

UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

Ill.ma Sig.ra Dott.ssa On.le
Carla Ruocco
Presidente Commissione Finanze
Camera dei Deputati
Roma

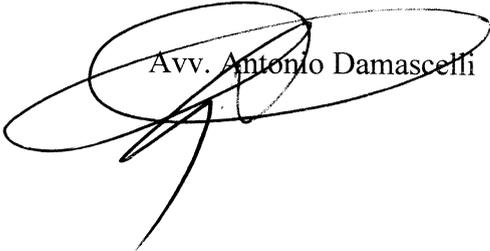
Oggetto: Audizione Uncat martedì 16 ottobre AC 1074/2018

Illustre Presidente,

nel ringraziarLa dell'accoglimento della richiesta di audizione dell'Uncat in relazione all'Atto Camera 1074/2018, Le allego una nota scritta di osservazioni e proposte legislative correlate nonché la mozione conclusiva del congresso nazionale Uncat tenutosi a Milano a fine settembre.

La stessa mozione è stata, altresì, approvata dall'assemblea dei delegati del Congresso nazionale forense svoltosi a Catania dal 4 al 6 ottobre scorso.

Mi è gradita l'occasione per porgerLe deferenti ossequi.


Avv. Antonio Damascelli

Ill.ma Sig.ra On.le
Carla Ruocco
Presidente Commissione Finanze
Camera dei Deputati
Roma

Oggetto: Osservazioni all'Atto Camera 1074/2018.

Con riferimento alla proposta di legge in oggetto, questa Unione formula le seguenti osservazioni e proposte:

- **Art. 3** – Lo spostamento al 31 dicembre può comportare inconvenienti e criticità della trasmissione telematica in concomitanza con la fine d'anno. Eventuali disfunzioni del software rischiano di rendere tardivo l'invio. Non senza nascondere il disagio per le famiglie degli operatori.

- **Art. 11** –

a) Le esclusioni dell'obbligo della notifica al contribuente degli inviti al contraddittorio, preventivi alla emissione di un avviso di accertamento parziale (comma 1), non appare opportuno.

Gli interventi legislativi e quelli giurisprudenziali della Suprema Corte hanno notevolmente ampliato lo spettro di operatività dell'accertamento parziale, rispetto al suo impianto originario.

Le modifiche legislative hanno gradualmente consentito l'utilizzo di detto strumento anche con riferimento ai dati acquisiti in sede di accessi, ispezioni e verifiche (modifica introdotta dall'art. 1, comma 405, legge 30 dicembre 2004, n. 31), nonché (a seguito della modifica introdotta dall'art. 1, comma 17, della L. 13 dicembre 2010, n. 220) sulla base di dati e notizie acquisiti dallo stesso Ufficio a seguito degli inviti inviati ai contribuenti (ai sensi dell'art. all'art. 32, comma 1, numeri da 1 a 4 del DPR n. 600/73 e art.51 da 2 a 4 del DPR n. 633/72) che, di solito, si traducono in accertamenti c.d. "a tavolino".

Attualmente, dunque, le fonti da cui derivano i dati e le notizie che legittimano la emissione di un accertamento parziale sono le stesse a quelle da cui può derivare un accertamento ordinario.

L'unica differenza rispetto agli accertamenti ordinari è rappresentato dalla natura dei dati e delle notizie che, secondo la ratio originaria dell'istituto, devono essere elementi certi che danno la prova diretta dell'esistenza del reddito non dichiarato, e che, quindi, non necessitano di ricostruzioni di carattere presuntivo.

Senonchè, a seguito di alcuni interventi della Suprema Corte di Cassazione, anche quest'ultimo elemento distintivo dell'accertamento parziale, sembra essere stato eliminato.

Secondo la Suprema Corte, infatti, l'accertamento parziale *“può basarsi senza limiti anche sul metodo induttivo”* (Cass. n. 21984 del 2015 e Cass. del 04-04-2018, n. 8406)

Sicchè, appare evidente come questa sostanziale equiparazione, in termini di presupposti di ammissibilità, all'accertamento ordinario, comporti la possibilità di un utilizzo massivo dell'accertamento parziale.

Pertanto, la deroga all'art. 41 bis dirette e all'art. 54 Iva potrebbe frustrare la condivisa finalità della disposizione, stante il diffuso rinvio a queste due norme operato dagli avvisi di accertamento. Basterebbe un richiamo anche generico alle norme escluse per poter aggirare la fase del contraddittorio. Per non dire degli avvisi di accertamento in scadenza dei termini di decadenza per la notifica: il richiamo dell'art. 41 bis e dell'art. 54 Iva consentirebbe agli Uffici di derogare in modo apparentemente legittimo all'obbligo del contraddittorio.

b) Un altro punto di criticità della proposta è rappresentata dal fatto che nell'ambito della disciplina del contraddittorio endoprocedimentale sono stati inseriti anche gli inviti nella forma di avviso di avvio al procedimento (comma 1), tra i quali rientrano senz'altro gli inviti formulati dagli Uffici finalizzati all'acquisizione di dati e notizie che sono già disciplinati dalla normativa delle imposte dirette e dell'Iva (dell'art. all'art. 32, comma 1, numeri da 1 a 4 del DPR n. 600/73 e art.51 da 2 a 4 del DPR n. 633/72).

