



Gentile Collega,

Ti trasmettiamo, di seguito, il documento sull'ipotesi di riforma del processo tributario elaborato dal coordinamento degli Ordini di Milano, Napoli, Roma e Torino.

Lo scopo del coordinamento dei quattro Ordini è quello di supportare le azioni del nostro Consiglio Nazionale su temi che interessano la professione e la tutela della stessa.

Le perplessità sulle ipotesi di riforma del processo tributario

Alcuni organi di stampa (per tutti v. *il Sole 24 Ore* del 7 e 8 marzo 2011 e anche successivamente), hanno anticipato l'esistenza di un progetto di riforma, di fonte ministeriale, dell'attuale processo tributario, che prevederebbe:

- i) **l'introduzione di una fase precontenziosa**, con l'istituzione di camere di conciliazione indipendenti, ove contribuenti ed enti impositori sarebbero chiamati a raggiungere un accordo sulla controversia e, contemporaneamente
- ii) **la soppressione di un grado di giudizio di merito**, con l'eliminazione delle attuali Commissioni Tributarie Provinciali, di fatto sostituite dalla fase conciliativa.

L'esistenza di tale progetto non è stata, ad oggi, smentita dalle fonti ministeriali, anche se, di recente ha formato oggetto di quasi tutti gli interventi dei Relatori partecipanti alla "Giornata celebrativa della Giustizia Tributaria", tenutasi lo scorso 15 aprile 2011 a Roma, presso la Corte Suprema di Cassazione (*ex pluribus*, si ricordano gli interventi del Vicepresidente del

CSM, l'On.le Michele Vietti, del Sottosegretario all'Economia, l'On.le Luigi Casero, del Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, l'Avv. Daniela Gobbi) e continua ad essere al centro dei dibattiti e dei convegni di questi ultimi giorni (per tutti si veda l'Assemblea nazionale del CNDCEC del 25 maggio ultimo scorso a Roma).

Tale scelta verrebbe fatta imitando il sistema tedesco, nell'errato presupposto che ciò velocizzerebbe la riscossione dei tributi.

L'esterofilia del legislatore, se confermata (il condizionale è d'obbligo), non tiene in debito conto il diverso quadro normativo nel quale si inserirebbe la paventata riduzione di un grado di giudizio.

Limitando il campo d'indagine all'imposizione diretta, in Germania sono quasi del tutto inesistenti gli accertamenti sintetici, basati su indici presuntivi quali parametri, studi di settore, redditometro o spesometro e prevalgono gli accertamenti su base analitica.

Nella fase del contraddittorio, preliminare all'unico grado di merito del giudizio, il contribuente ha la facoltà di esperire tutte le eccezioni che ritiene più opportune.

Anzi, nel caso in cui il contribuente non ritenga di cooperare in questa fase, l'Autorità finanziaria tedesca dispone di efficaci strumenti coercitivi affinché egli partecipi fattivamente alla determinazione della base imponibile e dell'imposta dovuta.

In un sistema siffatto, ha certamente un senso un processo articolato in un unico grado di merito prima del giudizio di legittimità.

Per contro, nel nostro Paese, l'esperienza del contraddittorio precedente alla notifica dell'accertamento, non può dirsi altrettanto positiva.

Probabilmente, una fase conciliativa obbligatoria, sarebbe interpretata come il luogo dei "saldi di stagione", ove si tenta un accordo al ribasso rispetto alla fase amministrativa del contraddittorio, all'interno del quale non si è raggiunta alcuna sintesi delle rispettive posizioni, spesso per un pregiudizio degli Uffici Finanziari, pressati da obiettivi di recupero di difficile realizzazione per le reali capacità operative di cui dispongono.

Per questa via, la riscossione dei tributi subirebbe un ulteriore ritardo, inserendo un tentativo di conciliazione obbligatoria, preliminare al contenzioso ma successivo ad un contraddittorio, che verrebbe degradato ad una mera formalità, priva di qualsiasi efficacia pratica, ancor più di quanto non lo sia oggi.

