



Giudice tributario onorario o togato?

a cura di Domenico Caputo

APPUNTI IN TEMA DI COMPARAZIONE CON GLI ALTRI SISTEMI TRIBUTARI NAZIONALI 2a Parte

Nel "Rapporto trimestrale sullo stato del contenzioso tributario, periodo Aprile-Giugno 2014", redatto a cura del Dipartimento delle Finanze, Direzione della Giustizia Tributaria, reso noto lo scorso mese di settembre, risulta che complessivamente nei due gradi di giudizio i ricorsi presentati sono stati **63.573**, in diminuzione del 16,98% (pari a -13.007 ricorsi) rispetto all'analogo periodo del 2013.

In particolare, sono pervenuti **46.228** ricorsi presso le Commissioni tributarie provinciali e **17.345** appelli presso le Commissioni tributarie regionali.

Rispetto all'analogo periodo dell'anno precedente, cala il flusso dei ricorsi presentati nel primo grado di giudizio (-23,93%), mentre risulta in crescita il flusso degli appelli presentati nel secondo grado di giudizio (+9,71%).

Nello stesso periodo sono state definite complessivamente **81.613** controversie, con una riduzione tendenziale della produzione pari al 4,51% (-3.854 ricorsi) rispetto al 2013. In dettaglio, sono stati definiti **66.725** ricorsi presso le CTP (-2,51% rispetto allo stesso periodo del 2013) e **14.888** appelli presso le CTR (-12,53% rispetto al 2° trimestre del 2013).

Le controversie complessivamente giacenti al 30 giugno 2014 sono, infine, **610.154** e registrano un decremento del 3,71% (-23.481 ricorsi) rispetto al 31 dicembre 2013. Rispetto al 30 giugno 2013, il decremento è del 9,45% (-63.681 ricorsi).

* * *

Ricordati questi dati senz'altro significativi, possiamo continuare l'indagine sui sistemi tributari di altri Paesi nel mondo per poter registrare, anche se per sommi capi, attinenze e divergenze con il nostro sistema del contenzioso tributario, acclarato una volta di più, come appena visto, che in tema si ragiona *sempre e comunque* su "grandi numeri" e che pertanto per fronteggiare convenientemente questi occorre necessariamente provvedersi di una sistema complessivo che sia in linea con i tempi che non ammettono più ritardi o peggio ancora una gestione del processo tributario approssimativa e non sicuramente specializzata.

Dopo aver tratteggiato nella prima parte, il sistema *inglese*, quello *francese* e quello *tedesco*, riprendiamo ora con un'analisi del contenzioso tributario *spagnolo*.

4. Sistema spagnolo

Per quanto riguarda la tutela del contribuente in Spagna, preliminarmente si evidenzia che, a differenza del

sistema tedesco e di quello italiano, non vi è un giurisdizione tributaria *ad hoc*.

Esso è caratterizzato da una fase preliminare che si celebra dinanzi ai c.d. "Tribunali economico-amministrativi" (e che prende il nome di reclamacion economico-administrativa) ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (*recurso contencioso administrativo*).

Profilo importante è che i Tribunali economico-amministrativi, a differenza di quanto indurrebbe a ritenere la denominazione degli stessi, non sono veri e propri organi giurisdizionali: si tratta, infatti di enti che pur facendo parte del *Ministero di Economia y Hacienda*, risultano tuttavia indipendenti da questo.

Il procedimento si articola in un primo (o unico) grado dinanzi ai *Tribunali economico-amministrativi regionali o locali* per le controversie di modico valore; nel caso in cui, invece, il valore della controversia ecceda un determinato ammontare, vi è la possibilità di un secondo grado innanzi al *Tribunale economico-amministrativo centrale*. Tale Tribunale centrale, oltre ad essere giudice di secondo grado per i ricorsi avverso le decisioni dei Tribunali Amministrativi regionali o locali, che riguardano controversie che superano un dato ammontare, ha anche una competenza di primo grado per i ricorsi avverso gli atti degli Organi centrali dello Stato e degli Organi superiori delle Comunità.

Particolarmente interessante è il profilo della "materia" devoluta a tali Organi economico-amministrativi.

Questi, infatti, a differenza di quanto accade in Italia per le Commissioni tributarie, hanno cognizione non solo in materia di tributi, ma anche per altre questioni come le entrate non tributarie ovvero atti di esecuzione della spesa pubblica.

