

**Luglio 2015**

**“Luci e ombre” nello schema di decreto legislativo sulla riforma degli interpelli e del contenzioso tributario**

*Stefano Loconte e Flavia Di Luciano, Studio Legale e Tributario Loconte & Partners*

Il Parlamento si appresta a concludere il percorso di approvazione dello schema di decreto legislativo n. 184, recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, presentato in Parlamento lo scorso 27 giugno.

Siamo in presenza di una proposta di modifica delle disposizioni in esame intervenuta in attuazione della legge 11 marzo 2014, n. 23 che ha conferito al Governo una delega per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.

L'importanza di tale normativa ben si comprende ove si consideri che da sempre la giustizia tributaria ha ricoperto all'interno del nostro ordinamento un ruolo ancillare che l'ha relegata al rango di giurisdizione “di serie B”. Del resto, ciò è confermato dalla stessa formazione dei collegi tributari. Come è noto, infatti, uno degli aspetti peculiari del processo tributario in Italia è la composizione mista delle Commissioni. I collegi giudicanti sono formati, generalmente, da un giudice tributario “togato”, appartenente alla magistratura e da due giudici tributari “laici” nominati per concorso fra professori universitari, professionisti, laureati in materie economiche-giuridiche, etc.

In attesa di una futura e auspicabile riscrittura integrale del decreto legislativo 546 del 1992, con la conseguente predisposizione di un codice del processo tributario e di veri e propri Tribunali tributari, la legge delega rappresenta sicuramente una “pietra angolare” in questa direzione, inserendosi in un più ampio progetto di riforma che è attualmente all'esame dei lavori parlamentari.

In particolare, la legge delega interviene su due aspetti: la disciplina degli interpelli e quella più strettamente processuale.

Per quanto concerne la prima, in attuazione della legge delega, il Governo, chiamato a intervenire in un'ottica di potenziamento e razionalizzazione della normativa in materia di interpelli, ne ha individuato cinque tipologie, ciascuna con proprie declinazioni e termini (in alcuni casi l'Amministrazione dispone di 90 giorni per rispondere, in altri di 120).

Per una maggiore fruibilità ed efficienza dello strumento, sarebbe, tuttavia, preferibile ridurre a due le tipologie di interpello (quelli consultivi e quelli per cui è richiesta obbligatoriamente una risposta da parte della pubblica amministrazione).

Occorre, altresì, incrementare anche in questa fase il dialogo tra pubblica amministrazione e contribuente, atteso che il contraddittorio preventivo, a seguito della maggioritaria giurisprudenza nazionale e comunitaria, è diventato ormai un'imprescindibile modalità operativa di accertamento.

Sarebbe, inoltre, auspicabile una riduzione dei tempi di risposta della Pubblica Amministrazione, individuando un unico termine di novanta giorni. Tale esigenza appare ancora più evidente in un contesto storico come quello attuale, nel quale lo sviluppo economico ha reso sempre più frequenti e veloci i rapporti commerciali e gli scambi di beni. Si pensi alle conseguenze negative che potrebbero verificarsi ove un imprenditore debba essere costretto a sospendere la propria attività per lungo tempo, in attesa di una risposta da parte della pubblica amministrazione su una richiesta di interpello.

Ciò posto, passando all'analisi della disciplina più strettamente processuale, si premette che lo schema di decreto legislativo si presta in più parti a declaratorie di illegittimità costituzionale, avendo introdotto previsioni normative che sembrano esorbitare e, talvolta, persino eludere i contenuti della legge delega.

In particolare, suscita perplessità la scelta di innalzare le soglie di "autodifesa" dagli attuali 2.582,28 euro (5.000.000,00 lire) a 3.000,00 euro. Difatti, sebbene si tratti di un aumento simbolico, tale modifica "stride" inevitabilmente con lo spirito della riforma, ossia quello di restituire centralità al processo tributario, garantendogli maggiore tecnicità e assicurando altresì una maggiore specializzazione dei giudici. Al fine di arginare tale rischio, si propone, pertanto, di armonizzare la disciplina tributaria con quella civilistica, nella quale i privati possono autodifendersi soltanto in cause del valore massimo di 1.500,00 euro instaurate innanzi al giudice di pace.

Medesime considerazioni possono svolgersi riguardo alla scelta del Governo di ampliare il novero dei soggetti abilitati alla difesa tecnica, ricomprendendovi anche i dipendenti dei Centri di Assistenza Fiscale (CAF), ai quali è riconosciuta la possibilità di patrocinare, a condizione che essi posseggano un diploma di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia ed equipollenti o un diploma di ragioneria, nonché l'abilitazione professionale e l'iscrizione in un apposito elenco tenuto presso il Dipartimento delle Finanze. In tal modo, però si riconoscerebbe la difesa tecnica anche a soggetti che spesso hanno conseguito l'abilitazione diversi anni addietro, senza avere però mai concretamente esercitato la professione, con inevitabile lesione del diritto di difesa del contribuente. Del resto, se all'organo giudicante è riconosciuta una sempre maggiore specializzazione e qualificazione al fine di garantire un servizio più efficiente, è contraddittorio poi prevedere che l'accesso alla giustizia si realizzi tramite un soggetto privo della necessaria professionalità e competenza tecnico-giuridica.

