

VERSO LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

(Atti del Convegno di Messina, 25 ottobre 2021)

a cura di

MARIA VITTORIA SERRANÒ



Verso la riforma
della giustizia tributaria
(Atti del Convegno di Messina, 25 ottobre 2021)

a cura di Maria Vittoria Serranò

Questa edizione digitale dell'opera è rilasciata con licenza Creative Commons Attribution 4.0 - CC-BY-NC-ND, il cui testo integrale è disponibile all'URL: <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>



ISBN 979-12-80899-03-3

DOI 10.13129/979-12-80899-03-3

© L'autore per il testo, 2023

© Messina University Press per la presente edizione

Pubblicato da:

Messina University Press

Piazza Pugliatti, 1 - 98121 Messina

Sito web: <https://messinaup.unime.it/>

Prima edizione: marzo 2023

Questo volume è stato sottoposto a un processo di revisione esterno sotto la responsabilità del Comitato editoriale e del Consiglio direttivo della casa editrice. Le opere pubblicate vengono approvate dal Consiglio direttivo sulla base della valutazione del Comitato editoriale e devono essere conformi al Codice etico della casa editrice.

Le edizioni digitali online sono pubblicate in Open Access
su: <https://messinaup-pubblicazioni.unime.it/index.php/mup>

Al Prof. Luigi Ferlazzo Natoli

SOMMARIO

Saluto del Rettore dell'Università degli Studi di Messina
Salvatore Cuzzocrea 7

SESSIONE I

I percorsi della riforma della giustizia tributaria:
introduzione
Maria Vittoria Serranò 11

INTRODUZIONE ALLA SESSIONE MATTUTINA
Gianpiero D'Alia 21

Per una riforma strutturale della giustizia tributaria
Giacinto della Cananea 25

Lo status del giudice nella riforma del processo tributario
Andrea Giovanardi 51

Prospettive di riforma degli assetti ordinamentali
della giustizia tributaria
Giuseppe Creazzo 73

La motivazione delle sentenze dopo la riforma
Alberto Cisterna 87

SESSIONE II

Luci e ombre sulla riforma della giustizia tributaria
Mariaenza La Torre 105

Riforma della giustizia tributaria e Statuto del Contribuente <i>Gioacchino Puglisi</i>	119
Il nuovo processo tributario: costi-benefici ed efficacia <i>Francesco De Domenico</i>	129
Riforma della giustizia tributaria e Statuto del contribuente <i>Maria Pia Nucera</i>	139
Il contenzioso di ADM e gli strumenti deflattivi <i>Ivan Santi Spina</i>	145
INTERVENTO PROGRAMMATO	
Possibili sviluppi della giustizia predittiva nel diritto tributario <i>Santa De Marco</i>	177
APPENDICE	
Relazione finale Commissione interministeriale	193
NOTIZIE SUGLI AUTORI	477

Il nuovo processo tributario: costi-benefici ed efficacia

Francesco De Domenico

Preliminarmente vorrei ringraziare la prof.ssa Maria Enza La Torre per l'immeritata presentazione e la prof.ssa Maria Vittoria Serranò per aver organizzato questo incontro e per avermi invitato a questo prestigioso tavolo e, infine, consentitemi un saluto particolare al prof. Sammartino che sono sicuro concluderà nel migliore dei modi questa straordinaria giornata di lavori.

Personalmente da qualche anno ho svolto ruoli istituzionali che mi hanno tenuto lontano dal mondo del Diritto tributario, per cui questa occasione mi è utile per un ritorno alle origini e per tentare di dare un piccolo contributo, più che altro di buon senso, da parte di chi negli ultimi trent'anni ha visto il processo tributario da tre prospettive diverse: quella professionale, avendo per oltre venti anni esercitato la libera professione, anche difendendo i contribuenti davanti alle Commissioni tributarie; quella del ricercatore e docente universitario; e, da ultimo, quella del giudice tributario, quale componente della Commissione tributaria regionale della Lombardia.

Oggi discutiamo di un problema atavico che ha subito una recente accelerazione per due ordini di motivi, innanzitutto, perché, come è divenuto usuale dire, ce lo chiede l'Europa; l'Europa che, consenti-

temi di dirlo, ci chiede di fare tante cose ma che, in questa pandemia, ha fatto tanto. Il PNRR è un intervento coraggioso, che probabilmente il nostro Paese avrebbe dovuto immaginare da tempo, ossia avrebbe dovuto avere il coraggio di investire nelle congiunture sfavorevoli e non solo in quelle favorevoli; l'Unione Europea, almeno in questa occasione ha dimostrato che non è solo una unione valutaria, mettendo a tacere definitivamente i dubbi di tutti coloro i quali hanno mostrato in questi anni un'ingiustificabile ostilità verso tale istituzione.

Oltre a chiederla l'Europa, la riforma del processo tributario la chiedono tutti i vari attori che a diverso titolo sono protagonisti di questa vicenda, perché il processo tributario, nonostante ripetuti tentativi di aggiustamento, continua a versare in una crisi che è innanzitutto di credibilità del sistema.

