

LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA TRA SPECIALITÀ ED ORDINARIETÀ

Cesare Imbriani – Salvatore Vernuccio

Abstract: Il contenzioso tributario negli ultimi anni è stato in costante crescita ,sia dal punto di vista del valore economico, che del numero dei procedimenti; d'altronde la rilevante percentuale di ricorsi per Cassazione evidenzia con chiarezza come tale tipo di contenzioso , che nella sua specificità non è soggetto ad alcun limite di competenza, abbia ormai un suo ruolo autonomo da tutti riconosciuto.

Alla vigilia dell'annunciata riforma della Giustizia Tributaria può pertanto essere opportuna una valutazione della problematica nell'ambito di una analisi sia economica, per ciò che attiene ai problemi di efficienza e di produttività del sistema (al fine di evitare o almeno di limitare i cd "fallimenti di mercato"), sia giuridica , in considerazione degli aspetti procedurali propri del sistema stesso; inoltre una comparazione con l'esperienza di altri Paesi che hanno giurisdizioni vicine alla nostra può facilitare la individuazione di best practices da utilizzare.

In tale ottica complessiva si cercherà di evidenziare quali modifiche e nuovi meccanismi procedurali possono concorrere a migliorare la qualità del sistema, con particolare attenzione alla fase che precede il giudizio, la quale a nostro avviso riveste una rilevanza significativa.

Tax litigation has been growing steadily in recent years, both in terms of the number of cases being brought and in terms of the economic value of those claims; moreover, the relevant percentage of appeals before the Italian Supreme Court highlights the fact that tax litigation, which in its specificity is not subjected to any competence limit, has acquired an autonomous role, unanimously recognized.

On the eve of the announced reform of Tax Justice, it might be appropriate to evaluate the issue from the perspective of an economic analysis, in relation to efficiency issues and the productivity of the system (in order to avoid or at least limit the so-called “market failures”), as well as legal, taking into account the procedural aspects of the system itself. Moreover, a comparative assessment – considering the experience of other national legal framework close to ours – could facilitate the identification of best practices to be applied.

In this overall perspective, we will try to highlight what changes and new procedural mechanisms may contribute to the improvement of the system's quality, with particular attention to pre-judicial phase, which in our opinion is of significant importance.

Parole chiave: Riforma Giustizia tributaria, disegno di legge delega (AC 3734), fallimenti di mercato, ricerca dell'ottimo paretiano nel sistema giustizia, strumenti pre-giurisdizionali di deflazione del contenzioso giudiziario

Sommario: 1.La rilevanza del contenzioso tributario oggi: i numeri – 2.I recenti progetti di riforma – 3.Le criticità del sistema, fallimenti di mercato ed efficienza – 4.Una prospettiva economica sulla Giustizia Tributaria – 4.1 Ultimi interventi in tema di deflazione del contenzioso – 5.Alcuni interessanti profili sulla fase pre-giurisdizionale in ordinamenti esteri – 5.1.Spunti per la nuova riforma, alcune considerazioni a margine – 6.Alcune conclusioni di metodo

1. La rilevanza del contenzioso tributario oggi: i numeri.

I dati recenti sul contenzioso della Corte di Cassazione e quelli relativi *strictu sensu* al funzionamento della Giustizia Tributaria evidenziano la crescente rilevanza della materia tributaria sia dal punto di vista del numero dei procedimenti (e quindi d'impiego di risorse da parte del sistema giustizia), sia dal punto di vista strettamente economico.

Nel 2015, a fronte di una riduzione del numero totale di procedimenti pervenuti davanti alla Suprema Corte, il contenzioso in materia tributaria è passato dal 35,5% al 38,5% del totale¹.

In termini di pendenza dei procedimenti davanti alla Corte il contenzioso tributario rappresenta “soltanto” il 32,7%². Pertanto, considerando che la percentuale dei procedimenti tributari pervenuti è superiore a quella dei procedimenti tributari pendenti diviene chiara, in un *trend* che prosegue da diversi anni, l'espansione del settore tributario.

Il processo tributario muove più di 30 miliardi di euro ogni anno. Nel 2015, il valore dei ricorsi definiti è stato di poco superiore a 35 miliardi, mentre quello dei ricorsi sopravvenuti si aggira intorno ai 33,5 miliardi³.

Considerati entrambi i gradi di giudizio, il valore monetario medio dei ricorsi è pari a 130.294 euro per quelli sopravvenuti nel 2015, mentre quello dei ricorsi definiti nello stesso anno è di 117.617 euro⁴.

¹ V. *Relazione sull'amministrazione della Giustizia nell'anno 2015*, Primo Presidente Giovanni Canzio, 2016, pag. 73.

² V. *Relazione sull'amministrazione della Giustizia nell'anno 2015*, Primo Presidente Giovanni Canzio, 2016, pag. 30.

³ V. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie 2015*, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Direzione della Giustizia Tributaria, 2016, pagg. 14 e 28.

Di particolare interesse è poi l'analisi delle controversie in base al numero e alla distribuzione nei vari scaglioni economici.