Si segnala, inoltre, una “svista” del Legislatore delegato che determina la necessità di un ulteriore intervento correttivo. Difatti, tra i soggetti abilitati all’assistenza dei contribuenti la bozza del decreto ha previsto i “dottori commercialisti e gli esperti contabili”, omettendo di considerare che questi ultimi nell’ordinamento non sono legittimati alla difesa tecnica. Di contro, è stata soppressa la categoria dei ragionieri commercialisti e quella dei periti commercialisti, attualmente abilitati all’assistenza nel processo.

Per quanto concerne la disciplina delle spese processuali di cui all’art. 15, d.lgs. 546 del 1992, la normativa di riferimento non sembra essere aderente con il compito demandato al Governo dalla legge delega di indicare “*criteri di maggiore rigore nell’applicazione del principio della soccombenza ai fini del carico delle spese di giudizio*”. In realtà, la disciplina delle spese processuali nel processo tributario è regolamentata, a mezzo di un rinvio contenuto nell’articolo 15 del d.lgs. 546 del 1992, dalla disposizione del codice di procedura civile (art. 92). Quest’ultima, a sua volta, è stata oggetto di recenti modifiche volte a limitare la possibilità per i giudici di derogare al principio della soccombenza. Al fine di evitare che vengano intraprese pretestuose azioni giudiziarie, occorrerebbe che la regola di ripartizione delle spese processuali sia improntata al principio di soccombenza in forza del quale “chi perde paga” e la compensazione deve costituire soltanto un’eccezione e, come tale, deve essere adeguatamente motivata dal giudice.

Qualche perplessità destano altresì le modifiche apportate all’istituto del reclamo-mediazione disciplinato dall’art. 17-*bis*, d.lgs. 546 del 1992. E invero, in via preliminare, deve osservarsi che la legge delega non reca alcun riferimento alla mediazione tributaria ma, ciò nonostante, il Governo, eccedendo dai poteri costituzionalmente riconosciutigli, modifica il menzionato articolo attraverso l’estensione dell’istituto del reclamo-mediazione agli atti emessi da tutti gli enti impositori. In disparte l’evidente vizio di eccesso di delega, non si condivide nemmeno l’assenza nella bozza della previsione di un “organo terzo” e imparziale che possa decidere sul reclamo. Ciò determina, pertanto, un’inammissibile sovrapposizione tra lo strumento del reclamo e quello dell’autotutela.

Induce a profili di riflessione anche l’introduzione all’interno del processo tributario, oltre a quelle già normativamente previste dall’art. 39, d.lgs. 546 del 1992, di ulteriori cause di sospensione, tra cui quella disciplinata dall’art. 295 c.p.c., in forza del quale “*la Commissione tributaria dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra commissione tributaria deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa*”.

A prescindere dal fatto che la Corte Costituzionale abbia a più riprese ritenuto non applicabile al processo tributario l’art. 295 c.p.c., l’introduzione di tale causa di sospensione determinerebbe comunque una pericolosa e inevitabile dilatazione dei tempi processuali, in contrasto con lo spirito della legge delega di razionalizzare e semplificare il processo tributario.

Non si condivide nemmeno la scelta di introdurre una nuova ipotesi di sospensione impropria, in virtù della quale il processo tributario si intende sospeso quando, su richiesta conforme delle parti, sia iniziata una procedura amichevole tra Stati relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni.

E invero, alla luce della tempistica con cui usualmente vengono risolte le questioni internazionali di tale tenore, al fine di evitare che il contribuente, nel dubbio sulla normativa applicabile, sia costretto a versare le imposte in entrambi gli Stati, sarebbe auspicabile l'introduzione di una disposizione legislativa che legittimi la sospensione della riscossione per l'intera durata della procedura amichevole.

Con riferimento all'istituto della conciliazione di cui all'art. 48, d.lgs. 546 del 1992, si considera pregevole la scelta di ampliare il limite temporale entro cui è possibile conciliare la lite, proprio in un'ottica deflattiva del contenzioso e al fine di perseguire un più proficuo contraddittorio tra amministrazione e contribuente.

Si ritiene, tuttavia, auspicabile il reinserimento della disposizione contenuta nell'ultima versione del testo approvato in prima lettura dal Consiglio, in forza della quale la conciliazione era ammessa anche in cassazione, stabilendo eventualmente una differente modulazione delle sanzioni applicabili, a seconda del grado in cui si raggiunge l'accordo.

Si accoglie con favore l'estensione della tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio, analogamente a quanto avviene nel processo civile.

Meritevole di pregio, seppure con le dovute specificazioni, appare infine l'introduzione di un principio di "simmetria" in ordine all'esecutività delle sentenze tributarie. Nel vigente sistema, infatti, mentre la sentenza di rigetto del ricorso o dell'appello legittima l'Amministrazione Finanziaria a provvedere alla riscossione dell'importo contestato, seppur in modalità frazionata, la pronuncia favorevole al contribuente in un giudizio di rimborso non è esecutiva nei confronti dell'Erario sino al passaggio in giudicato. E' evidente, pertanto, l'esistenza di un'incomprensibile disparità di trattamento fra le parti processuali che dovrebbe essere eliminata in futuro in base alla delega fiscale in commento. Tale scopo, purtroppo, è stato raggiunto soltanto in parte, giacché l'immediata esecutività delle sentenze di condanna in favore del contribuente è stata limitata, nella cause di importo superiore a 10.000,00 euro, alla prestazione di idonea garanzia.