Il problema si pone perché la notifica di tali avvisi, dal tenore della norma, sembra soddisfare l'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale posto a carico dell'Ufficio

impositore, il quale, quindi, non sarebbe obbligato ad una successiva notifica dell'avviso di conclusione della fase istruttoria.

In tale contesto, il principio del contraddittorio endoprocedimentale non troverebbe effettiva attuazione, poiché tale principio, più che alla fase di reperimento degli elementi probatori, attiene a quella successiva, allorché la fase istruttoria si è conclusa e l'Ufficio è in possesso degli elementi sui quali intende fondare la sua decisione.

Difatti, è in quel momento, e cioè quando sono stati definiti tutti i contorni della pretesa impositiva, con la determinazione del maggior imponibile e le conseguenti maggiori imposte e relative sanzioni, che in concreto il contribuente può esercitare il suo inalienabile diritto alla difesa mediante la instaurazione di un contraddittorio preventivo alla emissione dell'atto impositivo.

Sarebbe, quindi, opportuno limitare la proposta normativa in questione al contraddittorio successivo alla chiusura della fase istruttoria, prevedendo che l'invito al contraddittorio notificato al contribuente contenga obbligatoriamente tutti gli elementi sopra indicati compresa la motivazione del potenziale avviso di accertamento

e) Il comma 4 riprende quanto stabilito dalla disciplina dell'accertamento in materia di Imposte dirette ed Iva, con alcune varianti che, tuttavia, non appaiono in linea con una piena garanzia del diritto di difesa del contribuente.

Difatti, la inutilizzabilità dei dati e notizie non adottati e i documenti non esibiti, sembra essere stata estesa anche a quelli non adottati e non esibiti in sede di contraddittorio endoprocedimentale attivato a seguito dell'avviso di conclusione della fase istruttoria.

Tale disposizione si presenterebbe particolarmente penalizzante per l'esercizio del diritto di difesa del contribuente in sede contenziosa e soprattutto non in linea con la ratio sottostante all'attuale disciplina prevista in materia di accertamento che è finalizzata esclusivamente a penalizzare il contribuente che ostacola o non agevola la fase istruttoria e, quindi, l'attività di reperimento degli elementi probatori effettuata dall'ufficio impositore.

Inoltre, va sottolineato che nell'attuale formulazione della norma in questione, diversamente dalla disciplina attualmente in vigore, dall'esimente alla inutilizzabilità risultano esclusi i dati

e le notizie non adottati, il che ovviamente comporta un ulteriore vulnus al diritto di difesa del contribuente.

d) Non appare condivisibile la previsione della trasformazione dell'invito a comparire in avviso di accertamento, come previsto dal comma 6 dell'art. 11.

Mentre il precedente comma 5 prevede la conclusione del procedimento e l'emissione dell'atto impositivo, il comma 6 introduce la forma dell'invito/accertamento (sul modello del ricorso-reclamo) che rende incoerenti le due disposizioni e suscettive, se non modificate, di ingenerare cospicuo contenzioso, in luogo di semplificare il procedimento.

e) Non appare coerente il contenuto del comma 6, relativamente ai presupposti dell'invito che lo renderebbero idoneo a trasformarsi in avviso, con quello del comma 2 concernente gli elementi nei quali consiste l'invito, dai quali è esclusa la motivazione.

Il che lascerebbe agli Uffici ampia discrezionalità nella struttura dell'avviso di accertamento, in contrasto con l'esigenza di un principio comune a presidio del principale atto impositivo dell'ordinamento fiscale. Si aprirebbe, altresì, un fronte contenzioso sul carattere della *motivazione* (esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche) sostituita dall'indicazione dei *motivi*.