Oggi sono stati analizzati prevalentemente gli effetti di questa crisi, ma si è parlato poco delle cause; orbene, in un bilanciamento di temi, utile per una analisi costi-benefici delle cause, intendo partire proprio da queste ultime.

Gli ultimi quarant'anni di legislazione tributaria, dalla riforma tributaria degli anni 72/73 in poi, ha visto da parte del legislatore una ricerca spasmodica di disciplinare ogni minimo segmento della fattispecie tributaria, cioè si è andato a inseguire, per spaccarlo in quattro, il capello della singola fattispecie; purtroppo, di fatto, un inseguimento vano, tra i buchi e le falle della normativa che gli

evasori riuscivano a fare emergere e che il legislatore cercava, senza alcuna visione di insieme, di tappare e spesso, senza tema di smentita, trovando rimedi peggiori del male.

La produzione legislativa, in buona sostanza, è stata “appaltata” ai burocrati dell’Agenzia delle Entrate; infatti, nelle Commissioni parlamentari chi redige materialmente i provvedimenti normativi sono proprio i funzionari dell’Agenzia delle Entrate, cosicché le norme diventano figlie degli interessi di una delle parti del rapporto giuridico tributario. E ciò, paradossalmente, non giova a nessuna delle parti.

Come ci hanno insegnato i maestri del diritto, la normativa tributaria avrebbe dovuto, e non è mai troppo tardi, disciplinare principi e non fattispecie, in un’ottica di sistema, per non entrare in un vortice di burocratismo giudico.

Un’altra delle cause è da ricercare nella continua svalutazione, operata a tutti livelli, compreso quello giurisdizionale, dello statuto dei diritti del contribuente. Lo statuto del contribuente avrebbe potuto essere un punto di equilibrio in quel dualismo del quale si è dibattuto nella mattinata, ossia tra un diritto “terzo” tra le parti del rapporto giuridico tributario, tale da garantire una effettiva tutela sia del contribuente che dell’amministrazione finanziaria, e un diritto finalizzato a garantire fundamentalmente il gettito tributario; la differenza non né cosa da poco come facilmente comprensibile.

Altro aspetto che mi preme sottolineare è come il processo sia

condizionato da una concreta asimmetria informativa tra le parti processuali. Un'asimmetria informativa che ha una doppia matrice, apparentemente paradossale; infatti, da un lato è presente un'asimmetria informativa tra piccolo contribuente e Amministrazione finanziaria che diventa un bulldozer con i deboli e che annaspa con i forti. Dall'altro lato, questa asimmetria si capovolge quando l'Amministrazione finanziaria si trova a competere con i grandi contribuenti, spesso assistiti da valenti professionisti. In questi casi, come ho potuto constatare nella mia brevissima esperienza nella Commissione tributaria della Lombardia, si assiste a controversie milionarie con controdeduzioni dell'amministrazione esigue, quando magari si insegue il piccolo contribuente con atti minuziosamente vagliati, nella totale carenza di quel criterio di proporzionalità delle risorse impiegate che dovrebbe comunque guidare le attività di una pubblica amministrazione.

L'ultimo problema che emerge in tutta la sua forza, e che può essere considerato non un problema ma un'emergenza, è l'arretrato spaventoso della Sezione tributaria della Cassazione, che ha dato una spinta decisiva al progetto di riforma del processo tributario, anzi si può sostenere che, se questa sarà la volta buona per la riforma, lo sarà per questo motivo.

Dopo questa breve disamina sulle cause principali delle difficoltà in cui versa il processo tributario ritengo utile esprimere le mie considerazioni in ordine alle proposte della Commissione intermi-

nisteriale, dando per scontato che, come emerso nella quasi totalità degli interventi, la relazione di maggioranza costituisce l'unica vera riforma del processo possibile e che incontri come questo possono contribuire a fornire spunti di miglioramento utili per pervenire a un testo quanto più condiviso possibile e che risponda alle esigenze di tutti gli operatori del processo.

Andando con ordine, sul reclamo-mediazione bisogna avere il coraggio di dire che questo istituto non funziona affatto, è viziato fin dalla sua nascita, in quanto si affida a una delle parti una funzione di revisione dell'atto, che per sua stessa natura deve essere affidata a un soggetto terzo. E, infatti, almeno alle nostre latitudini, i numeri di questo istituto sono risibili, in quanto diventa difficile che un funzionario, appartenente al medesimo ufficio, alla medesima organizzazione, metta in discussione il lavoro di accertamento di un collega. Probabilmente siamo in presenza di atteggiamenti corporativistici, magari involontari, ma a mio avviso, se l'obbiettivo è valorizzare questo istituto a fini deflattivi del contenzioso, allora la mediazione-reclamo deve essere affidata a un soggetto, comunque, indipendente.

