

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Seminario di aggiornamento professionale

“ORDINAMENTO E PROCESSO:

VERSO NUOVE REGOLE PER LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA”

Genova, Palazzo della Borsa Valori, 27 giugno 2014

* * *

Comparazione tra gli ordinamenti tributari europei

e spunti di riflessione

Stefano Marchese

1. Introduzione

Un convegno, organizzato dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, su “Ordinamento e processo”, nel momento in cui circola una bozza di “codice del processo tributario” e con il cantiere aperto della riforma fiscale, spinge inevitabilmente a guardare cosa succede oltre confine.

Si tratta della curiosità del comparatista, di quella “sana” curiosità che spinge a sbirciare in casa altrui per vedere come costoro si sono organizzati, come hanno “ordinato” le cose (ecco la comparazione ordinamentale), per cercare di trarne idee, insegnamenti, esperienze e, in ultima analisi, spunti di riflessione.

In Europa si rinvengono una vasta gamma di modelli di “processo tributario” che, per comodità espositiva, possiamo così raggruppare: un sistema misto, nel quale convivono organi del contenzioso amministrativo-tributario e giurisdizione ordinaria (attuato, sia pure con diverse varianti in Spagna, Grecia, Paesi Bassi, Svezia e, in passato, nel Regno Unito); un sistema dualistico caratterizzato da un rigido riparto tra la giurisdizione civile e quella amministrativa (modello proprio del sistema francese); ed un sistema incentrato sulla giurisdizione speciale tributaria devoluta a giudici professionali ed a tempo pieno, proprio, ad esempio, dell’ordinamento tedesco¹.

Inoltre, in Germania, Francia e Spagna è prevista una fase pre-giurisdizionale, obbligatoria e dettagliatamente disciplinata, che funge da filtro, così riducendo di molto il numero dei giudizi tributari che giungono agli Organi giurisdizionali. All’interno di tale modello che prevede questa fase pregiudiziale è necessario operare una distinzione. Il sistema tedesco e quello francese prevedono un’azione preliminare obbligatoria del contribuente, esperita nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria che ha emesso l’atto; il

¹ Per un’analisi comparata dei diversi modelli di processo tributario, si veda, M. COMBA, *Lineamenti di giustizia tributaria comparata*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione tributaria centrale*, a cura di G. PALEOLOGO, Milano, 2005, 98; C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 775; A. AMATUCCI – E. PACE, *Problemi di armonizzazione del contenzioso tributario in Europa*, in *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive*, a cura di M. LECCISOTTI, Padova, 1992, 65; G. MINIERI, *L’organizzazione del contenzioso tributario e le esperienze europee e statunitensi*, in *Le commissioni tributarie*, 1998, nn. 1 e 2, IV, 9 ss. e 33 ss.; G. RECCHIA (a cura di), *Ordinamenti europei di giustizia amministrativa* (vol. XXV del *Trattato di diritto amministrativo* curato da G. SANTANIELLO), Padova, 1996; O. LOMBARDI, *La giurisdizione tributaria: evoluzione e prospettive*, tesi di dottorato in diritto tributario, Università degli Studi di Salerno, Facoltà di Economia, Salerno, 2010.

sistema spagnolo, invece, prevede una fase pre-giurisdizionale innanzi non alla stessa Amministrazione finanziaria, bensì a distinti Organi amministrativi.

2. Gran Bretagna

Nel Regno Unito la fiscalità è amministrata dall’Agenzia delle Entrate e delle Dogane di Sua Maestà – la “*Her Majesty Revenue and Customs*”, la quale si occupa non solo di tributi ma anche di contributi previdenziali².

Contro gli atti di accertamento, della riscossione e sanzionatori dell’Agenzia, è ammesso il diritto di impugnazione, denominato “*appeal*”, dinnanzi alla *Tax Chamber* che, dal 1° aprile 2009, ha sostituito il previgente sistema basato sui *General* e *Special Commissioners*.

