

MOZIONE CONGRESSUALE

approvata a conclusione dei lavori del

IV° CONGRESSO NAZIONALE UNCAT

PALERMO 23/24 Settembre 2016

LINEE GUIDA PER LA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

SOMMARIO

1. Premessa	pag. 1
2. Tipo di giurisdizione e di processo	pag. 2
2.1. Giurisdizione	pag. 2
2.2. Denominazione	pag. 3
2.3. Procedura	pag. 3
3. Separazione della giurisdizione tributaria dal Mef	pag. 4
4. Magistratura tributaria professionale e professionalizzata	pag. 4
5. Formazione e nomina dei Giudici tributari con fase transitoria	pag. 5
6. Organizzazione del processo tributario	pag. 6
7. Procedura semplificata per le cause minori e strumenti deflattivi	pag. 7
8. Criteri di ammissione al patrocinio	pag. 7

1. PREMESSA.

1.1. Dalla relazione sul monitoraggio dello stato del Processo tributario e sull'attività delle attuali Commissioni tributarie, predisposta dal MEF per l'anno 2015, emerge che sono pervenuti innanzi ai Giudici di merito ben 256.901 ricorsi, con un incremento pari al 5,86% rispetto al 2014 e una sostanziale stabilità rispetto al 2013; di questi, circa 130.000 pari al 69 % del totale (per un valore di € 0,5 miliardi pari al 2,35%) riguardano controversie pervenute in C.T.P. con valore inferiore a € 20.000,00 (oggetto di reclamo obbligatorio e eventuale mediazione). La stessa relazione attesta che il valore complessivo dei ricorsi presentati nel 2015 nei due gradi del giudizio di merito è di circa 33,5 miliardi di euro, con un valore medio pari a 130.294 euro. Il valore complessivo dei ricorsi definiti è invece di poco superiore a 35 miliardi di euro, con un valore medio complessivo di ciascuna controversia pari a 117.617 euro.

I dati qui riportati confermano una “verità” già nota agli addetti del settore ovvero il delicato ruolo della giurisdizione tributaria nella composizione di rilevanti interessi contrapposti, entrambi meritevoli di adeguata tutela: il recupero di base imponibile evasa e la percezione di gettito da parte dello Stato (da un lato); la correttezza, sostanziale e procedurale, del prelievo a carico del cittadino-contribuente (dall'altro).

La natura di organi “giurisdizionali” delle Commissioni Tributarie, suggellata dall'entrata in vigore del D.L.vo n. 546/1992, che disciplinando il “processo tributario” ha finalmente soppiantato, anche terminologicamente il vecchio “Contenzioso” e l'attribuzione alla “giurisdizione tributaria” di tutte le controversie aventi ad oggetto i “tributi di ogni genere e specie”, hanno conferito alle Commissioni Tributarie dignità di “Giurisdizione piena ed esclusiva”, quale “quarta giurisdizione” dell'Ordinamento.

Purtuttavia - e nonostante la specialità della materia, la sua rilevanza socio-economica, la complessità dell'oggetto (tra tecnicismi normativi, di valutazione e contabili, su base nazionale e comunitaria) - la giurisdizione speciale Tributaria non è ancora affidata a Giudici specializzati, ma “prestati” - siano essi laici o togati - da altre giurisdizioni o da altre professioni.

La dipendenza poi, delle Commissioni Tributarie dal Ministero delle Finanze, esclude, di fatto, l'“indipendenza” del Giudice costituzionalmente prevista.

In un tale contesto, non può più prescindere allora da una riforma complessiva della giustizia tributaria per garantire ai cittadini (e allo stesso Stato) una giurisdizione tributaria più efficiente ed efficace e, soprattutto, per dare alla giurisdizione tributaria, quale giurisdizione speciale propria dei tributi costituzionalmente riconosciuta, la dignità che merita al pari delle altre giurisdizioni dello Stato.

1.2. Il processo tributario “non è fatto” per gli avvocati né per i Giudici, e nemmeno per l’Amministrazione Finanziaria, ma per garantire ai cittadini-contribuenti - nell’ambito dei fondamentali doveri di solidarietà sociale e degli imprescindibili principi dettati in proposito dall’art. 53 Cost., in forza del quale tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva - uno strumento di tutela di fronte ai sempre più pervasivi poteri dell’Amministrazione Finanziaria.

