

Capitolo 2

I principi

(Francesco Bencivenga)

Sommario

1 L'imposizione fiscale. - 2 Giurisdizione e processo tributario. - 3 Caratteri del processo tributario. - 4 Le parti.

1 L'imposizione fiscale

Uno degli atti d'imperio su cui maggiormente si misura l'essenza del potere statale è certamente l'imposizione fiscale. Essa, insieme ai poteri militari, giudiziari e di polizia, esprime concretamente l'esercizio della forza nei confronti del cittadino, giungendo appunto a prelevare denaro dal suo patrimonio personale. Non è un caso che l'imposizione fiscale sia stata, storicamente, il terreno su cui sono nate rivendicazioni e persino rivoluzioni. La stessa rivoluzione americana prese le mosse dal principio di democraticità delle scelte tributarie: *no taxation without representation*. La Gran Bretagna non volle ascoltare le richieste dei coloni di oltreatlantico e sappiamo tutti come è andata a finire.

Oggi, nei paesi OCSE e quindi in Italia, è un principio scontato che le scelte di imposizione fiscale debbano promanare da un potere legittimato democraticamente. Ma non è meno vero che se si riserva alla legge (espressiva di sovranità popolare) la disciplina del fenomeno fiscale, occorre che poi il rispetto di tale legge sia oggetto di attenta vigilanza da parte di un Giudice equilibrato ed imparziale. Sarebbe invero inutile stabilire per legge gli elementi costitutivi della fattispecie impositiva, se non fosse poi possibile pretendere il rispetto avanti ad un Giudice.

2 Giurisdizione e processo tributario

In Italia la giurisdizione tributaria è affidata ad un Giudice speciale, la Commissione Tributaria, che costituisce il retaggio aggiornato di un organo di natura amministrativa esistente già prima della Costituzione repubblicana.

Con l'avvento dell'ordinamento democratico, le Commissioni furono progressivamente riformate per renderle sempre più a pieno titolo organi giurisdizionali fino a trasformarle in quelle che conosciamo oggi, con il d.lgs. n. 546/1992.

Non possiamo tuttavia ritenere compiuto il cammino verso un Giudice tributario pienamente adeguato al livello di importanza delle questioni che viene a trattare. Ancora oggi residuano dei limiti strutturali che impediscono il pieno sviluppo democratico del sistema di giustizia tributaria.

In primo luogo, le Commissioni Tributarie sono costituite amministrativamente come organi del Ministero dell'Economia, che è quasi sempre parte in causa nei procedimenti tributari (1). In altri termini, i componenti del collegio sono retribuiti dallo stesso Ministero i cui interessi sono rappresentati da una parte in giudizio. Un assetto un po' stridente con il principio di terzietà ed imparzialità di qualsiasi giudice, scolpito nell'art. 111 della Costituzione. Pur riconoscendo l'imparzialità, nei fatti, dei giudici fiscali, non basta che un giudice sia imparziale, occorre anche che lo sembri; è una questione di forma, ma sappiamo bene che in questa materia forma e sostanza non sono affatto distanti. Lo stesso è a dirsi anche per il personale amministrativo di segreteria, legato al Ministero dell'Economia addirittura da un rapporto di lavoro subordinato. Meglio sarebbe se tutti, giudici e dipendenti amministrativi, venissero gestiti dal Ministero della Giustizia.

In secondo luogo, i giudici tributari sono ancora oggi giudici onorari: se i Presidenti di sezione sono spesso magistrati (non sempre ancora in ruolo), i giudici sono quasi sempre professionisti che svolgono il loro ministero *part time*, mentre la loro attività prevalente consiste in altro. Pur riconoscendo l'elevato grado di professionalità di molti giudici, non si può fare a meno di rilevare come in una materia così delicata sia necessario disporre di una magistratura speciale formata da giudici professionali, che svolgano la loro funzione a tempo pieno e siano adeguatamente retribuiti per questo. Una magistratura analoga a quella ordinaria o a quella amministrativa, cui si acceda esclusivamente a mezzo concorso pubblico, di adeguata selettività.

