

IL DECRETO ATTUATIVO DELLA DELEGA FISCALE

29 luglio 2015 ore 06:00

## Luci ed ombre del "nuovo" processo tributario

di **Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima, Avvocato**

Stop ad una giustizia di serie B nel processo tributario: magistratura ad hoc, potenziamento degli istituti e pari garanzie per le parti del processo. Il percorso di riforma suggerito in Senato dai rappresentanti delle istituzioni e dai luminari del diritto è ancora lungo ma gli obiettivi di semplificazione, razionalizzazione e riordino delle disposizioni tributarie, contenuti nella legge delega n. 23 del 2014, non sono irraggiungibili. Lo sforzo profuso dal legislatore delegato per dare attuazione normativa alle direttive della legge delega, seppur pregevole, non appare ancora sufficiente agli occhi degli addetti ai lavori che hanno illustrato nei giorni scorsi alla VI Commissione Finanze e Tesoro potenzialità e criticità dello schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario.

Dopo l'ok preliminare allo schema di decreto delegato da parte del Consiglio dei Ministri, il testimone è passato alle Commissioni parlamentari chiamate a valutare un importante progetto normativo finalizzato alla riforma **del sistema della giustizia tributaria** italiana, vista spesso - troppe volte - come una giustizia di serie B, priva di una magistratura nominata *ad hoc* e di un sistema in grado di bilanciare le posizioni processuali delle parti.

Le disposizioni racchiuse nelle proposte di modifica, seppur con le dovute specificazioni, hanno meritato il generale apprezzamento di rappresentanti delle istituzioni e luminari del diritto, i quali tuttavia non hanno potuto fare a meno di rilevare come gli **interventi di riforma** appaiano ancora troppo **"tiepidi"** per assicurare il necessario restyling del disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, talvolta addirittura eludendo e in parte esorbitando i contenuti della legge delega.

### Sulla disciplina degli interpelli

La previsione di **cinque tipologie di interpello**, con termini di risposta differenziati, **contraddice** le finalità di **razionalizzazione e semplificazione** dichiarate dalla legge delega. Sarebbe pertanto preferibile prevedere **due sole macro-categorie** di interpello: nella prima ben potrebbero confluire tutti gli interpelli cd. **consultivi** (ordinatori, qualificatori e antiabuso) mentre nella seconda sarebbe opportuno ricomprendere quelli (**probatori e disapplicativi**) per i quali è obbligatoriamente richiesta una risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In entrambe le ipotesi, sarebbe inoltre auspicabile una **generale riduzione dei tempi di risposta** (che in caso di richiesta di integrazione documentale potrebbero addirittura diventare di 240 giorni), incompatibili con l'economia odierna e dannosi per gli imprenditori che a tali pareri subordinano le proprie scelte economiche e i propri investimenti.

Anche al fine di incentivare un più proficuo utilizzo dell'istituto dell'interpello, sarebbe quindi utile prevedere un **unico termine di risposta di 90 giorni** ed escludere ogni ipotesi di interruzione, senza dimenticare di implementare e migliorare il contraddittorio fra contribuente e Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria dell'interpello in conformità con i principi di centralità ed inderogabilità sanciti dalla Corte di Giustizia Europea.

### Sulla disciplina del contenzioso tributario

Molteplici sono gli interventi normativi contenuti nello Schema di decreto che, se confermati, rischierebbero di essere censurati per **eccesso di delega** dalla Corte Costituzionale. Sotto

questo profilo, al legislatore delegato è richiesta sensibilità ed approfondimento al fine di garantire una riforma costituzionalmente corretta che si muova nel perimetro della legge delega. L'innalzamento - seppur "simbolico" - delle soglie al di sotto delle quali è ammessa la "**autodifesa**" del contribuente e l'inclusione dei **dipendenti dei CAF** - sebbene con le dovute limitazioni - tra i **soggetti abilitati all'assistenza tecnica**, stride con l'intenzione della legge delega di imporre al contenzioso tributario un'evoluzione che accentui la qualificazione tecnica dei giudici e della parti in causa. Di converso pare assistersi ad un accesso "facilitato e non qualificato" alla giustizia tributaria, con il rischio di incentivare la proposizione di liti di modico valore e di comprimere il diritto di difesa garantito dal patrocinio di professionisti specializzati.