Senza l’iniziativa del cittadino-contribuente nessun processo tributario avrà mai luogo!

Non si dovrebbe poi dimenticare che le risorse economiche che devono - nella giusta misura - essere fornite dai contribuenti per il corretto funzionamento dello Stato e degli altri enti pubblici, devono - tramite tali enti - “tornare” ai contribuenti stessi. Questo comporta tra l’altro che la spesa pubblica non dovrebbe essere una componente indipendente rispetto al livello delle entrate tributarie.

Lo Stato e gli altri enti devono essere al servizio dei cittadini-contribuenti che costituiscono nel loro insieme il popolo, e non viceversa. Del resto le sentenze non sono pronunciate in nome dello Stato ma «*in nome del popolo italiano*» (art. 36, comma 1, D.L.vo n. 546/1992).

1.3. Sulla questione della riforma del processo tributario, che sembra avere possibilità molto concrete di essere realizzata, Uncat intende esprimere il suo contributo che è innanzitutto **rivolto a dare voce e tutela al cittadino contribuente**, che sarebbe altrimenti il grande assente dal dibattito, e in secondo luogo - proprio alla luce della preminenza della posizione e tutela concreta dei cittadini contribuenti, che gli avvocati tributaristi rappresentano e difendono - seguendo linee programmatiche di concreta fattibilità e non di teorica ma irrealizzabile (per lo meno nell’immediato) perfezione.

1.4. L’Uncat si prefigge quindi lo scopo di tutelare e rappresentare - dal suo punto di vista tecnico e qualificato - la centralità che il cittadino-contribuente ha e deve avere nel processo tributario.

A tal fine, la strada da percorrere passa inevitabilmente dall’attuazione dei seguenti principi ed obiettivi fondamentali.

2. TIPO DI GIURISDIZIONE E DI PROCESSO.

2.1. Giurisdizione. L’unica via che pare in concreto utilmente praticabile - alla luce soprattutto delle concrete risorse che appaiono in questo momento disponibili, e dei tempi di attuazione - per assicurare al cittadino-contribuente un processo quanto più possibile celere e tecnicamente qualificato, è il mantenimento di una giurisdizione speciale.

Questo vuol dire che occorre abbandonare l'originaria idea di fare confluire la giurisdizione tributaria in quella ordinaria.

In particolare il passaggio nell'ambito della giurisdizione ordinaria - che a prima vista era apparso come la strada maestra - attualmente alla luce delle condizioni concrete e delle risorse che appaiono disponibili si rivela un sicuro salto nel buio, che potrebbe addirittura tradursi in un salto nell'abisso: destano preoccupazione il numero dei magistrati che sarebbe possibile destinare alle sezioni specializzate tributarie, la loro attuale preparazione ed esperienza specificamente tributaria, la prospettiva di una turnazione per effetto della quale, dopo pochi anni, i Giudici formati anche "sul campo" sarebbero destinati ad abbandonare i processi tributari (limitando così l'approfondimento della preparazione tributaria e dell'esperienza processuale tributaria).

Inoltre l'attuale sistema risulta ben più efficiente, quanto meno in relazione ai tempi di risposta, rispetto a quello che si avrebbe col passaggio nell'alveo della Giurisdizione ordinaria. Si tratta, inoltre, di un sistema che ha margini di miglioramento estremamente superiori rispetto a quelli che si riscontrano nella giustizia civile, nella quale ogni ipotesi di riforma, anche strutturale, non ha mai sino ad oggi sortito significativi passi in avanti.

Né può essere sottaciuta e trascurata la diversa impostazione assunta dal processo civile telematico (P.C.T.) e dal processo tributario telematico (P.T.T.).

2.2. Denominazione. Utile allo scopo sarebbe altresì un *restyling* ordinamentale delle commissioni tributarie provinciali e regionali, con il cambio delle attuali denominazioni in quelle nuove di "**Tribunali tributari e Corti di appello tributarie**", rimuovendo l'apparente e inappropriata veste di organi amministrativi, derivante dalle vigenti denominazioni.

2.3. Procedura. La continuità dell'attuale giurisdizione tributaria consentirebbe - questione di non poco conto - la conservazione dell'attuale rito processuale e delle vigenti regole procedurali.