Il *Tribunal* di primo grado (giudice amministrativo) è diviso in diverse sezioni, denominate Chambers. Una di queste è la sezione tributaria, o *Tax Chamber*³, che dipende dal Ministero della Giustizia.

Il termine per ricorrere è ordinariamente di trenta giorni.

In molti casi, è previsto il diritto alla sospensione cautelare della riscossione ma, allorché questa non sia prevista, l’amministrazione ha il potere discrezionale di concederla, anche d’ufficio.

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. Tale categorizzazione è comunicata al contribuente o al suo difensore, che può presentare un reclamo.

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.

Nel primo grado di impugnazione, la formalità è minima: non esiste l’obbligo di difesa tecnica e l’impugnazione avviene compilando un modulo prestampato di ricorso.

E’ possibile altresì adire il giudice tributario per chiedergli di ordinare all’Agenzia la chiusura di un controllo fiscale che, a giudizio del contribuente, si prolunghi oltre modo senza giustificazione.

Se alcuna delle parti ritiene che la decisione del tribunale fiscale di primo grado sia errata, è possibile proporre appello all’*Upper Tribunal – Tax and Chancery*⁴, ma previa istanza di autorizzazione all’appello rivolta ad altra sezione del tribunale di primo grado.

In alcuni casi, è ammesso un ulteriore grado di appello e, in casi eccezionali, il ricorso alla *House of Lords*.

² In particolare, la competenza della *HM Revenue and Customs* si estende sia ai contributi dovuti (*National Insurance Contribution*) sia al diritto di ricevere le prestazioni previdenziali (*Statutory Maternity Pay, Statutory Sick Pay, Statutory Adoption Pay or Statutory Paternity Pay*) e al diritto del datore di lavori di recuperare le indennità corrisposte ai suoi dipendenti per conto dell’Agenzia.

³ Per un primo orientamento al riguardo si veda HM COURTS AND TRIBUNALS SERVICE, FIRST-TIER TRIBUNAL (TAX), *Making an appeal*, Londra, marzo 2013.

⁴ In precedenza, per le impugnazioni, era competente in Inghilterra e Galles l’*High Court* (Alta Corte), in Scozia la *Court of Session*, in seduta quale Corte dello Scacchiere, mentre in Irlanda del Nord era competente la *Court of Appeal*.

Se il contribuente rinuncia all'impugnazione, essa viene trattata come conciliazione, senza quindi che egli subisca delle penalizzazioni per aver proposto il ricorso e poi rinunciato all'impugnativa.

In caso di tardività dell'impugnazione, l'Agenzia ha l'obbligo di non eccepirla (e in tal caso, non è rilevabile d'ufficio), qualora vi sia stata una motivazione scusabile, come la malattia del contribuente o il fatto che costui era in viaggio all'estero quando gli fu notificato l'atto impositivo.

L'impugnazione può formare oggetto di conciliazione *extra* udienza tra le parti, ma il contribuente ha 30 giorni di tempo per ripensarci e revocare l'adesione.

I *Tribunal* di primo e secondo grado sono composti da "giudici" del tribunale e da membri del tribunale che non sono giudici, tutti nominati dal Lord Cancelliere e remunerati. Decadono a 75 anni.

La procedura prevede la possibilità di ascoltare testimoni e di esercitare poteri inquisitori.

Assolutamente degno di nota, nel sistema britannico, è la *judicial review*: se il contribuente ritiene che il funzionario non stia facendo il suo dovere, o stia irragionevolmente tardando ad adempiere ai suoi obblighi, o commette una violazione di legge, o esercita un potere non spettante, un eccesso di potere, impiega malamente il suo potere discrezionale, o non ha controbattuto efficacemente al contraddittorio provocato, o ancora in tutti quei casi in cui non sia prevista l'impugnazione, è ammesso che il contribuente si rivolga all'autorità giudiziaria (*Upper Tribunal* di Londra).