Al riguardo, si ribadisce la **necessità di mantenere nel nostro ordinamento entrambi i gradi del giudizio di merito**, che costituiscono, nell'attuale cornice normativa dei rapporti enti impositori/contribuente, un elemento indispensabile ai fini dell'acclaramento della fondatezza (o meno) della pretesa impositiva.

Sopprimere un grado di merito, in assenza di un serio, lineare e corretto contraddittorio amministrativo, sarebbe in contrasto con i principi consolidati del nostro ordinamento e comporterebbe un ulteriore aumento dei ricorsi pendenti innanzi alla Suprema Corte, già oggi gravata da un pesante arretrato.

In proposito si ritiene di esprimere, serie preoccupazioni, qualora tale progetto dovesse venire alla luce nei termini prospettati dagli organi di stampa, per i seguenti motivi:

- 1) anche se il principio del doppio grado di giudizio non è un diritto costituzionalmente garantito, è altrettanto vero che la soppressione di un grado di merito nel contenzioso tributario rappresenterebbe un'eccezione nel nostro ordinamento, dove le controversie innanzi alle magistrature ordinarie ed amministrative prevedono tutte il doppio grado di giudizio;
- 2) il doppio grado di giudizio rappresenta una forte garanzia ai fini dell'acclaramento della fondatezza (o meno), in fatto, della pretesa impositiva e costituisce quindi garanzia della pienezza del diritto di difesa, come è nella interpretazione ormai consolidata della Corte di Strasburgo;
- 3) il diritto di difesa ed il contraddittorio sono certamente meglio garantiti nell'ambito processuale, vale a dire sotto la regia di un giudice terzo e imparziale, piuttosto che nella dimensione conciliativa;
- 4) la conciliazione amministrativa non porterebbe ad una riduzione apprezzabile del carico delle controversie pendenti - qualora fosse questo l'obiettivo della riforma - e

determinerebbe un filtro all'accesso alla giurisdizione vera e propria di dubbia legittimità costituzionale, per la violazione del parametro di cui all'art. 24 della Costituzione;

- 5) l'introduzione di una conciliazione (presumibilmente amministrativa) si scontra sia con il principio dell'irrinunciabilità della potestà di imposizione, sia con quello dell'indisponibilità del tributo;
- 6) quale successo potrebbe avere la conciliazione amministrativa delle controversie qualora queste, con particolare riferimento all'imposizione sui redditi, riguardassero i recenti filoni dell'abuso del diritto o dell'antieconomicità delle operazioni poste in essere dal contribuente? Maggiore è la complessità delle questioni maggiore è l'esigenza che si sia in presenza di una giurisdizione affidabile e che garantisca terzietà e parità di trattamento delle parti nel processo;
- 7) la soppressione di un grado di merito comporterebbe un ulteriore aumento dei ricorsi pendenti innanzi alla Suprema Corte, già oggi gravata da un pesante arretrato. In proposito occorre rilevare che la vera anomalia nel funzionamento della giustizia tributaria è l'operatività della Sezione Tributaria della Cassazione, la quale attualmente raccoglie circa il 30 per cento dell'arretrato complessivo di tutte le cause civili della Corte;
- 8) dalla relazione del Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Daniela Gobbi alla Giornata celebrativa della Giustizia Tributaria del 15 aprile 2011, si evince che le Commissioni Tributarie sono *“gli organi di giustizia che più di ogni altro hanno attuato il principio del giusto processo, coniugando competenza tecnica e celerità dei giudizi. La durata del giudizio per i primi due gradi è di circa 2 anni... Il numero dei ricorsi pendenti a fine 2010, pur essendo in aumento rispetto a quelli di inizio anno evidenzia una diminuzione tendenziale riguardo al 2009 del 26 per cento. Il numero delle sentenze depositate, a naturale conferma del dato appena esposto, riscontra l'aumento di quasi il 6 % , con circa 306.000 ricorsi definiti”*: alla luce di questi dati, che senso ha riformare il processo tributario?