Tanto varrebbe la sciar immutato il quadro e lasciare spazio all'accertamento con adesione.

f) La sospensione dei termini di decadenza prevista dalla lett. c) comma 7 dell'art. 11 della proposta di legge sembrerebbe più correttamente posta a salvaguardia del Fisco piuttosto che della parte privata, in quanto nessun termine di decadenza sarebbe ipotizzabile a carico del contribuente.

g) Quanto agli effetti dell'invito a comparire, secondo la declinazione che ne fa il comma 6, occorre chiarire:

1) se gli effetti propri dell'accertamento esecutivo degli articoli 42 dirette e 56 Iva siano quelli propri previsti dall'art. 29 del d.l. 78/2010 e, quindi, la disposizione andrebbe meglio formulata, prevedendo anche l'invito debba pure contenere gli ulteriori elementi previsti da detta norma, quale, ad esempio, l'intimazione ad adempiere;

2) una volta stabiliti gli effetti, andrebbe precisato il termine di decorrenza per l'impugnazione dell'invito/avviso accertamento, non essendo sufficiente il rinvio all'art. 42 e

all'art. 56 che non contemplano la disciplina dei termini di impugnazione (la disposizione andrebbe completata con la disciplina, ad esempio, del ricorso reclamo).

h) la lett. d) del comma 7 dell'art. 11 della proposta di legge prevede l'obbligo dell'Ufficio, che ritenesse di disattendere le ragioni esposte dal contribuente, di darne giustificazione nella motivazione del successivo avviso di accertamento. Sarebbe opportuno prevedere un obbligo di motivazione – non di semplice giustificazione – a pena di nullità.

Proposta di intervento legislativo in tema di contraddittorio endoprocedimentale

La norma così come posta andrebbe a consacrare definitivamente la centralità del “principio del dialogo” tra Amministrazione finanziaria e contribuente, come più volte statuito sia dalla giurisprudenza comunitaria (cfr., tra le tante, Kamino International logistics BV e DatemaHellman Worldwide logistics BV) che dalla Suprema Corte di Cassazione (SS. UU. Cass., 18 settembre 2014, n. 19667 e altre). Sarebbe opportuno introdurre una norma di interpretazione autentica, al fine evitare di vanificare l'attuazione dei principi di collaborazione e giustizia, insiti oltre che nell'ordinamento comunitario anche nel nostro ordinamento interno, oggetto di numerosi contenziosi ancora pendenti.

Tale introduzione di norma di interpretazione autentica consentirebbe, inoltre, di superare alcune tra le principali criticità sinora riscontrate nella prassi applicativa del richiamato principio di derivazione giurisprudenziale (mi riferisco, in particolare, al differente trattamento riservato ai c.d. “tributi non armonizzati”, quasi sempre esclusi dalla tutela endoprocedimentale).

Occorre segnalare peraltro che la medesima Agenzia delle entrate ha già da tempo riconosciuto un ruolo fondamentale al principio del contraddittorio preventivo (vds. Circolare 16/E/2016) e che, di recente, anche la Guardia di Finanza ha affermato che “non può trascurarsi di considerare che la valorizzazione del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del “giusto procedimento”, è una tendenza chiara e riconoscibile dell'ordinamento tributario” (cfr. Circolare n. 1/2018).

Conseguentemente, in luogo dell'introduzione di una nuova procedura densa di termini (talvolta eccessivamente brevi a seconda della tipologia accertativa interessata), forse sarebbe

più opportuno potenziare, valorizzare o semplicemente meglio chiarire le norme già previste dal nostro ordinamento.

Si rammenta, infatti, che nel nostro sistema normativo sono già previste delle disposizioni che prevedono come obbligatorio il contraddittorio preventivo in tutti casi di verifiche e accertamenti in capo ai contribuenti, incluse le verifiche a tavolino.

Si fa riferimento nello specifico all'art. 24 della Legge n. 4 del 1929 il quale statuisce *apertis verbis* quanto segue: «Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale».

Tale disposizione normativa è espressamente richiamata dall'art.70 del D.P.R. 600/73 il quale nello specifico prevede: “Per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale, della L. 7 gennaio 1929, n. 4 e del R.D.L. 3 gennaio 1926, n. 898, e successive integrazioni.”

Pertanto, per effetto di quanto disposto dal predetto art. 24 l'attività di verifica fiscale deve sempre chiudersi, comunque si svolga, con la redazione del processo verbale, il quale presuppone, appunto, un contraddittorio.

Non appare ultroneo precisare che la vigenza ad oggi della norma in parola è stata ribadita dallo stesso Legislatore, laddove al comma 1 dell'art. 1, D.lgs. 1° dicembre 2009, n. 179, in combinato disposto con l'allegato 1 allo stesso decreto, ha ritenuto «indispensabile la permanenza in vigore» della Legge 4/1929 limitatamente ad alcuni articoli, fra i quali si annovera proprio l'art. 24.

Si tratterebbe dunque di prevedere un'interpretazione autentica del combinato disposto degli artt. 24 L 4/1929, artt. 6, 10, 12 L 212/2000, precisando che tali norme “andavano e vanno” interpretate come contenenti in sé il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale, quale principio immanente oltre che nell'ordinamento comunitario anche nel nostro ordinamento interno (art. 3, 24, 53 e 97 Cost.).