Terzo, il fatto che la difesa tecnica sia affidata a soggetti non professionisti del processo. Come noto, i contribuenti possono essere difesi non solo da avvocati, ma anche da appartenenti a categorie professionali che, per

(1) Anche se per il tramite dell'Agenzia delle Entrate: si tratta comunque dell'interesse della Finanza pubblica.

quanto eccellenti nel loro campo, hanno un bagaglio di conoscenze ed esperienze (si pensi ai geometri o ai periti agrari) veramente lontano dall'idea e dalla cultura del processo. È noto che la competenza nella materia sostanziale — nel caso, il diritto tributario — non implica la padronanza degli strumenti giuridici processuali e delle tecniche di argomentazione e strategia necessarie alla miglior difesa possibile. In effetti, è un po' curioso che per difendersi davanti al Giudice di Pace per l'infiltrazione d'acqua dal tubo del vicino o per la rottura di un paraurti in un sinistro stradale sia necessario munirsi di un avvocato, ma ciò non sia necessario per un processo avente ad oggetto un debito d'imposta di alcuni milioni di euro.

Se proprio non si vuole allineare il processo tributario al resto della giurisdizione, collocando i professionisti non avvocati in un ruolo più consono alle loro competenze professionali (di perito o consulente di parte, come avviene per i medici nei processi di responsabilità medica o agli architetti e geometri nei processi di illecito edilizio), sarebbe comunque auspicabile prevedere un particolare esame di abilitazione alla difesa in giudizio per quei professionisti che non fanno del processo il momento qualificante delle loro competenze professionali.

Quarto, il processo tributario è forse troppo semplificato rispetto alla rilevanza e complessità delle questioni che è chiamato a dirimere. È rimasto un processo cartolare, come da tradizione, ma oggi non sembra adeguato continuare a tentare di ricostruire fattispecie impositive veramente complesse (si pensi alle questioni in tema di *Controlled Foreign Companies*) basandosi soltanto sui documenti. Con un sistema impositivo ed accertativo che ormai prescinde e supera il mero dato contabile cartolare, le odierne preclusioni probatorie appaiono davvero discutibili. In particolare, si sente il bisogno di eliminare il divieto della prova per testimoni e in generale di affrancarsi dalla stretta gabbia del modello di processo cartolare che fino a oggi ha caratterizzato il giudizio tributario. Ciò servirebbe sia per la prova piena delle attività di evasione, che spesso rimangono indimostrabili «dalle carte», sia per la prova a discarico del contribuente a fronte di quanto riportato nel processo verbale di constatazione redatto dai verificatori senza reali garanzie di contraddittorio.

È ben vero che questo comporterebbe una complicazione del processo, introducendo la necessità di udienze istruttorie, citazione dei testi e regole per l'esame, ma è anche vero che è una complicazione normalissima nel processo civile, anche per controversie di valore minimo e di assai minor articolazione fattuale e giuridica.

Viene da chiedersi che cosa spinga il legislatore, ancora oggi, a considerare il processo tributario come «figlio di un dio minore». Forse la necessità di mantenerlo abbastanza semplice da gestire per alcune delle categorie professionali abilitate alla difesa avanti alle Commissioni Tributarie, palese-

mente lontane dal bagaglio tecnico, culturale ed esperienziale necessario alla corretta gestione di un processo complesso. Forse la speranza di ottenere più velocemente la definizione delle controversie. Non ci vengono in mente altre ragioni plausibili.

Ebbene, nel primo caso, non si può che restare perplessi di fronte a un livellamento verso il basso degli strumenti processuali per venire incontro alle categorie professionali meno avvezze all'amministrazione della Giustizia: se si vuol continuare a permettere a tutti di difendere i contribuenti in giudizio, occorre almeno pretendere che il professionista si adegui agli standard culturali e tecnici necessari ad un processo anche complesso. Insomma, bisogna che il professionista si adegui al processo complesso e non che il processo si adegui al professionista «semplice».