Il termine per il ricorso è di un mese ed il tribunale ha poi tempo un anno per risolvere la questione.

Un aspetto degno di attenzione è che se anche la tendenza generale è quella secondo cui il ricorso non sospende il pagamento, all'attualità la sospensione stessa viene concessa allorché si dimostri, come nel nostro ordinamento, che vi sia un danno irreparabile per il contribuente e che questi presenti idonea garanzia.

Avverso le decisioni emesse dai Tribunali economico-amministrativi è proponibile ricorso davanti agli *Organi giurisdizionali* (contenzioso amministrativo), che presenta alcune sezioni specializzate nella materia tributaria. Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece è ammesso ricorso avanti l'*Audencia Nacional*, organo giurisdizionale centrale specializzata in certe materie).

Infine contro le sentenze emesse da detti organi giurisdizionali è ammesso ricorso alla Corte di cassazione (organo di giustizia ordinaria), quando la controversia supera una determinata soglia di valore ed in ogni caso per violazione di legge o per *unification de doctrina*.

Altra particolarità interessante è rappresentata dal fatto che non rientrano nella competenza per materia dei Tribunali economico-amministrativi, i tributi degli Enti locali. Tale esclusione ha la sua spiegazione nella chiara intenzione di preservare l'autonomia degli Enti locali stessi, sancita nella Costituzione spagnola; tale autonomia sarebbe di fatto compromessa qualora la competenza giurisdizionale su questi atti fosse devoluta ad Organi statali quali sono quelli in questione.

Di conseguenza, avverso i provvedimenti di imposizione di tributi locali si può esperire il "ricorso di revisione" (*reposición*) e, contro la conseguente decisione, adire in appello i tribunali amministrativi.

5. Sistema colombiano

In Colombia (nazione il cui sistema tributario si esemplifica insieme a quello del Brasile con riguardo al continente sud-americano) il diritto tributario non è una scienza autonoma e fa parte, quindi, del diritto amministrativo; comunque ugualmente nel contenzioso tributario le fasi del processo sono due, la via detta governativa o amministrativa e quella, tipica, giurisdizionale.

Contro gli atti impositivi emessi dalla *Dirección de Impuestas Nacionales* è ammesso il *recurso de reconsideración*. In particolare, gli atti impugnabili sono quelli in cui l'Amministrazione fiscale liquida le imposte o irroga sanzioni, ovvero ordina il rimborso di somme dovute al cittadino.

La regola generale prevede che il ricorso deve essere proposto nei confronti dell'Ufficio che ha emesso l'atto, nel termine di due mesi dalla notifica dello stesso. L'Amministrazione nel termine di un anno ha l'obbligo di decidere sul ricorso: una volta deciso il ricorso, finisce la fase amministrativa che consente al contribuente che lo ritenga necessario di ricorrere davanti al Tribunale regionale del contenzioso tributario.

Dal 1995 il legislatore colombiano ha stabilito che la fine del contenzioso amministrativo non è condizione essenziale per avviare la fase del giudizio vero e proprio e, questo, a detta degli osservatori, è conseguenza del fatto che nel tempo la procedura amministrativa sembra aver imposto al contribuente particolari e stringenti adempimenti non del tutto in linea con principi di imparzialità e di tutela.

Il termine medio di durata del giudizio di primo grado è di tre anni, il ricorso in appello, da redigere in termini piuttosto brevi rispetto al deposito della sentenza, va diretto al Consiglio di Stato, che decide in stretta legittimità non essendo ammesse nuove prove rispetto a quelle acquisite in primo grado.

6. Sistema brasiliano

Quello che emerge immediatamente nell'ordinamento tributario brasiliano, a parte il problema di gestione di territorio, stante l'estrema estensione del Paese (ca. 8,5 milioni di kmq.), è che vi è un'ampia giurisdizione: qual-

siasi atto che può comportare una minaccia di lesione di un diritto (*in Brasile manca il concetto di interesse legittimo*) può essere portato davanti al giudice che ha il potere di prendere qualsiasi provvedimento adeguato per difendere il cittadino.

Non esiste una pregiudiziale amministrativa; discutere i temi tributari davanti all'Amministrazione finanziaria è solo una facoltà.

