

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA E LE ESPERIENZE STRANIERE

A) INIZIATIVE LEGISLATIVE

In vista della prossima manovra finanziaria, si parla tanto di combattere, giustamente, l'evasione fiscale ma, spesso, si dimentica di far presente che in sede contenziosa il cittadino-contribuente ha limitate possibilità di difesa peraltro dinanzi a Commissioni Tributarie gestite ed organizzate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una delle parti in causa.

E' arrivato il momento di riformare strutturalmente la giustizia tributaria con giudici professionali, a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico, ben retribuiti e, soprattutto, non più dipendenti dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Attualmente presso il Parlamento giacciono le seguenti sei iniziative legislative di quasi tutti i partiti politici:

CAMERA DEI DEPUTATI - PROPOSTE DI LEGGE:

- 1) n. 1521 del 21.01.2019, prima firmataria l'On.le Martinciglio + 8 (Movimento 5 Stelle);
- 2) n. 1526 del 23.01.2019, primo firmatario l'On.le Centemero + 83 (Lega).

- SENATO DELLA REPUBBLICA - DISEGNI DI LEGGE:

- 1) n. 243 del 10.04.2018, primo firmatario il Sen. Luigi Vitali (Forza Italia);
- 2) n. 714 del 25.07.2018, primo firmatario il Sen. Caliendo (Forza Italia);
- 3) n. 759 del 07.08.2018, primo firmatario il Sen. Nannicini (Partito Democratico);
- 4) n. 1243 del 18.04.2019, primo firmatario il Sen. Romeo + 49 (Lega).

Come si può notare, i principali partiti (Partito Democratico, Movimento 5 Stelle,

Lega e Forza Italia) hanno presentato le proposte legislative per riformare strutturalmente la giustizia tributaria, che hanno ripreso molte mie proposte modificative, come scritto in vari articoli pubblicati sul mio sito www.studiotributariovillani.it.

B) LE ESPERIENZE STRANIERE

FRANCIA

Il sistema francese risente, ancor più di quello italiano, del retaggio storico e può considerarsi, nella sua struttura complessiva, ad uno stadio più arretrato del nostro.

Quando sorse, nel 1791, esso si inquadra in una rigida separazione tra esecutivo e giudiziario; dovendo fornire tutela in relazione a un'imposta fondiaria espressione del potere pubblico esercitato dall'esecutivo, parve giusto che anche i reclami a fronte di tale tipo di prelievo dovessero essere di tipo amministrativo. Una scelta facilitata dalla contestuale cancellazione delle vecchie imposte indirette, che eliminò qualsiasi alternativa di tipo giurisdizionale per il contenzioso tributario.

Alla fine del 1798, però, furono reintrodotte le imposte d'atto e poiché gli atti soggetti erano regolati dal diritto civile, si optò per estendere anche ai prelievi loro connessi la tutela giurisdizionale, ritenuta più obiettiva e imparziale e, quindi, in grado di far maggiormente accettare le nuove imposte.

Scelta confermata 4 anni dopo per tutte le imposte indirette.

Era così stabilito, nelle sue linee principali, il sistema binario oggi vigente:

a) giurisdizione ordinaria per le imposte indirette, per le quali la soluzione richiede l'applicazione di regole di diritto privato (registro e simili), estesa anche alle imposte liquidate senza che vi sia stato un provvedimento amministrativo e alle situazioni che coinvolgono i diritti fondamentali dei cittadini;

b) rimedi amministrativi in tutti gli altri casi, competenza un tempo

giustificata dall'essere, come detto, l'imposta collegata all'esercizio del potere, nonché all'emanazione di un atto, ma avente oggi natura sempre più residuale, in presenza di imposte, come quelle sui redditi, basate su dichiarazione e autoliquidazione e dove l'atto amministrativo compare solo, eventualmente, nella fase successiva del controllo.

Si tratta di un sistema complesso, di difficile gestione e che sconta altresì la mancanza di un interprete unico, essendo le ultime istanze anch'esse due (Cassazione e Consiglio di Stato) e potenzialmente discordanti.