Nell'ottica di una razionalizzazione del sistema di giustizia tributaria, dunque, sarebbe auspicabile un **contenimento delle soglie di autodifesa** (magari entro il limite previsto nel processo civile all'art. 82 c.p.c.) ed **evitare ogni ulteriore estensione dei soggetti abilitati** all'assistenza tecnica, pur prevedendo la necessaria correzione dello schema nella parte in cui erroneamente esclude da tale novero i ragionieri commercialisti e i periti commercialisti, attualmente abilitati alla difesa, e ricomprende invece gli **esperti contabili**, ai quali l'ordinamento professionale non riconosce analoga legittimazione.

In tema di **spese di giudizio**, onde evitare il rischio che risulti incentivata la tendenza dei giudici tributari a disporre la compensazione, essa dovrebbe essere vincolata all'obbligo di adeguata motivazione tecnica, così come normativamente previsto dall'attuale e più rigorosa formulazione dell'art. 92 c.p.c. il cui rinvio lo Schema ha però immotivatamente soppresso. Il rafforzamento del meccanismo della condanna alle spese, inoltre, funzionerebbe da deterrente per la proposizione di contenziosi meramente strumentali, favorendone la deflazione auspicata al fine di migliorare il processo tributario.

Configurano un chiaro eccesso di delega gli interventi di riforma che incidono sull'**istituto del reclamo-mediazione** e, quand'anche il Legislatore delegato fosse legittimato a proporli, la mancata previsione di un "mediatore terzo" porrebbe il meccanismo addirittura in contrasto con lo spirito della legge delega che mira al rafforzamento della tutela giurisdizionale ed alla deflazione del contenzioso. La mediazione esiste e funziona, infatti, nei limiti in cui gli interessi delle parti siano temperate da un terzo soggetto; diversamente, si è in presenza di un altro istituto giuridico, l'autotutela.

Ulteriori perplessità desta la novellanda disciplina della **sospensione del processo** che, oltre ad esorbitante rispetto alle direttive della legge delega, ne contraddice le finalità. Se infatti l'esigenza è quella di garantire maggiore celerità e speditezza al processo tributario, l'introduzione di "nuove" ipotesi di sospensione pregiudiziale rischierebbe di condurre al risultato inverso. Il giudice tributario dovrebbe, invece, essere deputato a decidere incidentalmente tutte le fattispecie processuali.

La stessa ipotesi di sospensione riferita a controversie con altri Stati in materia di doppia imposizione, oltre ad apparire viziata da eccesso di delega, sarebbe migliorabile attraverso la previsione della sospensione della riscossione per l'intera durata della procedura amichevole. Si offrirebbe così maggiore garanzia al contribuente e l'Amministrazione finanziaria italiana sarebbe incentivata ad accelerare la conclusione dell'operazione.

Un giudizio favorevole si deve alla previsione degli interventi normativi volti a potenziare l'**istituto della conciliazione**, di cui è stata razionalizzata la disciplina ed estesa l'applicazione anche al grado di appello. Al fine di garantire una maggiore fruibilità dello strumento e favorire la deflazione dei contenziosi tributari, l'auspicio è tuttavia quello che l'istituto trovi applicazione anche in Cassazione (come peraltro già previsto nella prima formulazione dello Schema), magari attraverso la previsione di un meccanismo sanzionatorio crescente.

Se è assolutamente condivisibile lo spirito con il quale l'emananda norma mira a rafforzare anche la **tutela cautelare**, estendendone l'applicazione a tutti i gradi del giudizio, sotto il profilo tecnico sarebbero consigliabili, tuttavia, ulteriori interventi migliorativi: appare auspicabile, tra le altre, una maggiore specificazione della nozione di "**gravità e irreparabilità del danno**", presupposto alla concessione della sospensione giudiziale della riscossione e spesso oggetto di differenti interpretazioni da parte dei collegi giudicanti, nonché l'uniformazione della disciplina degli interessi per ritardato pagamento a quella prevista in caso di sospensione amministrativa.