9) anziché percorrere la strada della riforma del processo tributario con l'abolizione di un grado di giudizio e l'introduzione di una fase conciliativa, sarebbe auspicabile un'altra riforma, utile ed a costo zero, rappresentata dall'introduzione, finalmente con efficacia legale, del processo tributario telematico (la cui sperimentazione è iniziata fin dal dicembre del 2009) , che consentirebbe una gestione ancora più rapida delle liti di merito;

10) in ultimo ma non per ultimo, una riforma del processo tributario (nel senso anzidetto) combinata con i provvedimenti introdotti dall'art. 29 del D.L. 78/2010, convertito con modificazioni dalla Legge n.122/2010 in tema di accertamenti esecutivi, avrebbe un effetto catastrofico sia per la giustizia tributaria sia per i contribuenti.

Già oggi, da più parti, si sollevano dei seri dubbi sulla possibilità che le attuali Commissioni Tributarie possano far fronte ad un prevedibile aumento esponenziale delle istanze di sospensione connesse all'introduzione delle disposizioni contenute nell'art. 29 del citato D.L. 78/2011, peraltro di recente timidamente mitigate dall'art. 6 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70, non ancora convertito.

Secondo gli ultimi dati forniti dal Dipartimento delle Finanze (*“Relazione di monitoraggio sullo stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Commissioni Tributarie – anno 2009”*, a pag. 177) il tempo medio espresso in giorni, che intercorre tra la data di deposito dell'istanza di sospensione e la data della decisione in merito all'istanza è, nelle Commissioni Tributarie italiane, di 184,6 giorni.

Per contro, l'esecutività degli accertamenti, ai sensi delle modifiche normative introdotte dall'art. 6 del D.L. 13 maggio 2011 n. 70, è limitata ad appena 120 giorni che decorrono dalla notifica dell'istanza di sospensione.

Si auspica quindi che, in sede di conversione del citato Decreto, il predetto termine di 120 giorni sia esteso ad un lasso temporale più realistico, vale a dire ad almeno 180 giorni (con decorrenza non già dalla notifica dell'istanza di sospensione bensì dalla costituzione in giudizio del contribuente).

Ma, a ben vedere, con le disposizioni contenute nel citato art. 29 del D.L. 78/2010 in tema esecutività degli accertamenti, si corre un serio rischio di dilatazione del tempo intercorrente tra la data di deposito dell'istanza di sospensione e la data della decisione in

merito all'istanza, attualmente, come ricordato dall'organo di autogoverno dei giudici tributari, pari a 184,6 su base nazionale. A maggior ragione la proposizione dell'istanza di sospensione andrebbe coordinata con la soppressione di un grado di giudizio e l'introduzione della fase conciliativa obbligatoria.

In questo contesto sembra si possa concludere che la riscossione provvisoria, se dovrà attendere la fase conciliativa obbligatoria e mantenere il controllo giurisdizionale della sospensione nell'unico grado di giudizio, subirebbe un inevitabile ulteriore allungamento dei tempi di incasso.

Né si può ipotizzare di sottrarre la decisione sulla riscossione provvisoria ad un organo giurisdizionale terzo, cui è demandata la verifica dell'esistenza del *fumus boni iuris*, per trasferirla alla fase conciliativa, giacché sarebbe in tale sede impropria ogni attività di cognizione delle ragioni giuridiche che legittimano le eccezioni del contribuente e le controdeduzioni degli enti impositori.

Infine i Commercialisti, ai quali vengono richieste continuamente prove di collaborazione e sui quali sono stati trasferiti una quantità di adempimenti che favoriscono l'attività di controllo degli enti impositori, rivendicano il diritto ad essere ascoltati sulle riforme che riguardano tutti gli aspetti del complesso rapporto tra Contribuenti ed Erario, anche nella sua fase contenziosa, certi di apportare il loro prezioso contributo tecnico.

13 Giugno 2011