L'Agenzia ha emanato norme interne per attivarsi immediatamente, visto che le corti, se rilevano la fondatezza delle domande del contribuente, condannano l'Agenzia al pagamento di somme significative, delle quali i funzionari hanno particolare timore per le responsabilità e l'impatto sulla loro carriera.

3. Francia

In caso di controversia con l'amministrazione fiscale francese, il contribuente ha diritto di rivolgersi al conciliatore fiscale dipartimentale, che potrà modificare la decisione presa dall'ufficio fiscale. Egli non ha competenza in caso di verifiche contabili, di liti relative alla pubblicità fondiaria e di questioni che hanno già formato oggetto di ricorsi gerarchici.

Una seconda ipotesi conciliativa ruota attorno alla figura del mediatore del Ministero dell'economia e delle finanze, che può proporre all'amministrazione una modifica della sua decisione. In caso di rifiuto dell'amministrazione, il mediatore può rivolgersi direttamente al Ministro.

Il contenzioso fiscale vero e proprio consta innanzitutto di una fase amministrativa, nella quale il contribuente si deve rivolgere all'amministrazione fiscale. Contro la decisione è possibile adire l'autorità giudiziaria.

Se la materia riguarda le imposte dirette o l'IVA, la competenza è del tribunale amministrativo. Il ricorso deve essere presentato nei 60 giorni dalla decisione dell'amministrazione o, in caso di silenzio rifiuto, nei sessanta giorni successivi ai sei mesi dalla richiesta di decisione, il cui decorso configura appunto il silenzio-rifiuto.

Dinnanzi al tribunale amministrativo, la procedura è scritta. L'appello può essere presentato alla Corte amministrativa d'appello e, in terzo grado, dopo una procedura di

verifica di ammissibilità, al Consiglio di Stato che agisce come Corte suprema in materia amministrativa.

Sia il tribunale amministrativo sia la corte amministrativa d'appello possono, in pendenza di giudizio, chiedere pareri al Consiglio di Stato.

In caso di imposte di registro, di bollo, patrimoniali, sulla pubblicità fondiaria, la giurisdizione spetta all'autorità giudiziaria ordinaria. In primo grado è competente il *Tribunal de Grande Instance*, in secondo grado la Corte d'Appello e, infine, in terzo grado, previa verifica di ammissibilità del ricorso, è competente la Corte di Cassazione.

Dev'essere ancora ricordato che l'ordinanza di autorizzazione all'accesso domiciliare, emessa dal giudice delle libertà e della detenzione del tribunale su istanza dell'autorità fiscale, è suscettibile di appello indirizzato al primo presidente della Corte d'Appello competente, senza che essa abbia un effetto sospensivo automatico, e l'ordinanza emessa dal presidente della Corte d'Appello è ricorribile per cassazione⁵.

4. Spagna

L'ordinamento tributario spagnolo in generale è molto vicino a quello italiano. Infatti, da una parte esiste un punto di riferimento normativo di valore costituzionale che, per contenuto ed ispirazione, coincide con il nostro articolo 53 della Costituzione, dall'altra una Legge Generale Tributaria che regola i doveri e gli obblighi dei cittadini, i poteri dell'Amministrazione diretti ad esigere il compimento di questi obblighi, i vari tipi di procedimenti tributari e le relazioni fra l'Amministrazione e il cittadino-contribuente.

Con riguardo specifico al sistema di tutela del contribuente in Spagna, va evidenziato che esso è caratterizzato da una fase preliminare che si celebra dinanzi ai c.d. "Tribunali economico-amministrativi" (*reclamacion economico-administrativa*) ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (*recurso contencioso administrativo*)⁶.

I Tribunali economico-amministrativi, nonostante la loro denominazione, non hanno natura giurisdizionale; sono inquadrati organicamente nel *Ministero di Economia y Hacienda*, sebbene non dipendano gerarchicamente e funzionalmente da quest'ultimo. Essi, inoltre, pur decidendo sui ricorsi presentati avverso gli atti dell'Amministrazione finanziaria, non emettono pronunce che possono acquistare valore di cosa giudicata. Il procedimento dinanzi a tali organi si articola in un primo (o unico) grado dinanzi ai Tribunali economico-amministrativi regionali o locali; nel caso in cui il valore della controversia ecceda un determinato ammontare, in secondo grado, dinanzi al Tribunale economico-amministrativo centrale.