- Art. 20 – La norma dovrebbe intervenire anche sulla disposizione dell'art. 48 bis del DPR 602/73, introducendo degli accorgimenti che impediscano gli effetti immediati connessi a questa procedura (blocco dei pagamenti della P.A. per intero e in via immediata). Soprattutto i

tempi in questo caso dovrebbero essere velocizzati e dovrebbero prevedere delle cautele imposte ad ADER con riferimento anche al blocco dei pagamenti che spesso riguardano importi superiori a quelli del credito erariale nonché alle duplicazioni di incassi per il medesimo credito che avvengono nel caso di più amministrazioni pubbliche coinvolte, rientranti nella competenza di diversi uffici periferici dell'ADER.

L'occasione potrebbe essere opportuna per pensare ad un contraddittorio con l'Agente della riscossione, garantito dalla sospensione di termini e da autocertificazioni, il cui mendacio sia penalmente punito.

- **Art. 21** -- Andrebbe specificato il numero dei *periodi d'imposta precedenti assoggettati a tassazione separata*.

- **Art. 23** -- Il campo di applicazione del secondo periodo del comma 1 dell'art. 26 Tuir dovrebbe essere esteso anche ai redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso diverso dall'abitazione, al fine di eliminare l'ingiustificato discrimine, operato dalla vigente disposizione, con i redditi derivanti dai contratti di locazione ad uso abitativo.

Proposta di intervento legislativo in materia di riscossione coattiva

Si propone di colmare il vuoto di informazione al contribuente dell'avvio delle procedure esecutive e cautelari sussistente nell'ipotesi attualmente prevista dall'art. 29 lett. c) del D.L. n. 78/2010 di "*fondato pericolo delle riscossione*" ovvero nei casi in cui l'Agente della riscossione "*venga a conoscenza di elementi idonei a dimostrare il fondato pericolo di pregiudicare la riscossione*". Occorrerebbe, pertanto, l'invio della informativa anche in questa ipotesi, poiché l'esigenza della sollecita riscossione dei tributi, non deve mai pregiudicare il diritto di difesa del contribuente.

A cura
dell'Unione Nazionale Camere Tributarie



PROGETTO di RIFORMA FISCALE

PER UN'EFFETTIVA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

SOMMARIO

PARTE PRIMA

Premessa

- *Le criticità del quadro attuale;*
- *I criteri ispiratori del progetto di riforma.*

PARTE SECONDA

Le proposte di riforma del sistema tributario generale

- *Accertamento;*
- *Semplificazione degli adempimenti;*
- *Estensione del contraddittorio preventivo;*
- *Autotutela;*
- *Prescrizione;*
- *Statuto dei diritti del contribuente;*
- *Riscossione;*
- *L'oggetto dell'esecuzione;*
- *Gli interessi di mora e l'aggio di riscossione.*

PARTE TERZA

Le proposte di riforma del processo tributario

- *La Giurisdizione Tributaria;*
- *Gli Organi della Giustizia Tributaria;*
- *Trasferimento dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri;*
- *Giudici Tributari;*
- *Giudice collegiale e monocratico;*
- *Giudice di Pace Tributario;*
- *I difensori tributari;*
- *Perentorietà dei termini;*
- *Dei procedimenti cautelari*
- *Il regime delle prove*
- *Rapporti tra processo tributario e processo penale.*

UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

PROGETTO DI RIFORMA FISCALE PER UN'EFFETTIVA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Premessa

1. Quando si parla di giustizia tributaria si pensa subito al processo. L'espansione dell'area di tutela in seno al contenzioso, accompagnata dal rafforzamento istituzionale delle Commissioni, ha fatto sì che progressivamente nel tempo si andasse affermando la giurisdizionalizzazione del diritto tributario, intesa come spostamento del punto focale dell'analisi dall'origine all'uso delle norme in funzione della legalità del caso.

Senonché, l'idea di giustizia tributaria è molto vasta e non la si può isolare al processo, poiché investe il diritto sostanziale¹ e coinvolge sia l'Amministrazione finanziaria che il contribuente.

L'idea di giustizia tributaria, di conseguenza, è collegata alle modalità di amministrazione e riscossione dei tributi, nel rispetto dei principi costituzionali (articoli 2, 3, 23 e 53) e della legge ordinaria. Un'attività di accertamento e riscossione svincolata da quei principi e dal diritto positivo impatterebbe, altresì, con il principio di legalità che identifica l'interesse fiscale in un valore verso il quale ogni individuo mostra una naturale tensione².

Può dirsi che il sistema tributario attuale, inteso sia come sistema delle fonti che come cifra di gestione del tributo (gestione del rapporto tributario attraverso la prassi e l'applicazione giurisprudenziale) realizzi la giustizia tributaria?

I comparti fondamentali dell'ordinamento tributario costituiti dalle imposte dirette, indirette e dall'IVA sono abbastanza datati (1972 e 1973) ed hanno subito interventi mai organici bensì originati, volta per volta, da fenomeni economici particolari o dai comportamenti dei gruppi e dei singoli volti ad aggirare gli obblighi fiscali.