In Francia non c'è unitarietà di giurisdizione, che è fatta oggetto di *partage des competences* fra giudice amministrativo (*jurisdiction administrative*) e giudice ordinario (*jurisdiction judiciaire*); **quando la materia litigiosa riguarda le imposte dirette o l'IVA, la competenza è del tribunale amministrativo.**

L'appello può essere presentato alla Corte amministrativa d'appello e, in terzo grado, davanti al Consiglio di Stato che agisce come Corte suprema in materia amministrativa.

In caso di **imposte di registro, di bollo, patrimoniali**, pubblicità fondiaria, la competenza giurisdizione spetta all'autorità giudiziaria ordinaria. In primo grado è competente il *Tribunal de Grande instance*, in secondo grado la Corte d'Appello e, in terzo grado, la Corte di Cassazione.

Tutti i giudici sono di carriera e nominati a tempo indefinito.

USA

Non privo di ambiguità risulta anche il sistema americano di risoluzione delle controversie relative alle imposte federali.

Anche in questo caso, in conseguenza delle due possibili diverse nature degli organi decisori in campo tributario: da un lato, quelli propriamente giurisdizionali, che traggono la loro legittimazione dalla Costituzione (constitutional courts); dall'altro gli organi istituiti per legge (legislative courts o tribunals) e che non godono delle garanzie riconosciute ai primi (ad esempio, la carica a vita), ma

che (a differenza della Francia) neppure si collocano nell'ambito del potere esecutivo, **bensì in una posizione intermedia tra amministrazione e giurisdizione.**

I tre organi americani competenti in materia si caratterizzano così per essere l'uno chiaramente giudiziario (la Federal District Court, FDC), il secondo di natura incerta (la United States Court of Federal Claims, USCFC) e il terzo (la United States Tax Court, USTC) un tribunale.

Le prime due hanno competenze sovrapposte: la FDC consente da sempre al contribuente di ottenere dal funzionario responsabile il rimborso di quanto pagato indebitamente; la USCFC, creata nel 1855, ha dato la possibilità di rivolgere tale richiesta anche all'amministrazione in quanto tale, possibilità estesa poi anche alla FDC, dapprima solo al di sopra di un certo importo e poi per qualunque somma.

Nella loro fungibilità, i due organi sono anche accomunati dal fatto di consentire solo il recupero di quanto già pagato; un rimedio che pare coerente con un'imposizione federale in origine prevalentemente basata su dazi doganali e prelievi analoghi, il cui contenzioso segue generalmente il pagamento.

Per agire, invece, ex ante contro il pagamento fu istituita nel 1921 quella che oggi si chiama USTC, competente in primis per gli avvisi di accertamento: un'unica Corte per tutto il Paese, i cui giudizi sono però appellabili presso le corti d'appello federali competenti in base al domicilio del ricorrente. È significativo che l'esigenza di un tale rimedio sia sorta dopo la nascita delle imposte federali sul reddito, vale a dire di imposte con una procedura che può generare contenzioso prima del pagamento.

In sintesi, anche il sistema federale americano non sembra avere ancora deciso fra amministrazione e giurisdizione, complice anche la meno netta distinzione fra i due ambiti rispetto ai sistemi di civil law; e anch'esso risulta «catturato» dalla propria storia, che è poi la storia dei tributi su

cui è chiamato a decidere.

REGNO UNITO

Come negli USA, anche in Gran Bretagna vi è una contrapposizione fra due organi, le courts ordinarie e gli administrative tribunals.

I secondi sono organi creati dalla legge in base a specifiche esigenze e formano, nella loro diversità l'uno dall'altro, un continuum fra giurisdizione e amministrazione: sono emanazione di quest'ultima, ma decidono nel merito, essendo poi le courts (Court of Appeal e Supreme Court) adite solo per questioni di diritto.

Nel caso del fisco, i tribunals sono la Tax Chamber of the First-Tier Tribunal, formata da giudici professionisti e giudici onorari, e l'Upper Tribunal, che però è competente solo per questioni di diritto.