⁵ L'art. L 16B del *Livre des procédures fiscales* afferma infatti al riguardo, nel testo vigente dopo la modifica «indotta» dalle sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo: «L'ordonnance peut faire l'objet d'un appel devant le premier président de la cour d'appel. Les parties ne sont pas tenues de constituer avoué. Suivant les règles prévues par le code de procédure civile, cet appel doit être exclusivement formé par déclaration remise ou adressée, par pli recommandé ou, à compter du 1er janvier 2009, par voie électronique, au greffe de la cour dans un délai de quinze jours. Ce délai court à compter soit de la remise, soit de la réception, soit de la signification de l'ordonnance. Cet appel n'est pas suspensif. Le greffe du tribunal de grande instance transmet sans délai le dossier de l'affaire au greffe de la cour d'appel où les parties peuvent le consulter. L'ordonnance du premier président de la cour d'appel est susceptible d'un pourvoi en cassation, selon les règles prévues par le code de procédure civile. Le délai du pourvoi en cassation est de quinze jours».

⁶ Sul modello spagnolo si vedano, tra gli altri, E. GONZALEZ GARCIA, *I ricorsi amministrativi e giudiziari*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), vol. III, Padova, 1994, 276; J. MARTIN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO, J. N. TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho financiero y tributario*, Madrid, 1998, 606 ss.; M.J. SANCHEZ, *El proceso contencioso administrativo en materia tributaria*, Madrid, 1992.

Avverso le decisioni emesse dai Tribunali economico-amministrativi è proponibile ricorso dinanzi agli Organi giurisdizionali (contenzioso amministrativo). Non c'è una giurisdizione speciale tributaria, sebbene alcune sezioni di tali organi siano specializzate nella materia tributaria. Più precisamente, contro le pronunce dei Tribunali economico amministrativi regionali e locali è competente, in unico grado, il *Tribunal superior de justicia* del territorio (Tribunali regionali), organi giurisdizionali competenti per territorio.

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece, è ammesso ricorso avanti l'*audiencia nacional* (organo giurisdizionale centrale specializzato in certe materie); ne sono escluse le decisioni relative ai tributi trasferiti alle Comunità autonome e sulle quali si pronunciano di nuovo i Tribunali regionali.

Contro le sentenze emesse dal *Tribunal superior de justicia* e dall'*audiencia nacional* è ammesso ricorso alla Corte di cassazione (organo di giurisdizione ordinaria), quando la controversia supera una determinata soglia ed in ogni caso per violazione di legge o per *unificacion de doctrina*.

5. Germania

In Germania il filtro amministrativo è parimenti presente. Il primo reclamo va prodotto all'amministrazione finanziaria che ha emanato l'atto contestato⁷.

La fase contenziosa si svolge in due gradi: le corti tributarie dei Lander, che sono 18 in tutta la Germania, e la Cassazione tributaria federale, il *Bundesfinanzhof*.

Le corti fiscali giudicano in collegi composti da 5 giudici, tre professionali e due onorari ma in taluni casi è previsto il giudice monocratico.

Solo il 5% delle decisioni dei tribunali fiscali viene impugnato davanti alla cassazione tributaria. Contro le decisioni di quest'ultima, se si assume che vi sia stata una violazione del diritto costituzionale, è ammesso ricorso diretto alla Corte costituzionale.

Il *Bundesfinanzhof* è composto da 11 sezioni ed ha 60 giudici. I collegi giudicano con la presenza di 5 membri. E' prevista pure un'adunanza a sezioni unite, a cui partecipa il presidente della Corte ed un giudice per sezione (quindi 11 giudici) per la decisione di casi di fondamentale importanza o quando una sezione intenda discostarsi dalla giurisprudenza delle altre sezioni.