Riguardo alle controversie di competenza delle commissioni tributarie provinciali (in seguito "CTP"), la percentuale dei ricorsi pervenuti aventi ad oggetto controversie con valore pari o inferiore 20.000 euro equivale al 68%. Tale dato è già indicativo di una problematica controversa, che affronteremo successivamente, attinente al rapporto tra importanza relativa della controversia e costo sociale della stessa.

Di contro le controversie con valore superiore ad 1 milione di euro, pur essendo solo l'1,7% del totale, rappresentano il 70% del valore complessivo del contenzioso tributario, contando per 15,3 miliardi di euro contro gli 0,5 miliardi per le controversie con valore pari o inferiore a 20.000 euro⁵.

Riguardo alle controversie di competenza delle commissioni tributarie regionali (in seguito "CTR"), queste sono impegnate per il 55% con cause aventi valore pari o inferiore a 20.000 euro (per un totale di 0,2 miliardi) e per il 2,4% con cause aventi valore superiore ad 1 milione di euro⁶.

Tuttavia, la situazione sotto il profilo economico evidenzia ancora una volta che le cause con valore superiore ad 1 milione di euro rappresentano circa il 73% del calore complessivo del contenzioso (8,6 miliardi di euro).

Cifre molto simili riguardano il corso del primo semestre del 2016, con un numero esiguo di controversie che però contano per quasi tre quarti del valore totale⁷.

Tutto ciò porta a due brevi considerazioni. Anzitutto, considerando l'esiguità economica di un'alta percentuale delle controversie, è istituzionalmente opportuna l'individuazione ed il potenziamento di strumenti deflattivi a monte del giudizio che disincentivino o abbattano con procedure automatiche la possibilità del sorgere del litisconsorzio; su ciò si tornerà in seguito.

⁴ Si registrano sensibili differenze nei valori medi dei ricorsi a livello geografico. Nei giudizi davanti alle CTP, il valore medio del singolo ricorso è decisamente più alto nella provincia di Bolzano, dove è pari a 1.052.554 €, in Lombardia con 365.990 € e nel Veneto con 214.994 €, contro una media nazionale di 115.188 euro.

Lo stesso fenomeno si registra per le controversie pendenti davanti alle CTR, dove a fronte di una media nazionale di 171.751 euro, il valore medio si attesta a 383.100 euro in Lombardia, 359.015 euro in Piemonte, 299.022 euro nel Veneto.

⁵ V. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie 2015*, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Direzione della Giustizia Tributaria, 2016, pagg. 15, 16.

⁶ V. *Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle commissioni tributarie 2015*, Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, Direzione della Giustizia Tributaria, 2016, pag. 17.

⁷ V. *Rapporto trimestrale sul contenzioso tributario, anno 2016, trimestre gennaio-marzo*, disponibile presso <http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Contenzioso/Rapporto-trimestrale-1trim2016.pdf>

Inoltre, a fronte dei diversi problemi di strutturali e di efficienza sistemica, si comprende meglio il motivo di costanti attenzioni ed interventi da parte del legislatore che, seppure attento, appare non sempre metodologicamente efficace nel rapporto tra il singolo intervento e il sistema nel suo complesso.

2. I recenti progetti di riforma.

Che la materia tributaria sia in costante aggiornamento non è una novità. Nonostante le recenti e numerose riforme, è stato da poco presentato alla Camera un ulteriore disegno di legge delega (AC 3734⁸).

Il disegno, nell'ottica di una modifica sostanziale dell'organizzazione della Giustizia Tributaria, prevede la soppressione delle CTP e delle CTR e l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i tribunali ordinari.

Anche il Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria dovrebbe essere soppresso per venire sostituito, nell'esercizio delle sue funzioni, dal Consiglio Superiore della Magistratura.

Parallelamente, con una nota del 6 aprile di quest'anno⁹, il ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il ministro della Giustizia hanno reso noto che verrà instaurato un tavolo tecnico presieduto da esponenti apicali dei due Ministeri; il fine dichiarato è di mettere le basi per una riforma ispirata alle "migliori pratiche internazionali".

Le suddette nomine dovrebbero rappresentare il primo passo verso l'istituzione di una commissione per detta riforma, come prospettato dal viceministro dell'Economia in occasione dell'apertura dell'ultimo anno giudiziario della Giustizia Tributaria a febbraio di quest'anno¹⁰.

La proposta ora in discussione al Parlamento, nell'ambito delle riconosciute esigenze di semplicità, efficacia e correttezza della Giustizia Tributaria, riprende poi la tendenza di un processo di convergenza verso un modello di struttura professionale simile a quello della giustizia ordinaria.

⁸ Disponibile presso l'indirizzo: <http://www.diritto.it/pdf/ddl-assenza-2.pdf>.

⁹ Disponibile presso l'indirizzo: http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2016/comunicato_0064.html.

¹⁰ V. http://www.giustizia-tributaria.it/index.php?option=com_k2&view=item&task=download&id=1963_ff2e84b29b051b71451cae78b51118&Itemid=606, pag. 15.

Ciò testimonia l'avvertita necessità di forme e garanzie del processo tributario non dissimili da quelle della giustizia ordinaria e/o amministrativa e, di conseguenza, di spinte verso la figura di un giudice che rispetti senza alcun dubbio i requisiti di indipendenza, autonomia, terzietà, imparzialità e naturalità¹¹.