Totalmente oltre i limiti della delega si assesta la previsione del dimezzamento dei **termini di riassunzione** a seguito di rinvio disposto dalla Corte di Cassazione così come l'esclusione dell'**esecuzione forzata** disciplinata dal codice di procedura civile per le sentenze tributarie di condanna a favore del contribuente.

In contrasto con la *ratio* della legge delega, invece, appare il "temperamento" previsto in merito alla riconosciuta immediata **esecutività delle sentenze di condanna** in favore del contribuente: subordinare il pagamento delle somme diverse dalle spese di lite e di importo superiore a 10.000 euro alla prestazione di un garanzia "idonea" (non si comprende, poi, sulla base di quali criteri e principi valutativi) oltre a essere estremamente oneroso, rischia di inficiare, neutralizzandolo, l'evocato principio di esecutività che rimarrebbe **vincolato alle "condizioni di solvibilità del contribuente"**.

## Sulla disciplina della giurisdizione tributaria

Pur condividendosi la soluzione della prevalente collegialità dell'organo giudicante, per garantire una visione multiprofessionale e multidisciplinare del giudice nel processo tributario, caratterizzato da una natura specialistica e da un elevato livello di complessità, si ritiene poco incisiva, seppur lodevole, l'istituzione del **giudice monocratico** nei limiti - davvero ristretti - in cui è stata proposta in quanto inidonea a favorire l'auspicata accelerazione del processo tributario nelle cause minori. Oltre alle liti relative alle **spese processuali**, infatti, alla competenza del giudice monocratico potrebbero essere devolute tutte le **liti di ottemperanza** (anche di valore superiore a 10.000 euro), nonché quelle per le quali non è obbligatoria per il contribuente l'assistenza tecnica e i contenziosi in materia di **contributo unificato** per i quali lo schema di decreto ha previsto che le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari stiano in giudizio direttamente.

Nel tentativo di dare attuazione all'esigenza di **terzietà dell'organo giudicante**, la bozza di decreto è intervenuto sul fronte delle incompatibilità (escludendo che i componenti delle Commissioni tributarie possano svolgere, anche indirettamente, attività di consulenza tributaria) e declinando in maniera organica le sanzioni disciplinari. Si ritiene, tuttavia, che per rafforzare concretamente l'indipendenza dell'organo tributario giudicante, sarebbe ipotizzabile sottrarre i giudici dal controllo del MEF e collocarli sotto l'egida della Presidenza del Consiglio dei Ministri, nonché impedire che le posizioni di vertice nelle Commissioni tributarie siano talvolta rivestite da componenti della Corte di Cassazione, investiti del giudizio di legittimità relativo alle controversie decise dagli stessi Collegi di merito di appartenenza.

In conclusione, una **razionalizzazione del trattamento economico dei giudici tributari** sarebbe coerente con lo spirito della riforma e in linea con l'impegno profuso e le specializzazioni acquisite dalle Commissioni tributarie, incentivandone la produttività e conferendone la giusta dignità. Nel dettaglio, sarebbe auspicabile prevedere un compenso fisso annuo, ripartito in quote mensili, ed uno variabile, proporzionato in funzione del valore delle controversie, della composizione monocratica o collegiale dell'organo giudicante, del numero delle liti decise, oltre al riconoscimento di un compenso anche per la trattazione delle istanze cautelari, attualmente prive di ogni retribuzione economica, neppure simbolica.

Alla luce di quanto osservato, è evidente che le modifiche contenute nello schema attuativo della legge delega debbano essere lette come una serie di "**primi passi**" in vista di una successiva - si spera celere - evoluzione normativa che possa convergere in un progetto di riforma più ampio ed integrale del processo tributario e della suo sistema giudiziario, nel quale si confida il Governo abbia il coraggio di investire ancora tempo e denaro.

Copyright © - Riproduzione riservata