Il processo tributario inizia con il ricorso "amministrativo" avverso il provvedimento; ogni municipio ha la sua struttura ed il relativo contenzioso dura in media tre, quattro anni. Conclusa la fase amministrativa, si può andare davanti al Tribunale Statale, la cui competenza è residuale rispetto alle materie riservate per legge ai Tribunali Federali; infatti data la specificità delle materie riservate alla competenza dei Tribunali Federali (questioni di diritto del lavoro, elettorale, militare, reati finanziari, diritti umani...), i Tribunali Statali decidono quindi sulla generalità delle controversie aventi ad oggetto materie civili e commerciali (ed anche fiscali).

In primo grado, il giudice è investito della causa in veste monocratica, mentre il *Tribunal de Justiça* (presente nella capitale di ogni *Estado*), competente in secondo grado, è un organo collegiale. Il *Superior Tribunal de Justiça*, come la Corte di cassazione, può essere adito unicamente per questioni di legittimità.

Il ricorso ha effetto sospensivo; se c'è dubbio sull'esistenza del credito, questo non può essere preteso.

Ciascun *Estrado* brasiliano può tuttavia disciplinare l'organizzazione del proprio sistema giudiziario, oltre che del sistema di ripartizione delle competenze. Ne consegue che una descrizione complessiva del sistema giudiziario dei vari Stati, non può che essere parziale.

7. Sistema Statunitense

Negli Stati Uniti, le liti in materia tributaria a livello federale possono essere conosciute da tre diversi giudici, la cui giurisdizione risulta parzialmente sovrapposta: la *Federal District Court*, la *United States Court of Federal Claims* e la *Tax Court*.

Ciascuna di queste tre Corti segue la propria procedura, data dalle rispettive leggi istitutive e dalle *Procedural Rules* emanate da ogni singola Corte, disposizioni che non si limitano al funzionamento interno della Corte, ma riguardano anche aspetti di rilevanza esterna, quali, ad esempio, il termine entro il quale deve essere presentato il ricorso avverso l'atto impositivo.

Conclusivamente visto che le diverse giurisdizioni che traggono origine da richiami storici e dalla diversa composizione dei tributi esistenti e modificatisi nel tempo, sono, come detto, sovrapposte, ne consegue che il contribuente ha in definitiva la facoltà di scegliere il foro nel quale radicare la lite.

Negli *States* non vi è infatti una ripartizione di giurisdizione esclusiva, nel senso che una sola delle giurisdizioni sia quella effettivamente competente ed il contribuente non è posto nelle condizioni di doverla individuare previamente per evitare di vedersi dichiarare irricevibile il ricorso.

Detto questo, si può osservare che la scelta del foro cui adire viene in concreto influenzata da vari fattori, il primo



dei quali è di natura finanziaria: per discutere innanzi alla Corte Distrettuale o alla *Claims Court* è necessario avere prima pagato l'imposta, in quanto tali Corti possono soltanto pronunciare una condanna alla restituzione dell'indebitamente versato, il che costituisce un forte incentivo a favore della *Tax Court* che non prevede detta condizione. La *Tax Court* è inoltre preferita per la sua specializzazione in materia tributaria (i suoi giudici sono ex-avvocati fiscalisti e funzionari dell'Amministrazione fiscale) e per il fatto che il contribuente può difendersi senza necessario ausilio di una difesa tecnica.

D'altro canto la mancanza di una giuria nel processo innanzi alla *Tax Court* ed anche nella *United States Court of Federal Claims* (statisticamente questa decide per un quarto circa dei suoi casi in materia di rimborsi fiscali) può essere considerata uno svantaggio, specialmente quando la difesa del contribuente si fonda più che su considerazioni tecnico-giuridiche sulla buona fede del contribuente stesso (richiamo all'equità del giudizio).

Inoltre, il regime processuale è più favorevole al contribuente davanti alla *District Court* in merito all'integrazione della motivazione dell'avviso di accertamento in corso di causa, ammessa dalla giurisprudenza della *Tax Court* ed esclusa da quella della *District Court*.

Tra i principali strumenti di deflazione del contenzioso della *Tax Court* vi è la possibilità, con il consenso del ricorrente, di seguire una procedura particolare semplificata per le questioni il cui valore non eccede una certa soglia di denaro, così come la possibilità per il giudice di incoraggiare la transazione tra le parti prima che incominci il processo vero e proprio.

In secondo grado, la decisione della *Tax Court* può essere appellata innanzi alla Corte d'Appello Federale competente per territorio, mentre le decisioni delle altre Corti possono essere appellate davanti alla *Court of Appeals for the Federal Circuit*.