Se le altre forme di funzione giudiziaria, come quella onoraria, mantengono per molti versi, sia sociali che economici, la loro rilevanza nei limiti della normativa che le regola, è differente il contesto della Giustizia Tributaria “professionale”, che non ha limiti alla sua competenza e, come visto precedentemente, rappresenta una crescente percentuale nell'ambito delle sentenze di legittimità della Corte di Cassazione.

Pertanto, nell'opinione di molti, ai fini delle garanzie e delle tutele del cittadino, l'inserimento della Giustizia Tributaria all'interno di quella ordinaria tramite l'istituzione di sezioni specializzate dei tribunali ordinari vorrebbe dire sistemarla nel fisiologico contesto della sua attività.

Tuttavia, ove ciò avvenisse, sarebbe opportuno che la Giustizia Tributaria mantenesse comunque il carattere di tipicità del suo rito processuale che ha dato prova di velocità, trasparenza ed efficacia. Anche in questo caso, spetta al legislatore il difficile compito di coniugare le esigenze garantiste con quelle di efficienza, entrambe oggi fortemente avvertite.

In un contesto di comparazione, bisogna però tenere presente che, come la varietà dei modelli presenti in Europa evidenzia, non vi è un unico approccio alla Giustizia Tributaria.

Vi sono paesi, come la Spagna¹², che adottano un sistema misto, in cui operano sia organi dell'amministrazione che dell'ordinaria giurisdizione.

¹¹ Per un quadro sul sistema di garanzie e tutele relativo al sistema italiano di Giustizia Tributaria, i suoi limiti e le possibili evoluzioni future, si rinvia a A. MARCHESELLI, *Giustizia Tributaria italiana e statuto europeo del giudice: un assetto ordinamentale da rivedere al più presto*, in www.magistratura-tributaria.it, 2014.

Per un possibile modello, si veda fra gli altri M. COMBA, *Lineamenti di Giustizia Tributaria comparata*, in *La Giustizia Tributaria italiana e la sua Commissione tributaria centrale*, Milano, 2005, 129 e ss.

Qui ci si limita a riportare quanto affermato dalla Corte Edu nella sua decisione Il modello qui è la decisione Hauschildt c. Danimarca, in cui si stabilisce che, affinché si abbia imparzialità, è necessario che il giudice offra delle garanzie sufficienti ad escludere ogni ragionevole dubbio. V. Corte eur., Application no. 10486/83, 24 maggio 1989, Hauschildt c. Danimarca, § 46: “The existence of impartiality for the purposes of Article 6 para. 1 (art. 6-1) must be determined according to a subjective test, that is on the basis of the personal conviction of a particular judge in a given case, and also according to an objective test, that is ascertaining whether the judge offered guarantees sufficient to exclude any legitimate doubt in this respect”.

¹² Volendo trattare brevemente del modello spagnolo, in Spagna è prevista una fase preliminare davanti ai c.d. “Tribunali economico-amministrativi” (*reclamacion economico-administrativa*), facenti parte della struttura del *Ministero di Economia y Hacienda*, ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (*recurso contencioso administrativo*).

Per un quadro riepilogativo del sistema spagnolo di Giustizia Tributaria, v. S. MARCHESE, *Comparazione tra gli ordinamenti tributari europei e spunti di riflessione*, nell'ambito del seminario organizzato dalla Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dal titolo “*Ordinamento e processo: verso nuove regole per la giustizia tributaria*” Genova, Palazzo della Borsa Valori, 27 giugno 2014.

Vi è poi il modello francese, che ha una struttura dualistica in base alla quale per alcune controversie sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo, mentre per altre quella del giudice civile¹³.

Infine vi è il modello tedesco, che inquadra la Giustizia Tributaria come una giurisdizione speciale, affidata a giudici “professionali¹⁴”.

Ogni sistema porta con sé propri punti di forza e compito del legislatore in questa riflessione sarà comprendere quale architettura si adatti meglio, considerando dal contesto attuale, all’ordinamento italiano al fine di ottenere i migliori risultati.

3. Le criticità del sistema, fallimenti di mercato ed efficienza.

Sono più di vent’anni che ci si interroga su come assicurare un più alto livello di efficienza e tutele nell’ambito del sistema della Giustizia Tributaria. Tuttavia sembra che le difficoltà rimangano in sostanza immutate¹⁵.

Oggi le garanzie per il contribuente per un giusto processo trovano un limite, da un lato nelle scarse risorse a disposizione della Giustizia Tributaria, dall’altro nella necessità di rendere organica una normazione che sempre di più si aggancia ai mutevoli problemi di una fiscalità inserita nelle logiche della globalizzazione.

Si pensi ad esempio alle tematiche dell’antiriciclaggio ed autoriciclaggio oggi connesse, oltre che alle ben note problematiche malavitose, anche al reato presupposto, che ha origine in genere in una iniziale evasione o elusione fiscale¹⁶.

Per un approfondimento, si rimanda a 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.

¹³ Per un quadro sulla riparto di giurisdizione tra giudice amministrativo e giudice civile in materia fiscale in Francia, v. S.DIENA, *Les compétences entre le juge administratif et le juge judiciaire en matière de contentieux fiscal*, www.legavox.fr, 2016; meno recentemente C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 808.