L'attuale impostazione, pertanto, appare coerente con un tipo di processo imperniato sull'impugnazione di provvedimenti dell'A.F. e (solo) tramite questi del rapporto sottostante; quindi un processo con forte connotazione amministrativa, che in questo momento appare in grado di fornire maggiori garanzie al cittadino-contribuente.

Il cittadino-contribuente non ha solo diritto - e, ovviamente, il corrispondente dovere - ad una giusta tassazione; ha anche diritto ad essere assoggettato alla giusta tassazione con procedure di imposizione civili, eque e democratiche: e quindi adeguatamente motivate e salvaguardate da un giusto processo che sia rispettoso della sua vita, dei suoi diritti e delle sue attività economiche.

Il processo tributario deve costituire un momento di effettiva ed efficace tutela del cittadino-contribuente anche sotto tali profili che, appunto, possono maggiormente e meglio garantire un processo con una forte connotazione amministrativa.

Appare infine ormai necessario l'ampliamento degli strumenti di prova utilizzabili nel processo tributario, al fine di garantire il rispetto delle norme del giusto processo. La riserva del patrocinio per le cause di maggiore importo ad avvocati e dottori commercialisti - di cui al successivo punto 8.1. - sarebbe propedeutica e coerente con tale ampliamento.

3. SEPARAZIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA DAL MEF.

3.1. Questo obiettivo è assolutamente irrinunciabile. È impensabile non recidere questo cordone ombelicale, che - anche qualora meramente apparente - pone almeno teoricamente l'organizzazione del processo tributario alle dipendenze di una delle due parti in causa.

A prescindere dall'indipendenza delle componenti delle attuali Commissioni Tributarie, l'organizzazione del processo tributario non può essere affidata ad una delle parti in causa.

E' dunque questo un obiettivo imprescindibile: garantire l'effettiva terzietà e la piena indipendenza del giudice tributario.

Sotto tale profilo, il processo tributario è ancora lontano dal realizzare il "giusto processo" garantito dall'articolo 111 della Costituzione, che individua tra gli elementi indefettibili **l'imparzialità, la terzietà e l'indipendenza dei Giudici.**

3.2. Senza alcun demerito alla sostanziale imparzialità e terzietà dimostrata sul campo dai Giudici tributari, non può negarsi come ancora oggi le commissioni tributarie siano, per legge, sottoposte finanziariamente al Ministero dell'economia e delle finanze. Emblematico è l'articolo 13 del decreto legislativo n. 545/1992, che regola il trattamento economico dei Giudici tributari: la norma, infatti, rimette al Ministro delle finanze la determinazione del compenso fisso mensile spettante ai componenti delle Commissioni tributarie nonché del compenso aggiuntivo determinato per ogni ricorso definito.

Considerati gli interessi in gioco, tra cui quelli della stessa Amministrazione finanziaria, si tratta di un'impostazione che, almeno dal punto di vista formale, non è più tollerabile.

3.3. E' dunque non solo auspicabile ma anche improcrastinabile il definitivo passaggio della dipendenza funzionale degli organi di giurisdizione tributaria al Ministero della giustizia o direttamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

4. MAGISTRATURA TRIBUTARIA PROFESSIONALE E PROFESSIONALIZZATA.

4.1. Un ulteriore obiettivo dal quale non si può prescindere è rappresentato dalla necessità di garantire un adeguato grado di professionalità della magistratura tributaria.

4.2. Dalla relazione sul contenzioso, emerge che ogni giudice di primo grado ha celebrato nel 2015, in media, solo 24,2 udienze ed ha trattato 149,4 ricorsi. La situazione non migliora nel secondo grado di giudizio: rispettivamente 18,8 udienze e 72,1 appelli.

Questo si comprende e si giustifica perché attualmente i Giudici tributari non svolgono la loro attività a tempo pieno.

4.3. Una considerazione a parte merita lo stato attuale dei compensi percepiti: al netto delle ritenute fiscali, un giudice tributario ottiene, in linea generale, un compenso netto di euro 25 per ciascun ricorso deciso, indipendentemente dal valore e dalla complessità della causa fiscale trattata.

4.4. Le situazioni rilevate non si possono ulteriormente tollerare. Si deve pretendere di più ma si devono anche corrispondere i giusti corrispettivi per un nuovo giudice tributario.

La scelta è in tal caso obbligata: istituzione e formazione di Giudici di ruolo specializzati nella materia tributaria. Ovviamente - ma, per quanto ovvia, questa considerazione non è oggi assolutamente scontata - la retribuzione dei Giudici tributari deve essere consona all'importanza della loro funzione nonché alla qualità e all'impegno che devono essere giustamente posti e pretesi.