¹ L'idea che l'amministrazione della giustizia preceda il processo è di E. Allorio, UTET IV ed.1962.

² Sull'interesse fiscale quale diritto sociale, A. Fantozzi, Diritto Tributario, Utet ed. 2012.

UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

Il progetto di riforma fiscale contenuto nel Libro bianco del 1994, ambizioso ed organico, è purtroppo rimasto un esercizio accademico. Esso si poneva l'ambizioso obiettivo della codificazione fiscale, di cui si identificano i principi. “*E pluribus unum*”: nel sistema ordinato del codice, il progetto era funzionale alla certezza del diritto.

Con la codificazione, la frammentazione e moltiplicazione di regimi veniva sostituita da predicati giuridici unificanti: il soggetto, l'obbligazione fiscale, la sanzione amministrativa, la sanzione penale, il processo, a ciascuno dei quali corrispondeva una disciplina unitaria, comune a tutte le imposte i principi e gli istituti venivano disposti organicamente, in modo che ognuno di essi trovasse rispondenza in principi superiori di carattere generale. Di conseguenza, le norme che disciplinano le singole imposte, pur esprimendone le specificità, dovrebbero essere sistematicamente riconducibili ai principi ed ai predicati giuridici contenuti nella parte generale del codice.³

2. UNCAT intende confrontarsi, dunque, col sistema di diritto positivo che, lungi dall'essere ispirato a principi generali ed unificanti, risulta abbastanza complicato sia per il succedersi continuo di interventi legislativi modificativi sia per essere governato da una pluralità di fonti, in cui quella giurisprudenziale occupa una funzione assorbente e la prassi un ruolo che per l'Amministrazione finanziaria è la *regula iuris*.

3. Nel quadro generale tracciato un progetto di riforma fiscale non può prescindere da una duplice linea di intervento.

In primo luogo, risulta evidente che l'intero corpus delle norme tributarie dovrebbe essere oggetto di una nuova elaborazione organica.

Si tratta di un approccio lambito dalla Legge delega n. 23/2014, la cui ratio si è peraltro perduta nei decreti attuativi, senza cogliere l'occasione di razionalizzare il sistema tributario.

D'altro canto, neanche quella legge delega, ove puntualmente attuata, avrebbe soddisfatto l'effettiva esigenza volta al ripensamento del sistema

³ Le considerazioni sono tratte dal saggio di Silvia Cipollini, Lo stato dei lavori della Commissione Cosciani, cinquant'anni dopo: osservazioni sugli studi per la riforma del sistema fiscale, Riv. Dir. Fin. E Scienza delle Finanze, fasc. 4, 2014.

fiscale e con esso del ruolo di uno Stato impositore che punti ad una maggiore giustizia distributiva e, quindi, ad un più equo riparto della ricchezza, nel solco dei principii di cui agli artt. 3 e 53 della Costituzione.

In secondo luogo, se è evidente che il percorso verso un nuovo ordinamento tributario è ben lungi dall'essere completato, occorre por mano alla revisione dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212/2000) nel senso di rafforzarne le disposizioni generali ed impedirne lo svuotamento mediante le continue deroghe ai principii di irretroattività e di affidamento.

Ai fini di riconoscere alle norme dello Statuto una forza cogente, non sarebbe fuori luogo introdurre un regime sanzionatorio collegato alla loro violazione.

Si tratta di una revisione che, pur senza ricorrere all'auspicabile costituzionalizzazione dei principii in esso contenuti, potrebbe garantire una maggiore equità e certezza del sistema e un più puntuale rispetto del principio di parità delle armi tra Fisco e contribuente attraverso una rivisitazione di alcune disposizioni cardine.

Occorre provvedere anzitutto al superamento dell'approccio casistico adottato tradizionalmente dal legislatore tributario.

E difatti, se oggi si assiste ad un'eccessiva operazione ermeneutica della giurisprudenza e della stessa prassi, non può negarsi come, in effetti, ciò sia il portato diretto di un sistema affatto organico e non idoneo ad inquadrare i punti nodali delle fattispecie astratte da cui trarre i principii generali da applicare ai casi concreti.

Con la Legge delega n.20/14 si è proceduto ad una messa a punto del sistema tributario, piuttosto che ad una riforma complessa, riguardante alcuni settori dell'ordinamento (riscossione, sanzioni e contenzioso). Si rende, quindi, necessario un intervento di ampio respiro, unificante, nei comparti fondamentali del sistema fiscale, che vengono indicati in ulteriore prosieguo.

UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

4. Il processo tributario soffre di mali antichi, a causa della mancanza dei caratteri di terzietà, professionalità e indipendenza dei giudici, diversamente dalle altre giurisdizioni.