¹⁴ Per approfondire lo studio 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; C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 795.

¹⁵ Ad esempio, si veda quanto sottolineato da C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 795.

La normativa in materia fiscale e tributaria, in cui si sente la mancanza di un testo unico affidabile ed esaustivo, sovrappone interventi spesso dettati dall'emergenza e non soddisfa i requisiti di chiarezza e certezza del diritto.

Un ulteriore elemento di contraddizione che spesso ritarda le procedure è la scarsa tracciatura del contraddittorio tra Agenzia delle Entrate e cittadino.

Ove vi fossero regole snelle e cogenti che determinino una tracciabilità degli eventi di un contraddittorio realmente obbligatorio e presupposto di valutazione fondamentale nelle fasi ulteriori del processo, ciò sicuramente sarebbe importante elemento di considerazione da parte del giudice.

È da sottolineare che la mancanza di tali elementi probatori e di valutazione fa il gioco, da un lato di chi nel controllare vuole in un certo grado deresponsabilizzare la sua attività, dall'altro di chi vuole nascondere i reali processi e le procedure di evasione e/o di elusione.

Tutto ciò si traduce in un aggravio sia temporale che procedurale, il quale costa al contribuente non solo sotto il profilo strettamente contabile, ma anche sotto il profilo della perdita di razionalità della procedura.

Pertanto l'efficiente operatività del processo dovrebbe essere suffragata da procedure che rendano effettiva l'acquisizione delle prove di contorno, ivi comprese quelle connesse ad un reale tentativo di accordo preventivo.

Sono questi alcuni elementi di criticità, riconducibili, più che alla qualità delle risorse, ad una più corretta utilizzazione delle stesse e alla mancanza di una struttura compiutamente definita ed organica del sistema della Giustizia Tributaria.

Tutto ciò comporta quello che nella scienza economica viene definito "fallimento di mercato". È ben noto, infatti, che quando alcune condizioni di efficienza non sono soddisfatte, il raggiungimento del cosiddetto "ottimo paretiano" è impedito e dunque il sistema non è in grado di allocare le risorse in maniera ottimale¹⁷.

Tali criticità rendono, pertanto, il sistema sub ottimale; in casi come questo è necessario individuare una *policy* finalizzata ad una maggiore efficienza.

Ciò può comportare – forse deve comportare – l'individuazione di possibili *structural breaks* del sistema stesso; in tale ambito, la convergenza verso un modello di giustizia ordinario, seppur con i *caveat* di cui sopra, potrebbe essere la principale ed iniziale modifica strutturale.

¹⁶ Sul punto, v. *Riciclaggio e autoriciclaggio, la disciplina di contrasto a livello internazionale*, C. IMBRIANI, F. DE PASQUALE, Rassegna Economica 1 / 2015.

¹⁷ Fra molti, v. *Riciclaggio e autoriciclaggio, la disciplina di contrasto a livello internazionale*, C. IMBRIANI, F. DE PASQUALE, Rassegna Economica 1 / 2015.

In questo lavoro ci si soffermerà prevalentemente sulle tematiche connesse alla fase pre-processuale del contenzioso, nella coscienza che, come ordinamenti vicini al nostro dimostrano, il giungere al processo, inteso *strictu sensu*, deve essere una *extrema ratio*.

Nel tentativo di dare una risposta alle suddette problematiche, verrà adottato nel prosieguo un approccio, tipico della scienza economica, finalizzato a sviluppare un'analisi propositiva di supporto al dibattito che accompagnerà l'imminente riforma.

4. Una prospettiva economica sulla Giustizia Tributaria.

Estendendo l'analisi economica alla giustizia, una situazione di *optimum* nel contesto delle relazioni giuridico-economiche prevede un sistema "fluido", in cui gli operatori rispettino le regole di fiscalità imposte dallo Stato nell'interesse finale di promuovere, tramite la raccolta fiscale, il benessere sociale ed economico generale degli stessi operatori.

In tale prospettiva sistemica, quando alcune condizioni di efficienza non si realizzano, è precluso il raggiungimento del cosiddetto "ottimo paretiano" e quindi il sistema non riesce ad allocare in maniera ottimale le risorse.

È questo, come detto, un possibile caso di fallimento di mercato, situazione in cui l'allocazione efficiente di beni e servizi effettuata tramite il libero mercato non si realizza¹⁸.

Risulta viepiù evidente che in un contesto di contrapposizione tra le parti che può portare al sorgere di un litisconsorzio, il corretto dispiegarsi di un contraddittorio in ambito pre-processuale può risultare un percorso di efficienza, sia per ciò che riguarda i tempi della giustizia (elemento di valutazione assolutamente negativo da parte degli operatori stranieri), sia per ciò che riguarda gli elementi di valutazione in un eventuale iter processuale.

Sono proprio tali imperfezioni e carenze a fornire la principale giustificazione teorica dell'intervento dello Stato nel sistema economico o, nel nostro caso, in quello giuridico.