Infine, la sentenza d'appello può essere portata davanti alla Corte Suprema, la quale però può selezionare i casi che intende decidere. In materia tributaria, risultano molte poche le questioni che la Corte Suprema accetta di decidere e ciò accade essenzialmente quando vi sia un contrasto tra la giurisprudenza delle Corti d'Appello. Non è invece previsto l'esperimento di un ricorso amministrativo obbligatorio per accedere alla *Tax Court*, anche se il contribuente può innanzi tutto tentare una conciliazione con i funzionari che hanno redatto la valutazione di maggior imposta dovuta. In caso di fallimento del tentativo di transazione, il contribuente può ancora presentare una richiesta di revisione della valutazione innanzi all'*IRS Appeals Divisions*, che consiste sostanzialmente in un ulteriore tentativo di conciliazione ed in molti casi termina effettivamente in un accordo tra le parti, considerato altresì che i funzionari preposti non sono gli stessi che hanno effettuato l'accertamento e, soprattutto, hanno come obiettivo proprio il raggiungimento del maggior numero di transazioni possibile.

Conclusioni

Le linee di tendenza che possiamo cogliere da queste necessariamente sommarie notizie sul sistema contenzioso

tributario di altri Paesi, è che nella quasi totalità dei casi esaminati, esiste un 'primo livello' di confronto tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, a volte obbligatorio, a volte facoltativo, ma ugualmente utilizzato in modo frequente, con lo scopo essenziale di filtrare le liti conciliabili e favorire così il raggiungimento di un accordo, come soluzione preferibile e meno costosa rispetto alla procedura giudiziaria vera e propria. E' come se la 'mano' dell'Amministrazione depositaria del potere impositivo si allungasse anche oltre i termini di notificazione dell'accertamento effettuato al fine di meglio definire lo stesso sia pure in termini migliorativi per il contribuente dopo aver svolto con lo stesso il necessario contraddittorio.

E' questo un passaggio del rapporto complessivo fisco-contribuente che sembra ormai insopprimibile e definitivamente consolidato in quasi tutte le legislazioni tributarie esistenti, compresa ovviamente la nostra.

Si tratta allora da affinare viepiù questa prerogativa, intesa in senso letterale come *pregiudiziale*, con lo scopo di migliorare e potenziare gli strumenti in possesso dell'Amministrazione che comunque 'deve' rivolgersi alle ragioni del contribuente la massima comprensione ed attenzione, ma anche e, forse, soprattutto per destinare al giudice tributario in primo luogo un numero minore di liti, ma soprattutto per lasciare al suo apprezzamento quelle che *realmente* hanno bisogno di un giudizio terzo, imparziale ed approfondito.

Altra notazione che si può trarre dall'esame comparato tra le varie organizzazioni della giustizia tributaria, si ripete non certo completo ed ancora da indagare, è che oltre all'intervento dell'Amministrazione spesso viene alla ribalta una procedura amministrativa che alcune volte in misura cospicua, altre in minor entità si connota *comunque* giudiziaria. Ecco, allora che si ritiene preferibile porre un discrimine, o la lite tributaria nasce e si chiude completamente entro l'ambito di un giudizio amministrativo oppure si sviluppi interamente in un contesto giudiziario, per così dire, ordinario ovvero specializzato (ovviamente in materia tributaria).

Non sembra, infatti, che possano esistere coerentemente ed efficacemente due sistemi di tutela giudiziaria tributaria che vanno poi ad intersecarsi ed a sovrapporsi e, quindi, a delimitarsi l'uno con l'altro. Da tutto questo non può che scaturirne l'esigenza di auspicare nel nostro ordinamento tributario una presenza giudiziaria veramente indipendente ed elevata professionalmente.

Il giudice tributario italiano sia che esso rimanga espressione di un sistema giudiziale come l'attuale, definito speciale e/o specialistico nelle Commissioni, ovvero faccia parte in qualità di organo specialistico dei Tribunali della giustizia ordinaria, deve potenziare ed acuire le proprie prerogative di conoscenza ed autonomia dal momento, non sfugge a nessuno, che il progressivo ampliamento dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, giustificato dall'esigenza della lotta all'evasione, può mettere sempre più in pericolo il rispetto dei diritti fondamentali dei cittadini-contribuenti e, quindi, va favorito un maggiore interesse per la tutela di questi diritti identificati anche a livello internazionale.

Domenico Caputo