Nel secondo caso, si rileva in primo luogo come la speranza di un processo veloce si scontri con la realtà quotidiana: non da oggi, i processi tributari sono comunque assai lunghi, basti pensare che risultano ancora pendenti avanti alla Commissione Tributaria Centrale procedimenti per imposte accertate negli anni '70. È un problema di risorse: occorre un adeguato numero di giudici rispetto al numero delle cause, non esistono altre strade e men che meno scorciatoie. In secondo luogo, la «velocità» non è il primo requisito di un processo: viene comunque dopo la Giustizia. Altrimenti dovremmo sempre salutare con favore i procedimenti sommari: sono velocissimi, ma la Giustizia è un'altra cosa. Non si può tirar di fretta se la questione è complessa e rilevante: spesso in Commissione Tributaria si tratta di questioni di milioni di euro, in grado di determinare persino la rovina e la chiusura di una grande azienda, con la perdita del lavoro di molti dipendenti. Non si può certo pensare che, in processi del genere, sia una buona soluzione sbrigare la faccenda in una sola udienza «per far presto».

La limitazione istruttoria pressoché ai soli documenti e la preclusione della prova testimoniale, poi, rischiano di rivelarsi un *boomerang* per la celerità della definizione: infatti, in certi casi, per sopperire all'assenza di una prova testimoniale, che potrebbe chiarire in maniera efficace una data circostanza, si è costretti a depositare un'immensa quantità di documenti da cui tentare di desumere la circostanza medesima. Costringendo la Commissione ad un lavoro tanto lungo e impegnativo, quanto evitabile, sol che si ascoltasse un testimone.

Il processo tributario è dunque uno strumento bisognoso di revisione e miglorie, ma nel frattempo occorre capirne a fondo struttura e funzionamento, dato che comunque rimane il luogo esclusivo nel quale si gioca la partita fra contribuente e Stato (2), sul delicato e relevantissimo terreno di scontro tra interesse (pubblico) alla massimizzazione del gettito e interesse (privato) alla conservazione del patrimonio.

(2) Oltre, ovviamente, agli altri enti pubblici dotati di potere impositivo. Qui ci si riferirà soltanto allo Stato come ente impositore paradigmatico, per snellezza di trattazione.

3 Caratteri del processo tributario

Il processo tributario nella sua attuale dimensione ha caratteristiche a mezza strada fra il giudizio civile e quello amministrativo. Ciò deriva, com'è evidente, dall'incontro tra la natura sostanzialmente civilistica del debito tributario e la dimensione amministrativa e provvedimentale dell'atto che accerta la sussistenza del debito medesimo. Così, il giudizio tributario ha natura formalmente impugnatoria (tranne peculiari eccezioni) avverso un atto amministrativo, con l'inevitabile corollario di decadenze connesse alla mancata proposizione, rituale e tempestiva, del gravame (3).

Emerge in questo la natura autoritaria dell'azione accertatrice. Rispetto alla normale dialettica dei rapporti obbligazionari (creditore/debitore) è un'eccezione consentire allo Stato di accertare unilateralmente l'ammontare dell'obbligazione di cui si assume creditore.

Lo Stato può dunque partire in una posizione di supremazia, a differenza di qualsiasi altro creditore che deve citare in giudizio la controparte per vederne accertata, su un piano processuale di perfetta parità, la posizione debitoria. In questo, appunto, il giudizio tributario assomiglia a qualsiasi altro processo amministrativo (avanti al TAR) volto a contrastare l'esercizio di potere pubblico. Ma sappiamo però che il debito tributario viene solo accertato e non creato dallo Stato, laddove l'esistenza del debito d'imposta deriva esclusivamente dall'integrazione degli estremi della fattispecie impositiva, delineata dalla legge. E qui le analogie con il processo amministrativo tendono a finire, dal momento che si verte in materia di diritti soggettivi e non più di interessi legittimi. Invero, il potere di accertamento consta di una mera discrezionalità tecnica (ammesso che di discrezionalità si voglia parlare) che non determina quindi, come contraltare, meri interessi o diritti suscettibili di affievolimento, ma veri e propri diritti soggettivi pieni, che come tali non tollerano compressioni.