Nel sistema giuridico l'ottimo – o perlomeno quello che può ritenersi tale nel presente momento storico – è il bilanciato e ragionevole riconoscimento delle situazioni soggettive considerate nel loro insieme, dal punto di vista di una società garantista fondata sullo sviluppo della persona umana, sia come singolo sia nelle formazioni economico-sociali, dove il cittadino esplica la sua personalità e si concretizzano i suoi diritti. La nostra Costituzione è un facile, ma fondamentale riferimento per tutto ciò.

¹⁸ Si rinvia ai casi più noti della letteratura economica, quali le asimmetrie informative, le esternalità ed alcuni casi di violazione dei principi della concorrenza.

Pertanto, tornando a quanto si sottolineava in termini di fallimenti di mercato nell'ambito della Giustizia Tributaria e delle loro cause, ci si trova spesso, a fronte della scarsa rilevanza di molti litisconsorzi, in una situazione che non consente il realizzarsi di tali inderogabili finalità.

Ad esempio, da un punto di vista giuridico, sono esempi di fallimenti di mercato lo scarso livello di chiarezza del sistema normativo tributario (riconducibile al sovrapporsi di interventi dettati da singole situazioni problematiche o emergenziali) come anche la violazione di norme tributarie, la quale, oltre ad essere un reato fiscale (ed a volte non solo), rappresenta il mancato collegamento tra le funzioni sociali del tributo ed i diritti del cittadino.

È altresì un fallimento di mercato il mancato raggiungimento di un accordo transattivo. A tal proposito, un equo accordo raggiunto dalle parti in via conciliativa prima dello svolgimento dell'*iter* processuale, costituisce un miglioramento paretiano dal punto di vista dell'uso del tempo e delle altre risorse economiche ed organizzative.

In altre parole, nell'ambito di un'ottimizzazione di una procedura atta a risolvere i fallimenti di mercato, una conciliazione consente una preferibile sub-ottimizzazione.

Pertanto, un meccanismo che permetta uno snellimento effettivo ed efficace del sistema deve necessariamente tenere in conto soluzioni di tale genere nel rispetto della trasparenza e dell'equità.

Nel caso specifico è nostra convinzione che, come già sottolineato, un intervento legislativo dovrebbe riguardare soprattutto la fase pre-processuale come fase di alleggerimento del contenzioso processuale.

4.1 Ultimi interventi in tema di deflazione del contenzioso.

A fronte delle considerazioni svolte, è da considerare meritevole l'intervento operato dal d.lgs. n. 156/2015, col quale si è resa obbligatoria a partire dal 1 gennaio 2016 la mediazione per tutte le controversie fino a 20.000 euro aventi ad oggetto tributi emessi da tutti gli enti impositori, gli agenti della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997, nonché alle controversie in materia catastale¹⁹.

La riforma ha quindi esteso l'ambito soggettivo rispetto a quanto già previsto nel 2012 per le liti fino a 20.000 euro in cui è parte l'Agenzia delle Entrate²⁰.

¹⁹ V. art. 17-bis d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 come modificato dall'art. 9 comma 1 lett. l) d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

²⁰ L'articolo 39, comma 9, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, aveva inserito nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, l'articolo 17-bis, rubricato "Il reclamo e la mediazione".

In virtù della nuova disciplina, tutti gli Enti territoriali sono stati obbligati a predisporre uno specifico ufficio per ricevere e trattare le istanze di mediazione presentate da parte dei contribuenti.

Rilevanti sono anche le novità introdotte rispetto all'istituto della conciliazione. Infatti, alla luce della nuova normativa, le parti possono conciliare anche in grado di appello, in quanto è stato eliminato il riferimento all'art. 48 comma 2 che individuava nella prima udienza davanti alla CTP il termine ultimo entro cui poteva avvenire la conciliazione.

Inoltre è possibile conciliare anche quelle controversie per le quali si applica l'istituto del reclamo/mediazione di cui all'art. 17-bis del d.lgs. 546/1992, cioè quelle controversie il cui valore sia inferiore a 20.000 euro.

Tali strumenti deflattivi del contenzioso sono da promuovere ed incentivare anche con dei meccanismi premiali, come quello già previsto di riduzione della sanzione al 35% in caso di esito favorevole della procedura e di pagamento dell'importo stabilito (o di una quota di esso se è stato concesso il pagamento dilazionato) da parte del contribuente²¹.

5. Alcuni interessanti profili sulla fase pre-giurisdizionale in ordinamenti esteri.

Ci si sofferma senza pretese di completezza, su alcuni profili di sistemi giuridici diversi dal nostro, ciò nella prospettiva dell'imminente riforma che esplicitamente dichiara di volersi ispirare alle migliori pratiche internazionali.

È significativo che in Spagna, Francia e Germania sia prevista, seppur con differenti modalità, una fase obbligatoria che precede il litisconsorzio²².

Si può interpretare tale fase preparatoria come un momento in cui l'amministrazione agisce con lo scopo dichiarato di risolvere i conflitti, avvalendosi di strumenti e metodi che concludono la procedura.

²¹ V. art. 17-bis co. 7 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 come modificato dall'art. 9 comma 1 lett. l) d.lgs 24 settembre 2015, n. 156.

²² Da un lato, i sistemi tedesco e francese prevedono un ricorso preliminare obbligatorio nei confronti dell'amministrazione che ha emesso l'atto e, eventualmente, la possibilità di un ricorso gerarchico all'autorità sovraordinata rispetto alla suddetta amministrazione.