Così come bisogna valorizzare l'istituto della conciliazione. Chi ha esperienza di commissioni di merito riconosce che la percentuale di processi chiusi con la conciliazione è veramente una percentuale esigua, e allora bisognerebbe ipotizzare meccanismi che attribuiscono al giudice un potere di iniziativa, in modo tale che,

quantomeno per le liti di valore inferiore, questa tipologia di definizione del contenzioso possa avere una corsia privilegiata, magari riducendo ulteriormente le sanzioni applicabili, al fine di rendere quanto più possibile appetibile l'accesso.

Sempre in tema di istituti deflattivi del contenzioso, rifacendomi al pregevole e condivisibile intervento della prof.ssa Salvini, tuttavia, mi permetto di non dividerne l'impostazione laddove limita a due anni il periodo nel quale può essere esercitato questo potere. È vero, come sostenuto nella relazione di maggioranza che c'è la necessità di dare certezza nel rapporto giuridico tributario, ma non è possibile trascurare un aspetto, a mio avviso fondamentale, ossia che nel rapporto giuridico tributario di credito/debito, il creditore del tributo – generalmente lo Stato o altro ente territoriale – non possa essere assimilato a un creditore qualsiasi di una obbligazione civilistica, in quanto sussistono limitazioni etiche e costituzionali che impediscono al creditore (pubblico) di poter sfruttare una posizione di vantaggio, magari processuale, alla quale non corrisponda una posizione di vantaggio sostanziale.

Orbene, se i limiti, intesi nell'accezione etica, involgono una sfera di discrezionalità politica, superabile, lo stesso, a mio avviso non si può dire per il limite costituzionale.

Il credito tributario, infatti, giammai potrà essere svincolato da una capacità contributiva, nemmeno laddove possa essere utilizzata una posizione di vantaggio per riscuotere un credito, qualora a

questo credito non corrisponda una capacità contributiva effettiva, concreta, reale.

A mio avviso se il creditore (pubblico) utilizza una posizione di vantaggio processuale che genera un credito svincolato da una capacità contributiva, lede irrimediabilmente un diritto costituzionale, che è meritevole di tutela alla stregua del diritto dello Stato a riscuotere le imposte. Pertanto, ritengo che se l'amministrazione finanziaria è certa che un atto impositivo è illegittimo, non deve avere alcun limite, neanche temporale, all'esercizio del potere di autotutela; non è compatibile con un quadro costituzionale che un errore procedurale, una norma di non facile lettura possano precludere, in assenza di capacità contributiva, l'annullamento dell'atto.

Un ulteriore aspetto che, se adeguatamente valorizzato, potrebbe portare un enorme beneficio in termini di riduzione del contenzioso è costituito dal ridottissimo numero di sentenze nelle quali le commissioni tributarie utilizzano il potere disapplicativo delle sanzioni, espressamente previsto dalla legge. Un maggiore ricorso a questo istituto, specie laddove l'atto non fornisca adeguata motivazione a supporto della irrogazione delle sanzioni, favorirebbe l'acquiescenza alle sentenze di condanna evitando impugnazioni successive.

Sempre in tema di riduzione del contenzioso, ritengo, sulla base della esperienza, che la previsione normativa di una riduzione delle sanzioni per l'abbandono della lite, cioè per l'accettazione della

sentenza, potrebbe costituire un efficace disincentivo alle impugnazioni, specie quando in corso di giudizio si va formando un orientamento giurisprudenziale contrario. Una premialità per la rinuncia a proseguire la lite eviterebbe tutti quei ricorsi fatti più che altro nella speranza di un condono, che verrebbero meno con un beneficio concreto per la rinuncia a proseguire la lite. In buona sostanza, una norma premiale che prevedesse una riduzione delle sanzioni potrebbe ridurre il numero delle impugnazioni, specie di carattere dilatorio, giustificate dal fatto che, indipendentemente da sentenze future, le somme dovute non subirebbero incrementi.

Un ulteriore aspetto dal quale non si può prescindere in un'analisi costi/benefici è quello dei costi. Il processo tributario, oltre i costi organizzativi, sostiene, per poco meno di tremila giudici, circa trenta milioni di euro (considerando un costo medio di 10.000 lorde per ciascuno); con un budget del genere si possono pagare al massimo 200 giudici professionisti a tempo pieno; questo è un dato sul quale riflettere perché ritengo, visto che la proposta di riforma è a costi invariati, che 200 giudici a tempo pieno non siano in grado di gestire tutto il processo tributario. È necessario, pertanto, che si rifletta sulla previsione di un giudice dedicato in assenza di specifiche risorse.

Infine, non è pensabile sottovalutare l'investimento in infrastrutture informatiche, infatti, come è stato sottolineato nella sessione mattutina, risulta di fondamentale importanza la presenza di una banca

dati che consenta di esaminare la totalità delle pronunce consentendo quella predittività che riduce inevitabilmente il ricorso al giudice tributario per quelle questioni orientate in modo univoco.