UNCAT è per la conservazione della giurisdizione speciale amministrata da giudici a tempo pieno e professionalizzati, con un trattamento economico adeguato alla funzione.

E' giunto il momento di riformare organicamente le norme processual-tributarie per renderle rispondenti ai canoni del "giusto" processo di cui all'art.111 della Costituzione.

Occorre metter mano ad una revisione del regime delle prove, eliminando ogni forma di limitazione, al pari dei processi civile e amministrativo, anche per le conseguenze nei rapporti con le altre giurisdizioni.

Va rivisto, al riguardo, il principio del doppio binario e riaffermato quello della unitarietà della giurisdizione, al fine di evitare quei contrasti di giudicati che minano la certezza del diritto.

La modifica della denominazione in Tribunali e Corti di appello varrebbe a conferire agli organi della quarta giurisdizione dello Stato la dignità che meritano.

La limitazione e il contenimento del perimetro dei soggetti abilitati alla assistenza tecnica, almeno nei giudizi di apprezzabile valore, garantirebbe poi una adeguata difesa a vantaggio dei contribuenti e della qualità delle pronunce.

A tal fine, la istituzione di un Giudice monocratico, con funzione anche di Giudice della mediazione per le cause minori (che costituiscono circa l'80% dei ricorsi), avrebbe la funzione di deflazionare e definire speditamente la gran parte delle controversie e, al contempo, assicurare una celere riscossione delle imposte in contestazione.

Le proposte di UNCAT di riforma del sistema tributario generale.

Accertamento

Indispensabile appare la emanazione di un Testo Unico dell'accertamento, che unifichi la disciplina dei termini, ed introduca modalità e criteri validi per tutti i tributi, erariali e locali, unitamente alla previsione generale che vieti – soprattutto nel campo dei tributi locali – l'effluvio di proroghe delle scadenze attraverso le più sofisticate alchimie giuridiche: ciò salvaguarderebbe la tutela dell'affidamento, in armonia sia con i principi di fonte comunitaria che interna, come riconosciuto dal nostro diritto vivente.

Il circolo virtuoso auspicato in premessa, volto a sedimentare i principi generali, eviterebbe lo sfarinamento (si pensi alla motivazione degli atti) e la ridondante ripetitività delle stesse prescrizioni all'interno dei testi dei singoli comparti.

Non solo, ma la *reductio ad unitatem* della materia sarebbe funzionale a prevedere schemi di condotta della P.A. maggiormente cogenti, nel rispetto del valore non meramente simbolico ma sostanziale dell'intero procedimento amministrativo. La partecipazione del contribuente al procedimento, declinata come collaborativa e difensiva, deve nutrirsi di efficacia sostanziale per evitare che sopravviva solo quale orpello estetico e meramente accademico.

Semplificazione degli adempimenti

Alcune disposizioni normative – a titolo esemplificativo si può citare la collaborazione partecipativa del contribuente nel mettere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria i documenti dalla stessa richiesti – sono inutilmente sanzionatorie di omissioni e ritardi che, se non posti in essere dolosamente, inducono l'Amministrazione ad avvalersi di un criterio eccessivamente discrezionale per accertare l'effettiva ricchezza del contribuente.

L'eccessivo formalismo nuoce al procedimento mentre occorre valorizzare la capacità degli Uffici senza la demonizzazione del danno erariale, l'autentico batterio che inquina e frena troppo spesso la compliance.

Estensione del contraddittorio preventivo

Al tema dell'accertamento – al cui interno si dovrà por mano non solo al tema della motivazione ma anche della prova degli avvisi - è strettamente legato quello del contraddittorio. Il diritto positivo contiene norme specifiche che prevedono, a carico dell'Amministrazione finanziaria, l'avvio del contraddittorio a pena di nullità dell'avviso di accertamento (si pensi alla disciplina dell'abuso del diritto). Oltre questo dato, è noto che il presupposto del contraddittorio quale momento condizionante l'efficacia dell'atto impositivo è diversamente declinato da parte della nostra giurisprudenza interna di legittimità a seconda della natura dell'imposta. Senza dover ripercorrere qui il lungo dibattito giurisprudenziale e gli approdi attuali, v'è che il contraddittorio deve essere disciplinato a livello normativo attraverso una previsione allo stesso tempo universale e specifica che recepisca principi comunitari e più recenti contributi giurisprudenziali. Si tratta, in sostanza, di bilanciare l'interesse del contribuente al contraddittorio con l'esigenza di celerità e certezza dell'istruttoria e dell'accertamento valorizzando, sotto tale ultimo profilo, il requisito della c.d. "prova di resistenza", onde evitare un abuso del preteso dialogo Fisco-Contribuente. A questo punto il legislatore non potrà che partire dalla Carta di Nizza e, all'interno di queste disposizioni, modellare idonei schemi di tutela.

Autotutela

E' uno degli istituti più spinosi.