Dall'altro lato, in Spagna la fase pre-giurisdizionale si svolge sin da subito davanti ad organi amministrativi diversi dall'amministrazione che ha emesso l'atto.

V. S. MARCHESE, *Comparazione tra gli ordinamenti tributari europei e spunti di riflessione*, nell'ambito del seminario organizzato dalla Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dal titolo "Ordinamento e processo: verso nuove regole per la giustizia tributaria" Genova, Palazzo della Borsa Valori, 27 giugno 2014.

Lo scopo è chiaramente quello di filtrare il contenzioso, consentendone una riduzione in termini numerici ed una selezione dello stesso prima che arrivi davanti agli organi giurisdizionali, cosicché la fase giudiziale assuma carattere meramente residuale.

Queste esperienze dimostrano come tali meccanismi possano incidere in maniera decisiva sulla gestione del contenzioso²³.

Tali risultati sono possibili tenendo conto del fatto che, come anche in Italia, la maggior parte del contenzioso in materia fiscale e tributaria in questi paesi finisce per essere standardizzato o di limitata entità o complessità.

In definitiva, l'introduzione di livelli di razionalità nelle procedure deflattive e di coerenza nel corso di tutto l'*iter* processuale, come rilevato seppur in altro ambito dalla nostra Corte di Cassazione²⁴, comporterebbe l'acquisizione di maggiore efficienza e contribuirebbe ad un rapporto più fisiologico tra Ente impositore e cittadino.

Infatti gli uffici amministrativi demandati alla gestione della fase pre-giurisdizionale sarebbero in grado di evidenziare con più chiarezza per il contribuente i probabili esiti di un eventuale giudizio.

²³ V. C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in Dir. prat. trib., 1988, I, 782, in cui l'autore, con riferimento al sistema francese, sottolinea che il numero di controversie che giunge alla fase giudiziale sia di circa un decimo rispetto al totale.

²⁴ A proposito di razionalità del sistema, si coglie l'occasione per sottolineare l'urgenza con cui la Corte di Cassazione torni a svolgere il proprio ruolo nomofilattico, assicurando, fra le altre cose, l'unità del diritto.

Ad esempio, si concorda con chi ritiene che “[n]on è ragionevole che una controversia di nessun impatto su diritti primari e non collegata alla risoluzione di questioni di diritto di un qualche spessore possa impegnare la complessa macchina della Corte di cassazione quando vi sia stata una doppia pronuncia conforme in sede di merito o quando, come avviene non infrequentemente, essa attenga alla tutela di interessi correlati a sanzioni pecuniarie di modesta entità” (v. *Relazione sull'amministrazione della Giustizia nell'anno 2014*, Primo Presidente Giorgio Santacroce, 2016, pag. 23).

Se la Cassazione si comporta sempre di più come una “Corte di revisione” invece che come una “Corte di legittimità”, il rischio è quello di rimanere bloccati con un sovraccarico strutturale che diminuisce le possibilità di decisioni ragionate, approfondite ed esaurienti (v. *Relazione sull'amministrazione della Giustizia nell'anno 2015*, Primo Presidente Giovanni Canzio, 2016, pag. 27).

La forza del “precedente” è inversamente proporzionale al numero dei precedenti formati rispetto alla stessa questione (v. Intervento del Primo Presidente dott. Giovanni Canzio, *Relazione sull'amministrazione della Giustizia nell'anno 2015*, Primo Presidente Giovanni Canzio, 2016, pag. 11). Ecco allora il bisogno di sistemi di selezione del contenzioso sempre più efficaci. Si noti che nel Regno Unito, dopo la riforma del 2009, è possibile appellare la sentenza di primo grado solo per vizi di legittimità (V. F. DI CESARE, *Riassetto ispirato al sistema francese*, IlSole24Ore, 25 luglio 2011).

Il ruolo nomofilattico che la Corte di Cassazione dovrebbe di coprire si apprezza bene se si guarda oltre la Manica. In Gran Bretagna la House of Lords, pur ricoprendo un importante ruolo nell'amministrazione della Giustizia Tributaria, non giudica che su un numero di casi assai ristretto ogni anno (v. C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in Dir. prat. trib., 1988, I, 834, dove l'autore parla addirittura di cinquanta-sessanta casi per anno).

Inoltre, fra i benefici di una funzionale fase pre-giurisdizionale vi è anche la possibilità per l'amministrazione di tornare sui propri passi ed eventualmente integrare l'istruttoria o modificare la decisione²⁵.

In questo modo, da un lato il contribuente può già far valere le proprie ragioni, dall'altro l'amministrazione può prevenire alcuni procedimenti in cui probabilmente risulterebbe soccombente e aumentare così la propria percentuale di vittoria in termini di contenzioso processuale.

Ancora, altri elementi di razionalità sono rinvenibili nell'ordinamento francese.

La giurisprudenza d'Oltralpe ha affermato che l'eventuale ricorso giurisdizionale presentato dal contribuente, deve necessariamente contenere gli stessi profili del reclamo presentato dall'amministrazione²⁶, conferendo maggiore importanza alla fase pre-giurisdizionale. Proprio questo *modus operandi* spiega perché, in tale sistema, le domande del contribuente vengano accolte in sede giurisdizionale in maniera del tutto marginale²⁷.