Questo sistema ha rimpiazzato:

a) i General Commissioners of Income Tax, che avevano ispirato le originarie commissioni italiane per la loro diffusione (operavano a livello locale) e composizione (i componenti erano cittadini indicati da comitati consultivi locali), nonché per la dipendenza dall'amministrazione fiscale;

a) gli Special Commissioners, veri esperti di diritto, la cui organizzazione dipendeva dal Ministero della giustizia;

b) i VAT and Duties Tribunals, anch'essi composti da esperti di diritto tributario e anch'essi assistiti dal Ministero della giustizia.

Il quadro della giustizia tributaria nel Regno Unito si è, quindi, assestato su organi in posizione intermedia rispetto a quelli che li hanno preceduti, cercando un compromesso fra la professionalizzazione e la partecipazione di soggetti non esperti di diritto e garantendo all'interno del sistema un giudice di legittimità, che prima era unicamente esterno al sistema (le courts).

Nel **Regno Unito** contro gli atti di accertamento riscossione e sanzionatori, è ammessa impugnazione, denominata "*appeal*", dinanzi alla *Tax Chamber (camera*

tributaria).

Il previgente sistema basato sui *Generai e Special Commissioners* e' stato sostituito per ogni tipo di imposta diretta ed indiretta dal *First Tier Tribunal(FTT)* e da *ll'UpperTribunal (UT)*.

I Collegi dell'FTT includono anche (1/2) membri laici dotati di particolare esperienza fiscale

Le impugnazioni sono tutte inviate, anche per email, a Birmingham, dove un apposito ufficio classifica il ricorso come un caso "di default", base, standard o complesso.

Nei casi "di default" l'udienza si tiene solo se richiesta dalle parti; nei casi base l'udienza è informale e la decisione è comunicata alle parti al termine della stessa.

I casi standard e complessi sono trasferiti a Londra, Manchester o Edimburgo.

Contro le decisioni dei Tribunali fiscali di primo grado è possibile proporre appello avanti alle Courts of appeal e quindi - in casi eccezionali - alla Supreme Court (che ha sostituito la *House of Lords*).

GERMANIA

L'ordinamento giudiziario tedesco è caratterizzato da cinque settori giurisdizionali: ordinario, amministrativo, tributario, del lavoro e degli affari sociali; la competenza degli ultimi tre è specialistica, mentre quella dei primi due generale e residuale.

All'interno di ciascun settore vi è un livello locale, unico competente a livello di Land, ed uno, sovraordinato, federale; in campo tributario questa ripartizione periferia-centro è rappresentata, rispettivamente, dai Finanzgerichte (FG) e dal Bundesfinanzhof.

I giudici sono definiti speciali, indipendenti e separati dall'autorità amministrativa.

Ogni collegio del FG è formato da tre giudici professionisti o da uno solo e da

due giudici onorari, scelti da una commissione formata dal presidente del FG e da funzionari del fisco; i giudici onorari partecipano alla discussione ma non alla decisione.

La competenza riguarda tutte le imposte federali e tutti gli atti contro cui è possibile un ricorso tributario.

Si tratta di un sistema estremamente chiaro e lineare, che ha completato sia il passaggio dall'amministrazione alla giurisdizione ma pur sempre amministrativa sia, come attesta la competenza generale, l'affrancamento dei rimedi dal tipo di tributi.

Residuano i giudici onorari, che potrebbero, se di fatto non «silenti» in sede di decisione, intaccare l'indipendenza dell'organo, vista la loro origine.

Nella Repubblica federale tedesca la giurisdizione è unica e si ripartisce su due gradi (merito e legittimità senza fase di appello): le corti tributarie dei Länder o Tribunali fiscali *regionali* (*Finanzgerichte*), che sono 18 in tutta la Germania, e la Cassazione tributaria federale, il *Bundesfinanzhof*.

Esistono anche Corti locali a struttura monocratica che possono decidere controversie di limitato valore. (come faceva in passato il "giudice di prossimità francese").