In questo senso, il debito d'imposta «o è, o non è», nel senso che o la fattispecie impositiva è integrata e dunque il contribuente è debitore a prescindere, potremmo dire, dall'amministrazione che lo accerta, o non è integrata e dunque il contribuente ha diritto pieno ed incompressibile a veder lasciare inalterato il suo *status* patrimoniale.

Da questi presupposti nascono le regole in tema di onere della prova che vedremo più avanti al capitolo 4: qui per il momento sarà sufficiente ricordare che la posizione di supremazia dell'Ufficio (cioè il potere di emettere un atto ablatorio con il quale la P.A. autodetermina l'ammontare del proprio credito) cessa una volta instaurato il giudizio.

(3) Si usa qui il termine «gravame» in senso atecnico, ancorché tradizionale. Vi sarà infatti modo di approfondire, nel capitolo relativo ai mezzi di impugnazione, il significato reale del termine «gravame» e comprendere così che in realtà il ricorso avverso all'avviso di accertamento non è veramente tale.

4 Le parti

Davanti al Giudice tributario il contribuente e l'Amministrazione finanziaria costituiscono due parti sullo stesso piano, ed è chi assume di far valere un diritto a doverne provare i fatti costitutivi.

Questo schema rappresenta un principio, cui deroga in maniera un po' vistosa la provvisoria esecutorietà dell'avviso di accertamento in pendenza di giudizio. Com'è noto, infatti, l'atto che reca l'accertamento di una maggiore imposta a carico del contribuente consente la riscossione di metà dell'imposta accertata prima che intervenga una sentenza e cioè prima che il giudice abbia avallato la ricostruzione dell'Agenzia delle Entrate, sia pure con un provvedimento ancora soggetto ad impugnazione e dunque non definitivo. Il rimedio accordato al contribuente è poca cosa: passi che sia necessario che il contribuente dimostri un *fumus boni iuris* (per quanto la cosa sia un po' contraddittoria con il generale principio che vede l'onere della prova a carico di chi assume esser creditore – l'Amministrazione), ma certo fa un po' pensare che la legge richieda la dimostrazione di un *periculum in mora* particolarmente qualificato: un danno grave e irreparabile.

Già il fatto di richiedere che il contribuente rischi un danno grave è assai discutibile: significa, ragionando a contrario, che se il cittadino, dopo aver dimostrato di aver «quasi ragione» (*fumus*) rischia però di subire un danno soltanto non grave, comunque deve intanto pagare metà dell'imposta. Salvo poi averne il rimborso (4), una volta che avrà vinto il processo. Anche se lieve, è comunque uno svantaggio economico tendenzialmente ingiustificato che certo non viene normalmente imposto negli ordinari giudizi civili circa la sussistenza di un'obbligazione (5). Ma la cosa è resa ancor più eclatante dal fatto che a bene vedere, nemmeno il pericolo di un danno grave potrebbe bastare, se la gravità non sia irreparabile. È evidente che le cose non coincidono, a meno di non voler ammettere che la formula utilizzata dal legislatore non sia ultronea e per ciò solo sbagliata. Se non coincidono, significa che ben potrebbe accadere che un contribuente, che abbia verosimilmente ragione e rischi un danno grave ma riparabile, debba pagare quanto preteso dall'amministrazione precedente.

Va da sé che la determinazione di che cosa sia un danno grave ma riparabile è rimessa al prudente apprezzamento (6) del giudice.

La cosa non consola non tanto perché un giudice potrebbe ritenere riparabile persino la necessità di vendere un immobile (perché poi lo si potreb-

(4) Con i tempi notoriamente lunghi dei rimborsi erariali. A volte talmente lunghi da porre concretamente in crisi l'equilibrio finanziario del contribuente.

(5) Giudizi ordinari in cui avviene sostanzialmente il contrario: la tutela cautelare è concessa al creditore su sua domanda e deve essere costui a dimostrare *fumus boni iuris* e *periculum in mora*.