Guardando poi all'ordinamento tedesco, l'efficace funzionamento della fase pre-giurisdizionale viene perseguito attraverso un meccanismo per cui l'amministrazione può richiedere al contribuente l'esibizione di documenti e, nel caso di un rifiuto, nell'eventuale e successivo procedimento giudiziario, i giudici possono considerare tardiva l'esibizione dei suddetti documenti²⁸, come a sottolineare che "si fa sul serio da subito".

5.1 Spunti per la nuova riforma, alcune considerazioni a margine.

Passando ora ad una fase propositiva, si ritiene anzitutto che una classificazione delle controversie operata già al momento della fase pre-giurisdizionale consentirebbe una migliore organizzazione degli uffici giudiziari e del lavoro dei giudici, tramite un uso aggiuntivo delle limitate risorse, in termini di uffici amministrativi e giudiziari.

²⁵ Cfr. il caso della Francia, v. CHABANOL, in *Droit fiscal*, 1986, p. 993, il quale afferma che "le succès de la phase préalable s'explique par le comportement d'une administration qui accepte, dans 40% des cases, de reconnaître qu'elle s'est trompée et qui veut bien, pour les autres expliquer au contribuable mécontent, tant verbalement que par écrit, les raisons de fait et de droit qui fondent son imposition"

²⁶ V. Conseil d'Etat, Ad. Pl., 26 aprile 1976, 95585.

²⁷ V. C. CONSOLO, *Modelli comparati di organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, 782, in cui parla di una soccombenza piena dell'amministrazione in circa un caso su dieci.

²⁸ V. R. TROMP, *Germany, a special supplement to International tax review on tax litigation*, aprile 1999, 11.

Possibili classificazioni potrebbero basarsi sulla complessità del caso e sulle possibilità di accoglimento della domanda del contribuente.

Inoltre sempre nell'ottica di una deflazione del contenzioso, si potrebbe prospettare l'obbligatorietà di una proposta equitativa da parte dell'Ente impositore²⁹.

Una chiara ed evidente manifestazione del tentativo stragiudiziale offrirebbe, infatti, un'ulteriore possibilità per unificare il momento della discussione con quello della decisione.

A ciò si potrebbe obiettare che qualora il contribuente sia cosciente che riceverà in ogni caso una proposta conciliativa da parte dell'amministrazione, avrebbe un minore deterrente all'elusione o alla violazione della legge.

Senza ricorrere al cd. dilemma del prigioniero (v. equilibrio di Nash³⁰), si possono in ogni caso ipotizzare vari casi.

Anzitutto, vi sono quei procedimenti che sono incerti nel loro esito e per i quali una conciliazione sarebbe in generale preferibile per entrambe le parti.

Vi sono poi altri procedimenti in cui il costo del processo supera di gran lunga il valore della controversia. Questo fa sì che un esito conciliativo sia un miglioramento netto dell'efficienza del sistema. Difatti, è necessario considerare che la giustizia non può non tenere conto del dato economico e strutturarsi di conseguenza³¹.

Un'altra tipologia è costituita da quei procedimenti che riguardano violazioni più gravi e che pertanto, a difesa dei più importanti valori dell'ordinamento tributario, non debbono essere conciliati, né tantomeno assoggettati al meccanismo della proposta conciliativa obbligatoria.

Ben coscienti che i casi qui elencati sono solo alcune delle prospettazioni possibili, proprio per questo ci si chiede quale "griglia" sia necessaria per stabilire quali procedimenti possano o debbano essere assoggettati ad un simile meccanismo.

²⁹ Questo sarebbe ancora più importante nel caso dell'Agenzia delle Entrate, anche in considerazione del progetto di convergenza di Equitalia nell'Agenzia stessa.

³⁰ In breve, il dilemma del prigioniero è un gioco ad informazione completa, ovvero prevede una situazione decisionale in cui la conoscenza (strategie adottabili più utilità della strategia) su ogni giocatore è condivisa da tutti gli altri.

Per equilibrio di Nash si intende invece una situazione in cui nessuno, ferme le strategie degli altri giocatori, riesce a migliorare la propria condizione adottando una diversa strategia.

V. J. NASH, *Equilibrium Points in n-Person Games*, Proc. Nat. Acad. Sci. U.S.A., 36, 1950, 48-49; . J. NASH, *Non-Cooperative Games*, Ann. of Math., 54, 1951, 286-295.

³¹ Questo è vero non solo dal punto di vista del sistema, ma anche da quello del contribuente. Si pensi infatti a come, nella normalità dei casi, una sanzione o un beneficio fiscale di modesta entità abbia un carattere afflittivo limitato. Invece, se si pensa a sanzioni che superino, ad esempio, i 100.000 euro, queste sono in grado di incidere sulla vita di un contribuente, persona fisica o impresa che esso sia.

La stessa domanda deve porsi quando si scelgono i procedimenti da assoggettare alla mediazione obbligatoria. Infatti, per quale motivo le controversie di valore superiore a 20.000 non possono essere standardizzate e venire comunque risolte nell'ambito di una procedura pre-giurisdizionale?