Un giudice tributario professionale, oltre che professionista, a tempo pieno e adeguatamente retribuito, costituisce oggi una esigenza e una garanzia che sono ambedue irrinunciabili.

4.5. A prescindere dalla perdurante presenza o meno di Giudici laici e di Giudici a tempo parziale, "l'intelaiatura" della magistratura tributaria deve essere costituita da "un'ossatura" di Giudici togati a tempo pieno. Esigenza, questa, imprescindibile soprattutto per i Presidenti dei nuovi **Tribunali tributari e Corti di appello tributarie** ma anche per i relativi Presidenti di sezione.

Andrebbe dunque avviata la formazione di una classe di magistrati tributari di ruolo, preservando - sia pure a scadenza - gli attuali componenti delle Commissioni tributarie, sia togati che laici equiparando a tutti gli effetti questi ultimi (laici) ai primi (togati).

4.6. Un riferimento è anche doveroso al personale che è chiamato ad operare nelle Segreterie delle attuali Commissioni tributarie. E' evidente che la presente proposta coinvolge anche tutti coloro che già operano e che, da dipendenti di un dicastero, dovrebbero passare a dipendenti di un altro dicastero o della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

In simile evenienza va salvaguardata e assicurata la conservazione delle eventuali prerogative di status economiche che sono loro riconosciute.

5. FORMAZIONE E NOMINA DEI GIUDICI TRIBUTARI IN FASE TRANSITORIA.

5.1. Con il mantenimento della giurisdizione speciale, riformata però con la previsione di una nuova figura di Giudice altamente professionalizzato, a tempo pieno e ben retribuito per i due gradi di giudizio, è necessario prevedere una fase transitoria della riforma del processo tributario bandendo un apposito corso-concorso per titoli ed esami riservato ai Giudici tributari in attività ed, eventualmente, ad avvocati tributaristi e dottori commercialisti con documentato esercizio della professione di difensore tributario per almeno 10 anni.

Resta inteso che per i Giudici provenienti dalle professioni, una volta acquisita la qualifica di giudice tributario a tempo pieno, deve essere ovviamente preclusa qualsiasi attività libero professionale.

5.2. L'acquisizione di nuovi Giudici tributari per il processo tributario riformato dovrebbe avvenire, a regime, attraverso una apposita procedura di **corso-concorso (retribuito), per titoli ed esami, della durata di un anno** con la previsione di affiancamento ai Giudici Tributarie in attività, di prove selettive durante l'anno e di un esame finale.

I requisiti specifici e i titoli da valutare per l'ammissione al corso-concorso dovrebbero essere individuati sulla base delle concrete esigenze di efficacia, efficienza e tempestività del processo tributario.

6. ORGANIZZAZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO.

6.1. Il nuovo processo tributario dovrebbe continuare a restare articolato in due gradi "pieni" del giudizio di merito e in un terzo grado di legittimità.

Appare peraltro indispensabile continuare a garantire la possibilità di un completo riesame in appello.

Qualsiasi riduzione dei momenti di tutela giurisdizionale dei cittadini-contribuenti (ma la considerazione vale anche a favore degli Enti impositori) deve essere preceduta da un aumento della qualità delle sentenze dei gradi "superstiti", la quale è a sua volta collegata anche alla qualità dei provvedimenti impugnati. In questo momento non si ritiene che ci sia spazio per una riduzione delle tutele giurisdizionali.

6.2. Il terzo grado di giudizio di legittimità innanzi alla Corte di Cassazione è ancora irrinunciabile in attesa di una maggiore qualità ed autorevolezza delle sentenze di secondo grado.

Si ritiene anzi auspicabile un controllo della Suprema Corte più ampio sulle motivazioni, tornando alla previgente formulazione del n. 5 dell'art. 360 c.p.c.: l'interpretazione delle Sezioni Unite sull'estensione al terzo grado del processo tributario della nuova formulazione del n. 5 - a prescindere in questa sede da ogni valutazione tecnico-giuridica - è inopportuna e deleteria perché elimina una tutela delle parti in causa (ma *in primis* del cittadino-contribuente) che invece l'esperienza concreta degli avvocati tributaristi rivela essere ancora necessaria, almeno fino a quando non sarà raggiunto un soddisfacente livello di qualità delle sentenze di appello.