(6) Per sua natura inevitabilmente aleatorio, in una fase a cognizione sommaria come l'incidente cautelare.

be riacquistare: anche se la giurisprudenza tende a ritenere irreparabile un atto di disposizione patrimoniale, va ricordato che questo non è un ordinamento di *common law* e che quindi non è scongiurato il rischio che un giudice del merito si discosti da questo orientamento), quanto, piuttosto, perché in questo tipo di formule giuridiche è insito strutturalmente il germe dell'ingiustizia, perché sarà sempre assai facile rinvenire, nella pratica concreta, disparità di trattamento francamente incompatibili con il carattere oggettivo e non discrezionale che dovrebbe sempre avere l'obbligazione tributaria.

Insomma, mai come in questo caso la legge dovrebbe essere uguale per tutti.

Va detto che la provvisoria esecutorietà non dipende da una norma di tal segno all'interno del sistema processuale tributario, quanto piuttosto dalle singole leggi d'imposta che appunto prevedono (tendenzialmente solo per le imposte erariali) tale vantaggio di riscossione anticipata. Probabilmente, all'atto della stesura del d.lgs. n. 546/1992 è stata persa una buona occasione per modificare tale assetto: sarebbe stato auspicabile equiparare il sistema al giudizio civile, invece che a quello amministrativo, prevedendo semmai una piena esecutorietà dell'atto accertativo per la parte di credito d'imposta confermata dalla sentenza di primo grado (tutta e non solo i due terzi); e lasciare però alla definitività della sentenza l'effetto di rendere esecutive le sanzioni.

La provvisoria esecutività nasce nel diritto amministrativo, nel quale tradizionalmente l'atto comprime interessi legittimi. Nel nostro ambito invece, vertendosi in materia di diritti soggettivi, la provvisoria esecutività appare invero piuttosto discutibile.

I vantaggi dell'amministrazione finiscono (dovrebbero finire) qui, mentre il merito del giudizio resta governato dai principi civilistici della domanda, dell'onere della prova e del divieto di ultrapetizione. Principi che confermano lo stato di parità delle parti davanti al giudice: un principio fondamentale che comunque sta agli attori reali del processo trasformare in realtà.

A questo proposito, non risulterà ultronea una breve riflessione. Secondo alcuni, in ossequio ad un'attitudine potremmo dire «hegeliana», la parte pubblica dovrebbe essere tenuta in una posizione preminente rispetto al privato, dal momento che agisce per tutelare interessi collettivi. Senz'altro la finalità di accertamento dei tributi è di primaria importanza e la sua giustezza è generalmente condivisa. Ma non si dimentichi l'insegnamento di Creonte, nell'*Antigone* di Jean Anouilh (7): al figlio Emone, che gli chiede di salvare l'amata Antigone dalla condanna a morte, invocando il suo supremo

(7) Anouilh propose una rivisitazione della celeberrima tragedia di Sofocle, esasperandone la drammaticità, nella Francia del febbraio 1944, ancora occupata dai nazisti. Era chiara la censura polemica nei confronti della visione dello Stato sanguinosamente proposta dal Terzo Reich.

potere «*Padre, tu comandi*», il re Creonte risponde «*Comando prima della legge, dopo non più*».

La risposta del re di Tebe vale come paradigma di quell'impersonale assolutezza della legge, che nelle moderne democrazie dovrebbe sempre essere la cifra filosofica con cui le norme si emanano e si applicano. Lo Stato pone le leggi, ma dopo averle poste, anch'esso è tenuto a rispettarle, come qualsiasi cittadino. La legge, che descriva sia la fattispecie impositiva, sia i poteri di accertamento, sia le regole processuali, è e deve essere sempre uguale per tutti, anche per gli uffici pubblici. E dunque, all'interno del sistema fiscale, l'ente pubblico non è il *croupier*, ma uno dei giocatori, giustapposto al privato cittadino. Invero, la tutela dell'interesse collettivo è reale soltanto quando l'ufficio pubblico rispetta la legge che delinea la fattispecie impositiva e il potere di accertamento; fuori da tale ipotesi non si ha una legittima imposizione fiscale, ma soltanto un ingiusto impoverimento del privato. Ecco perché la verifica della debenza dell'imposta deve essere condotta in maniera approfondita ed imparziale, per evitare che dietro il mantello del *bonum publicum* si celi in realtà una prepotenza del più forte a danno del più debole.