Le Corti fiscali giudicano in collegi composti da 5 giudici, tre professionali e due onorari (questi senza diritto di voto) ed è prevista la figura del giudice monocratico.

Il Bundesfinanzhof è composto da 11 sezioni ed ha 60 giudici professionali.

SPAGNA

In **Spagna** il sistema è caratterizzato da una fase preliminare che si celebra dinanzi ai c.d. *Tribunali economico-amministrativi* ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa.

I Tribunali economico-amministrativi (locali e regionali) non hanno natura giurisdizionale ma decidono, preliminarmente, sui ricorsi presentati avverso gli

atti dell'Amministrazione finanziaria; nel caso in cui il valore della controversia ecceda un determinato ammontare e' possibile adire, in secondo grado, il Tribunale economico-amministrativo centrale.

Avverso le decisioni emesse dai Tribunali economico-amministrativi è proponibile ricorso dinanzi agli organi giurisdizionali.

Contro le pronunce dei Tribunali economico amministrativi regionali e locali è competente, in unico grado, il *Tribunal superior de justicia* del territorio.

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece, è ammesso ricorso avanti *l'Audiencia nacional* (organo giurisdizionale centrale).

Contro le sentenze emesse dal *Tribunal superior de justicia* e dall'*Audiencia nacional* è ammesso ricorso avanti alla Corte di cassazione (organo di giurisdizione ordinaria).

Tutti i giudici appartengono all'ordine giudiziario e sono selezionati per pubblico concorso.

In conclusione, vi sono alcuni aspetti comuni alle varie esperienze:

a) la risoluzione di controversie tributarie presuppone conoscenze specializzate, collegate a quelle richieste dall'imposta e, quindi, nella maggior parte dei casi, a quelle dell'amministrazione;

b) conseguentemente, gli organi dediti a tale attività nascono per lo più nell'area esecutivo-amministrativa o in un'area intermedia fra questa e l'area giudiziaria; solo eccezionalmente nell'area giudiziaria, e in tal caso, sono legati più a questioni di diritto che di fatto. In ogni caso, la loro nascita è legata a quella di un'imposta o di un gruppo d'imposte;

c) tali organi hanno comunque una tendenza, nel tempo, a «spostarsi», in termini di assetti, composizione, compiti, verso l'area giudiziaria, alla ricerca di uno status di indipendenza e terzietà, ma non approdano a una giurisdizione unitaria, se non in parte o in apparenza, come avviene nei Paesi anglosassoni a causa della più sfumata differenza fra amministrazione e

giurisdizione;

d) il risultato di tale spostamento è, quindi, la creazione di forme miste e, nel caso più avanzato (Germania), di una giustizia amministrativa specializzata, giacché il rapporto obbligatorio d'imposta nasce da un potere d'imperio e non da un rapporto privatistico fra uguali, come il rapporto obbligatorio di diritto civile;

e) il ruolo dei giudici onorari è nullo (USA, Francia), marginale (Germania) o comunque secondario (Regno Unito).

Di questi argomenti relazionerò nei due convegni “La Riforma della Giustizia Tributaria e Le Esperienze Europee” che terrò a Ravenna giovedì 03 ottobre 2019 e Ferrara venerdì 04 ottobre 2019, organizzati dall’Unione Avvocati Europei e dall’AIGA, come pubblicizzato sul mio sito www.studiotributariovillani.it.

C) LE LINEE PRINCIPALI DI INTERVENTO

Dalla ricostruzione storica e dalla comparazione internazionale emergono i seguenti principali:

a) La conservazione della specializzazione e quindi della specialità. La giurisdizione unitaria appare infatti:

- 1) inusitata e circoscrivibile per lo più alle questioni di diritto;
- 2) inutile, in presenza di giudici professionali e caratterizzati da effettiva indipendenza e terzietà;
- 3) potenzialmente dannosa in termini di perdita della specializzazione.

b) Il progressivo ridimensionamento dei giudici onorari, fino al ricorso esclusivo a giudici professionisti.

c) Il rafforzamento dei presidi di indipendenza e terzietà.