6.3. Quanto al Giudizio innanzi la Suprema Corte di Cassazione, ed al fine di smaltire il forte arretrato della Sezione tributaria, l'Avvocatura tributaria è a disposizione per eventuali forme di collaborazione - che dovrebbero comunque essere ben studiate e ponderate, per l'estrema delicatezza della materia - che siano giudicate legittime ed opportune dalla Suprema Corte. Questo in aggiunta alle nomine di questi giorni, quali Giudici ausiliari in Cassazione, di Consiglieri in pensione.

7. PROCEDURA SEMPLIFICATA PER LE CAUSE MINORI E STRUMENTI DEFLATTIVI.

7.1. Si ritiene possibile una distinzione tra cause minori (per importo, non per importanza né per complessità) e cause maggiori, con una procedura semplificata che per le prime - almeno per una parte delle cause minori - possa consentire una effettiva possibilità di difesa diretta da parte del contribuente (oggi inesistente, perché la procedura comunque resta troppo complicata, basti pensare all'istanza di pubblica udienza che spesso non è presentata dal contribuente che si difende da solo).

Per le cause minori dovrebbe essere valutata anche l'opportunità di istituire un giudice monocratico.

7.2. Un obiettivo importante, da non trascurare, è costituito dal rafforzamento degli istituti deflattivi del contenzioso, con particolare riferimento alla vigente procedura di reclamo obbligatorio con eventuale mediazione, per le liti di valore non superiore a 20.000 euro. Questo - nel presupposto che nell'anno 2015 il 69% circa dei ricorsi di primo grado ammontanti a circa 130.000, aveva un valore pari o inferiore a 20.000,00 euro - consentirebbe di introdurre un adeguato filtro di accesso alla giurisdizione che, alleggerendo il carico di lavoro dei nuovi **Tribunali tributari**, consentirebbe il conseguimento di evidenti margini di miglioramento in termini di qualità e quantità di rendimento.

L'affidamento della mediazione agli Enti impositori - e dunque ad una delle due parti - potrebbe essere superato con l'istituzione di un apposito organismo di mediazione assegnando la funzione di mediatore ad un giudice.

Al riguardo, oltre alla possibilità di estendere il limite di valore introducendo un obbligo generalizzato di attivazione della procedura (che diventerebbe pertanto, come accade per altre giurisdizioni, una condizione generale di procedibilità), andrebbe senza dubbio rivista l'attuale procedura di mediazione con il trasferimento delle funzioni ad un apposito organismo di mediazione, terzo ed imparziale:

- formato da Giudici delle attuali Commissioni Tributarie non transitati nei ruoli dei nuovi organismi giurisdizionali;
- posto alle dipendenze funzionali del Ministero della Giustizia o della Presidenza del Consiglio.

8. CRITERI DI AMMISSIONE AL PATROCINIO.

8.1. Nell'ottica di due gradi del giudizio di merito inquadrati nell'ambito di una giurisdizione speciale, ed alla luce di una semplificazione delle cause minori come ipotizzata più sopra, si ritiene che possa essere confermato l'attuale esteso patrocinio per tali cause minori mentre, per le cause di maggiore importo, il patrocinio dovrebbe essere riservato solo ad avvocati e dottori commercialisti (il che, come rilevato al punto 2.3, consentirebbe un agevole ampliamento degli strumenti di prova utilizzabili nel processo tributario, al fine di garantire il rispetto delle norme del giusto processo.

8.2. In aggiunta va anche considerata la necessità di contenere l'ulteriore "diluizione" di un patrocinio specificamente preparato in campo tributario e, quindi, il concreto rischio che la difesa del contribuente possa essere - ancora più spesso di quanto non succeda ora - priva di una adeguata preparazione.

UNCAT - 2016

Il presente documento, approvato dall'Assemblea dell'Unione delle Camere Tributarie a conclusione del IV Congresso Nazionale degli Avvocati Tributaristi, tenutasi in Palermo il 23/24 settembre 2016, sarà trasmesso a cura degli organi statuari alle Autorità Istituzionali competenti.

Il Segretario

Il Presidente

(Avv. Lucio M. Rossi)

(Avv. Bruno Lo Giudice)

Il Coordinatore del
Comitato Scientifico

(Avv. Umberto Santi)