In altre parole, è necessario identificare delle barriere, con la consapevolezza che ogni limite è obiettabile, collegato ad una valutazione ed, in positivo ed in negativo, standardizza la procedura.

Volendo considerare la questione da una diversa prospettiva, si tratta, da un lato di cercare quanto più possibile di far giungere amministrazione e contribuente ad un accordo, con strutture e strumenti appositi ed adeguati a tale fine; dall'altro, si può pensare ad un sistema per cui la definizione giudiziale è più gravosa e quindi sconveniente per entrambe le parti³².

Dal punto di vista del contribuente, si deve prospettare il rischio di soccombere nella fase giurisdizionale nella maggior parte dei casi, con una conseguente perdita patrimoniale significativa. Nel caso dell'amministrazione, di contro, un meccanismo di responsabilità per i funzionari, magari nell'ottica degli avanzamenti di carriera, funzionerebbe come deterrente nel portare avanti dei “*weak claims*”³³.

Questa è l'impostazione che si ritrova, con buoni risultati, nel sistema francese³⁴.

In definitiva, è nella fase preliminare che si dovrebbe garantire un contraddittorio breve ma sostanziale, comprovato da meccanismi probatori che divengano elementi di valutazione del giudice nell'eventuale giudizio successivo.

Tale sistema agevolerebbe il giudice nello svolgimento del suo ufficio, sia in quanto la controversia risulterebbe già impostata e sarebbe quindi di più agevole comprensione, sia in quanto ne deriverebbe una riduzione delle incombenze in capo al giudice stesso.

³² Si noti, non a livello di spese processuali o di costo della procedura, ma di sanzioni irrogate.

³³ Non in maniera dissimile da quanto prospettato avviene oggi in Gran Bretagna. Nel caso in cui i giudici addivengano alla conclusione che le pretese del contribuente sono fondate, condannano l'Agenzia delle Entrate e delle Dogane di Sua Maestà – l'ente incaricato di amministrare la fiscalità in Gran Bretagna – al pagamento di somme elevate, che poi si ripercuotono sui funzionari dell'Agenzia in termini di responsabilità e di possibilità di carriera.

In tal senso, v. S. MARCHESE, *Comparazione tra gli ordinamenti tributari europei e spunti di riflessione*, nell'ambito del seminario organizzato dalla Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dal titolo “*Ordinamento e processo: verso nuove regole per la giustizia tributaria*” Genova, Palazzo della Borsa Valori, 27 giugno 2014.

³⁴ Per un esame comparato del processo tributario nei vari paesi, fra gli altri, v. M. RONDANINI, *L'Amministrazione Tributaria in Europa: l'esperienza francese della 'Direzione Generale delle Imposte' (DGI). Persistenza del tradizionale modello ministeriale o adeguamento alle nuove tendenze istituzionali internazionali?*, ildiritto.it, 2007; O. LOMBARDI, *La giurisdizione tributaria: evoluzione e prospettive*, tesi di dottorato in diritto tributario, Università degli Studi di Salerno, Facoltà di Economia, Salerno, 2010.

6. Alcune conclusioni di metodo.

Alla luce di quanto detto, la crescente rilevanza del contenzioso fiscale e tributario in termini numerici ed economici, insieme alla presente struttura del sistema giustizia, fa in modo che la riforma che attende la Giustizia Tributaria non possa che essere decisa e decisiva.

La materia fiscale e tributaria tra le sue peculiarità ha quella di essere in un rapporto diretto col mercato. Mercato che non esiste in quanto tale come risultato degli scambi economici, ma è il prodotto del sistema di istituzioni che ne regolano la vita.

Per chi crede al mercato ma non è un mercatista da *far west* (come recenti episodi nei mercati finanziari hanno evidenziato) e ritiene, quindi, che le istituzioni siano componenti imprescindibili del corretto operare del mercato stesso, è evidente che l'attribuzione di un ruolo fondamentale al giudizio e ai suoi riti è parte integrante dell'operatività efficiente del sistema.

Una visione che inquadri i problemi della Giustizia Tributaria, ma anche della giustizia *tout court*, in un contesto che persegue l'efficienza, seppur nel rispetto dei vincoli istituzionali e giurisdizionali, richiede un cambio di approccio sia da parte della politica, nel momento in cui decide di riformare il sistema, sia da parte degli operatori della giustizia che al suo interno operano.

In definitiva, se la giustizia è componente fondamentale di quel contesto di istituzioni che fanno parte e danno operatività ad un mercato, essa deve sapersi adeguare alle sue esigenze, rispecchiare le sue logiche, ma perseguire allo stesso tempo un ideale di giustizia formale e sostanziale insieme.

Si ritiene, in conclusione, che meccanismi di risoluzione delle controversie antecedenti al giudizio consentano di soddisfare sia necessità economiche che giuridiche. Questo comporta un risparmio sui costi da parte del sistema giustizia e delle parti, un'accelerazione nella definizione delle situazioni giuridiche (e quindi un miglioramento in termini di certezza del diritto), un rapporto più diretto e trasparente tra amministrazione e contribuente o, nel caso di esito negativo del procedimento, quantomeno l'acquisizione di elementi valutativi utili per il giudice ad incardinare il giudizio.