oltre che competente, senza soggiacere a nessun tipo di limitazione istruttoria o a nessun declassamento difensivo.

Nessun contribuente deve essere costretto a seguire questo illogico ed illegittimo bivio : pagare o conciliare!

Infine, è auspicabile che il presente "manifesto del contribuente" sia sottoscritto da tutti i cittadini - contribuenti, dai professionisti, dagli ordini professionali, al fine di sensibilizzare il Parlamento ad emanare la riforma tributaria, come delineato nelle note precedenti.

Combattere l'evasione è possibile, solo dopo aver ritrovato un dialogo paritario con il fisco, soprattutto in fase processuale.

Lecce, 20 luglio 2012

Avv. Maurizio Villani
Avv. Francesca Giorgia Romana Sannicandro

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
PATROCINANTE IN CASSAZIONE

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it