Esso meriterebbe un ripensamento alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale n. 181 del 13 luglio 2017, con la quale la Corte, appurata la natura discrezionale delle valutazioni operate dall'Amministrazione nell'esercizio del potere di riesame e la non doverosità dell'annullamento dell'atto viziato, nel dichiarare infondata la questione relativa all'art. 2 quater co. 1 d.l. 30 settembre 1994 n. 564, non si è sottratta dal porre in rilievo il paradosso dell'attuale assetto normativo, rilevando come *la non irragionevolezza della disciplina esaminata non comporta che siano precluse al legislatore altre possibili scelte.*

Tale assunto si configura, di fatto, come un evidente invito al legislatore a prevedere una concreta disciplina volta a colmare l'annoso vuoto di tutela che innegabilmente sussiste in materia di riesame tributario.

L'istituto dell'autotutela non può essere isolato al presidio della mera discrezionalità amministrativa, che si traduce molto spesso nella denegata giustizia, ma necessita del presidio normativo compiuto. Si propone, pertanto, di ammettere l'impugnativa del diniego di autotutela ove non motivatamente espresso a fronte di individuate circostanze fattuali e di evidenti ragioni giustificative del diritto del contribuente alla revisione dell'atto illegittimo, prevedendosi, *de iure condendo*, anche il ricorso straordinario al Capo dello Stato.

Prescrizione

L'esigenza di regole unificanti si impone anche, e soprattutto, con riguardo alla prescrizione, la cui disciplina deve costituire il presidio del principio di affidamento.

La disciplina della prescrizione sostanziale dei crediti tributari accertati in via definitiva, affidata per il momento al diritto giurisprudenziale, meriterebbe l'introduzione di un quadro normativo unificante e generalizzato per tutti i tributi, con esplicita individuazione di un termine unico sì da favorire la certezza del diritto.

Parimenti è necessario disciplinare il diritto al rimborso dei crediti d'imposta esposti in dichiarazione e consolidati

Statuto dei diritti del contribuente.

Le disposizioni dello Statuto, in quanto prive di rango costituzionale, vengono troppo spesso violate dalle leggi ordinarie. E' evidente la debolezza della sua portata assiologica. Se ne impone, pertanto, il rafforzamento attraverso l'introduzione delle seguenti regole:

- La deroga andrebbe prevista solo in casi eccezionali, per ragioni imperative e di interesse pubblico.
- Il principio di irretroattività delle norme tributarie dovrebbe essere esteso anche agli effetti indotti dalle norme interpretative, stabilendo che esse per il passato non possono imporre maggiori oneri al contribuente.
- Riconoscimento del *diritto ad una buona amministrazione*, che deriva dalla Carta fondamentale dell'Unione Europea: i destinatari di decisioni che incidono sui loro interessi devono essere messi nelle condizioni di controbattere, in modo da consentire il rispetto del contraddittorio da esperire per ogni accertamento concernente qualunque tributo.
- Previsione della nullità di tutti gli atti emessi in violazione delle norme dello Statuto.

Riscossione

E' il terreno più minato e ricco di incongruenze, a cominciare dalla disciplina relativa all'esercizio dei poteri da parte dell'ente ed alle modalità di sviluppo del rapporto tra contribuente ed ente, la cui delicatezza impone senza indugi la restituzione dell'attività di riscossione coattiva al controllo del giudice.

L'attività di riscossione esprime una potestà amministrativa diversa da quella posta a base dell'accertamento, riconducibile al potere di coazione della P.A.. Se nell'ambito dell'accertamento si è giunti a negare la

sussistenza di profili di discrezionalità (la quale è de facto sussistente anche in tale ambito) ben differente è il piano dell'acquisizione delle risorse proprio soprattutto della fase di riscossione coattiva.

L'oggetto dell'esecuzione.

Il Decreto n.602/73 non contiene una disposizione analoga a quella dell'art. 483 c.p.c. che consente al debitore, raggiunto da diversi mezzi di espropriazione, di chiedere al giudice la limitazione dell'espropriazione al mezzo scelto dal creditore o a quello determinato dallo stesso giudice.

Gli interessi di mora.

Va ricomposto il disallineamento tra la misura degli interessi dovuti dai contribuenti sia per ritardata iscrizione a ruolo o per gli affidamenti sia per quelli maturati nel periodo di sospensione sia, infine, per gli interessi dovuti dalla notifica delle cartelle fino alla data del pagamento e la misura degli interessi applicati ai rimborsi a favore dei contribuenti.

Va rivisto il criterio di quantificazione degli interessi in caso di contenzioso, in quanto la durata dei processi, segnatamente per quelli pendenti innanzi alla Suprema Corte di Cassazione, non dipende da fatto del contribuente ed appare non ragionevole che il protrarsi delle controversie a causa dei notori mali della giustizia debba penalizzare il debitore.