6. Conclusioni

Da questa (necessariamente) breve disamina, ritengo che si possano cogliere alcune linee di tendenza, alle quali il legislatore italiano potrebbe certamente ispirarsi.

Innanzitutto, occorre insistere nella professionalizzazione dei giudici tributari, investendo sia nella loro sempre maggiore formazione professionale specialistica, sia nell'adeguamento delle loro retribuzioni, che devono essere commisurate alla dignità della funzione e al grande impegno che la risoluzione di controversie fiscali, spesso di ingente ammontare, comporta.

⁷ Per l'analisi del modello processuale tributario tedesco si rinvia a D. Birk, *Diritto tributario tedesco*, a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, 1450; ID, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica tedesca*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 1027; R. VAN GROLL, *La tutela Giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno dell'Università di Bologna, 1994.

In secondo luogo, le tendenze europee, ispirate anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea e dalla Corte europea dei diritti dell'uomo⁸ ci indicano che occorre ragionare in termini di ampliamento del catalogo degli atti impugnabili: la tutela giurisdizionale non dev'essere limitata solo più gli atti impositivi, sanzionatori e della riscossione. Il sindacato giurisdizionale (tributario) deve ampliarsi anche agli atti istruttori, allorché siano in gioco diritti fondamentali dei contribuenti. Ciò per effetto di due fattori convergenti: il progressivo ampliamento dei poteri delle amministrazioni finanziarie, giustificato dall'esigenza della lotta all'evasione, che mette sempre più in pericolo il rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, e il sempre maggior interesse per la tutela di questi diritti a livello internazionale, poiché i cittadini, quando si guardano come "contribuenti", non per questo diventano "sudditi".

In altre parole, occorre passare dalla tutela del "portafoglio del contribuente" alla tutela del "contribuente *tout court*", e quindi non solo dei suoi quattrini, ma anche dei suoi diritti come persona.

In terzo luogo, occorre rimettere mano al processo di terzo grado. I nostri colleghi stranieri ci dicono che la nostra Cassazione non è una corte di cassazione ma, al massimo, una "commissione tributaria centrale", che ha assunto un nome diverso.

Ci vengono fatti notare, in particolare, (a) il contrasto di giurisprudenza all'interno della sezione tributaria, spesso frutto più di non conoscenza dei precedenti che di deliberata volontà di discostarsene; (b) le pronunce divergenti della sezione tributaria dopo le statuizioni delle sezioni unite, che sono un attentato alla funzione nomofilattica⁹; (c) alcune - per fortuna non frequenti ma, purtroppo, clamorose - "cantonate" prese¹⁰; (d) il malinteso ruolo di "supplenza" dell'amministrazione, assunto dal potere giudiziale, che ha alterato gli equilibri di Montesquieu¹¹; (e) l'assenza di filtri al ricorso di Cassazione, che hanno determinato una dilatazione dei numeri dei ricorsi e dei tempi di decisione oltre ogni ragionevole aspettativa.

Tutte queste cose hanno messo in crisi l'immagine della nostra Cassazione tributaria come "Corte Suprema", secondo gli standard comuni in Europa.

Queste, ritengo, sono le riflessioni che l'analisi comparatistica può offrirci per migliorare l'assetto del nostro processo tributario.

⁸ Sul punto ci permettiamo di rinviare a S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 241 ss.; ID., *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, *ivi*, 2013, I, 493 ss.

⁹ Si pensi alla questione delle conseguenze del mancato rispetto del termine di 60 giorni tra la consegna del p.v.c. e la notifica dell'avviso di accertamento.

¹⁰ Famose sono quella sulla presunta indeducibilità dei compensi agli amministratori nelle società di capitali.

¹¹ Si pensi alla "teoria immanente" dell'abuso del diritto, per la quale le imposte recuperate sono state di gran lunga inferiori a quelle sui possibili investimenti esteri, letteralmente fuggiti di fronte all'incertezza di una giurisprudenza ritenuta "imprevedibile".