In sintesi il modello verso cui si ritiene coerente indirizzarsi è quello tedesco, depurato dall'elemento dei giudici onorari.

Ne consegue che l'assetto proposto dai vari succitati progetti di legge

prevede:

1) l'istituzione di una «quinta» magistratura, separata dalle altre (ordinaria, amministrativa, contabile e militare), ma strutturata in organi (tribunali tributari e corti d'appello tributarie) che, anche nel nome, richiama l'attività giurisdizionale, abbandonando l'anacronistico termine «commissioni»;

2) giudici tributari professionali e a tempo pieno, remunerati in modo adeguato e in misura fissa e selezionati in base ad un concorso pubblico per titoli ed esami analogo a quello dei magistrati ordinari;

3) il trasferimento dei compiti di organizzazione della giurisdizione tributaria dal Ministero dell'economia e delle finanze, parte interessata nel contenzioso, alla Presidenza del Consiglio dei ministri, incardinando in quest'ultima il Consiglio della giustizia tributaria, senza che questo comporti una qualsiasi forma di dipendenza gerarchica, in primis nella nomina dei componenti.

D) CONCLUSIONI

Invero-dopo i tentativi orma messi da parte -di abolire tout court la giurisdizione tributaria con trasferimento del contenzioso a sezioni specializzate della giustizia ordinaria (DDI 3734/2016-Erimini) ovvero di trasformare le Commissioni tributarie in sezioni giurisdizionali della Corte dei Conti (DDL 2438/2017 - Naccarato), i succitati progetti di riforma della giustizia tributaria sembrano ormai rivolti, giustamente, alla creazione di un corpo di "magistrati" professionali, a tempo pieno, selezionati tra i candidati in possesso di laurea magistrale in materie giuridiche od economiche aziendalistiche , reclutati tramite concorso pubblico per titoli ed esami, con immissione in apposito ruolo e cancellazione dagli albi professionali (perche' la professionalita' richiede esclusivita' della funzione giudiziaria), periodo di formazione obbligatoria ,adeguata retribuzione economica (pari a quella di

magistrato ordinario di prima nomina, via via aggiornata sugli avanzamenti di carriera), instaurazione di un rapporto di pubblico impiego con tutte le provvidenze che ne seguono , gestione della struttura giudiziaria sorvegliata da organismo terzo quale appunto la Presidenza del Consiglio dei ministri (a cui già' oggi l'art.29 del D.lgs 545/92 attribuisce l'alta sorveglianza sulla giustizia tributaria).

Con lontano richiamo al sistema tedesco, ma anche per evitare radicale discontinuita' con un passato di "commistione" di ruoli (e garantire altresì' celerita' di decisioni e contenimento di costi), accanto alla categoria dei giudici tributari "togati" i vari progetti legislativi istituiscono, sia pur con diverse competenze, la nuova categoria dei giudici tributari "onorari" assunti con concorso per soli titoli, senza costituzione di rapporto di pubblico impiego e retribuiti con compenso fisso e variabile ovvero con indennità fissa.

Il progetto DDL 1521/2019 attribuisce al giudice tributario onorario una ampia competenza sulle controversie ex art.12.2 Dlgs 546/92 per le quali non e' necessaria l'assistenza tecnica del difensore, su quelle catastali ed i giudizi di ottemperanza senza limiti di valore nonche' sui procedimenti di reclamo-mediazione.

Il progetto di DDL 1243/2019 mantiene, invece, per il giudice tributario onorario la sola competenza sulle controversie ex art.12.2 Dlgs 546/92 e valorizza piuttosto la figura del giudice di formazione monocratica, in contrapposizione a quello collegiale, riservandogli la competenza per tutte le controversie di ridotto valore economico (fino ad € 30.000), quelle catastali ed i giudizi di ottemperanza oltre con clausola "aperta" ogni altro caso tassativamente previsto dalla legge.

L'importante è arrivare ad una sollecita e definitiva riforma della giustizia tributaria.

Lecce, 28 settembre 2019

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

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