L'aggio di riscossione

L'aggio in favore dell'Agente della riscossione è una seconda prestazione patrimoniale imposta priva di ragionevolezza ed incide pesantemente per il criterio con cui è determinato per legge, correlato al quantum del credito da riscuotere ma avente per oggetto un'identica attività, quella notificatoria. Il passaggio della riscossione dalla società Equitalia all'Agenzia Entrate Riscossione rende ancor più plateale il balzello, in quanto svuota i presupposti di fatto (remunerazione dei costi delle società private) che in passato potevano giustificarlo.

Le proposte di UNCAT di riforma del Processo Tributario

La Giurisdizione Tributaria

Mantenimento della Giurisdizione Tributaria quale giurisdizione speciale, autonoma e indipendente, articolata in due gradi di giudizio, competente in tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni specie.

Gli Organi della Giustizia Tributaria

Soppressione delle attuali Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali e istituzione dei seguenti organi:

- Tribunali Tributarie presso ciascun capoluogo di provincia;
- Corti di Appello Tributarie presso ciascun capoluogo di regione, con il mantenimento delle attuali sedi distaccate

Trasferimento dal MEF alla Presidenza del Consiglio dei Ministri

I Tribunali e le Corti di Appello Tributarie sono sottoposte alla direzione, anche finanziaria, della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

UNCAT

UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

Giudici Tributari

I Giudici Tributari sono nominati a seguito di apposito concorso ed esercitano la loro funzione a tempo pieno, in via esclusiva e con obbligo di formazione continua.

Giudice collegiale e monocratico

Le controversie di regola sono decise da un collegio composto da tre magistrati.

Le controversie per le quali la legge prevede il previo esperimento del reclamo-mediazione, sono decise da un giudice monocratico, innanzi al quale viene attivata la procedura di reclamo mediazione anche al fine di deflazionare il contenzioso.

In grado di appello la Corte decide sempre in composizione collegiale.

Nella fase transitoria, ossia fino all'entrata a pieno regime della riforma, rimangono in carica gli attuali giudici tributari sino al raggiungimento dei limiti di età, con necessità di cancellazione dagli albi professionali dei giudici laici e di opzione per la magistratura tributaria da parte dei giudici togati.

Giudice di Pace Tributario

Le controversie di valore fino a € 5.000,00, per le quali è consentita la difesa personale, sono decise da un giudice onorario, nominato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che non svolge la funzione in via esclusiva.

I difensori tributari

Innanzi al Giudice di pace tributario sono abilitati alla difesa tecnica i soggetti di cui all'art.12 del D.Lgs.n.546/92.

Innanzi al giudice collegiale e monocratico sono abilitati alla difesa tecnica gli iscritti all'Ordine degli Avvocati e nella Sezione A dell'Albo dei Commercialisti ed esperti contabili.

Gli Enti impositori stanno in giudizio a mezzo di propri funzionari o di difensori abilitati.

Le Agenzie fiscali possono essere rappresentate dall'Avvocatura dello Stato.

Perentorietà dei termini

La perentorietà del termine di impugnazione si applica anche alla costituzione in giudizio e alla esibizione delle prove di cui le parti intendono avvalersi, fatto salvo quanto disposto dall'art. 345 c.p.c..

Dei procedimenti cautelari

Ampliamento della tutela cautelare, prevedendo che il Giudice tributario, su istanza di parte e sussistendo i presupposti di tutela, possa adottare anche misure cautelari che appaiano, secondo le circostanze, più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso.

Previsione che, anche in sede di gravame, il Presidente, in caso di eccezionale urgenza, può adottare, in via provvisoria, le medesime misure cautelari adottabili dal Collegio.

Previsione che tutti i provvedimenti cautelari siano reclamabili.

Il regime delle prove.

Convergenza del regime delle prove del processo tributario con quello del processo civile.

Rapporti tra processo tributario e processo penale

Revisione del principio del "doppio binario" e rivisitazione dei rapporti tra processo tributario e processo penale al fine di evitare pronunce contrastanti sugli stessi fatti materiali.

* * * * *

A cura

dell'Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi

Roma, Luglio 2018

MOZIONE CONGRESSUALE

l'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi

a conclusione del

XXXIV CONGRESSO NAZIONALE FORENSE

di Catania del 4-6 Ottobre 2018

nell'auspicare la approvazione della presente mozione da parte dei delegati di C.O.A.,

c h i e d e

che siano adottati dai competenti organi governativi e parlamentari appositi provvedimenti di legge che recepiscano le proposte di modifica degli attuali testi normativi relativi agli istituti trattati finalizzati a garantire il giusto processo.

UNCAT
UNIONE NAZIONALE CAMERE
AVVOCATI TRIBUTARISTI

**Il Presidente
Avv. Antonio DAMASCELLI**