

Diritto Processuale Tributario 6

Programma del corso: parte generale

- - Gli organi del contenzioso tributario: l'autorità giudiziaria ordinaria, il giudice amministrativo, le Commissioni tributarie
- - La giurisdizione delle Commissioni tributarie e loro organizzazione.
- - I gradi di giudizio.
- - L'applicabilità delle norme del codice di procedura civile
- - Le azioni esperibili davanti alle Commissioni tributarie (di annullamento e di condanna al rimborso).
- - I poteri istruttori delle Commissioni tributarie.
- - La disapplicazione di regolamenti e atti generali.
- - Le parti del processo tributario.
- - La rappresentanza e l'assistenza in giudizio.
- - La condanna alle spese del giudizio.
- - Comunicazioni e notificazioni.

Il processo di primo grado

- - Gli atti impugnabili.
- - Il problema della tassatività degli atti impugnabili e la tutela per gli atti non autonomamente impugnabili.
- - Il ricorso.
- - La presentazione del ricorso: proposizione e costituzione in giudizio
- - Il reclamo obbligatorio e la mediazione.
- - Esercitazione pratica: la redazione del ricorso.
- - La costituzione in giudizio della parte resistente: le controdeduzioni
- - L'esame preliminare del ricorso da parte del Presidente della sezione.
- - L'ulteriore attività difensiva delle parti: documenti, memorie illustrative, atti di integrazione dei motivi, brevi repliche.
- - Esercitazione pratica: la redazione delle controdeduzioni e delle memorie illustrative.
- - Sospensione, interruzione ed estinzione del processo.
- - La trattazione della controversia (pubblica udienza e camera di consiglio) e la decisione.
- - Esercitazione pratica: la redazione della sentenza.
- - Il giudizio cautelare (atti suscettibili di sospensione; presupposti; procedimento e effetti).
- - La conciliazione e gli altri mezzi deflattivi del contenzioso tributario.
- - Il giudizio in tema di ipoteca e di sequestro conservativo.

L'appello, il giudizio di Cassazione, la revocazione, l'esecuzione e l'ottemperanza

- Il giudizio di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale
- L'atto di appello (e appello incidentale);
- Il ricorso per Cassazione e la revocazione
- L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni Tributarie e la riscossione provvisoria
- Il giudizio di ottemperanza: il ricorso ed il procedimento.

Giusto processo e profili comparatistici

- - Il giusto processo nell'art. 111 della Costituzione, nelle norme comunitarie e nella C.E.D.U..
- - I principi del giusto processo nel contenzioso tributario
- - Il principio di riserva di legge
- - Il rispetto del binomio contraddittorio-parità
- - L'individuazione del giudice terzo ed imparziale
- - La ragionevole durata del processo
- - Le esperienze nei paesi europei: il contenzioso tributario in Francia
- - Il contenzioso tributario nel Regno Unito
- - Il contenzioso tributario in Germania
- - Il contenzioso tributario in Spagna

Il contenzioso tributario nel Regno Unito

- Per quanto riguarda l'ordinamento giuridico del Regno Unito, preliminarmente va ricordato che si tratta di un ordinamento che appartiene ad una diversa tradizione giuridica, e che non conosce alcuni degli istituti tipici degli ordinamenti continentali.
- Nel Regno Unito, soprattutto dalla fine della seconda guerra mondiale, si è assistito ad un fiorire di tribunali speciali, distinti dalle corti giudiziarie ordinarie, cui è demandato il compito di costituire il punto d'incontro tra le esigenze della pubblica amministrazione e quelle dei cittadini. Nell'ambito di questi tribunals si pongono gli organi di giustizia tributaria, che si differenziano a seconda delle materie loro attribuite.

Il contenzioso tributario nel Regno Unito

Per quanto riguarda le controversie concernenti le imposte dirette, al contribuente è concesso il ricorso, denominato “appeal”, dinnanzi alla Tax Chamber che, dal 1° aprile 2009, ha sostituito il previgente sistema basato sui General e Special Commissioners. Il Tribunal di primo grado (contenzioso amministrativo) è diviso in diverse sezioni, denominate Chambers. Una di queste è la sezione tributaria, o Tax Chamber, che dipende dal Ministero della Giustizia. Il termine per ricorrere è ordinariamente di trenta giorni.

Le impugnazioni sono tutte inviate, anche per email, a Birmingham, dove un apposito ufficio classifica il ricorso come un caso “di default”, base, standard o complesso. Tale categorizzazione è comunicata al contribuente o al suo difensore, che può presentare un reclamo. Nei casi “di default” l’udienza si tiene solo se richiesta dalle parti; nei casi base l’udienza è informale e la decisione è comunicata alle parti al termine della stessa. I casi standard e complessi sono trasferiti a Londra, Manchester o Edimburgo.

Nel primo grado di impugnazione, la formalità è minima: non esiste l’obbligo di difesa tecnica e l’impugnazione avviene compilando un modulo prestampato.

Se alcuna delle parti ritiene che la decisione del tribunale fiscale di primo grado sia errata, è possibile proporre appello all'Upper Tribunal – Tax and Chancery, ma previa istanza di autorizzazione all'appello rivolta ad altra sezione del tribunale di primo grado.

In alcuni casi, è ammesso un ulteriore grado di appello e, in casi eccezionali, il ricorso alla House of Lords.

La procedura prevede la possibilità di ascoltare testimoni e di esercitare poteri inquisitori.

Il contenzioso tributario in Francia

In Francia, a differenza del nostro paese, non esiste una giurisdizione speciale tributaria, né la tutela giurisdizionale delle posizioni soggettive lese dall'amministrazione finanziaria è demandata ad un unico giudice.

L'ordinamento francese mostra di accordare una grande fiducia all'attività dell'amministrazione in sede di contenzioso tributario. Infatti nel paese transalpino la prima, obbligatoria tutela del contribuente è costituita da una vasta serie di ricorsi amministrativi, con cui si richiede l'eliminazione dell'atto. Soltanto dopo che l'autorità amministrativa si sia pronunciata sulle osservazioni esposte dal contribuente, sarà possibile proporre un'azione davanti ad un giudice.

Il contenzioso tributario in Francia

- A tale punto si palesa la particolarità della disciplina francese: infatti nella repubblica transalpina non vi è alcuna giurisdizione speciale tributaria, né le liti in materia tributaria rientrano interamente nella giurisdizione di un singolo giudice, ma la tutela giurisdizionale è in tale occasione ripartita tra gli organi della giurisdizione amministrativa e quelli della giurisdizione ordinaria.
- In particolare, la legislazione francese suddivide la giurisdizione a seconda dei tributi cui si riferisce la controversia. Sono attribuiti al **Tribunal administratif le controversie in materia di imposte dirette, tasse sulla cifra d'affari e tasse assimilate**, nonché quelle concernenti l'ammontare degli abbonamenti previsti dalla legislazione sull'imposta sugli spettacoli.
- Di contro, **l'autorità giudiziaria ordinaria, e precisamente il Tribunal de Grande Instance**, conosce delle controversie in materia di imposta di registro, tassa di pubblicità fondiaria, imposta di bollo, contributi indiretti ed ogni altra tassa e contributo assimilabile.

Il sistema francese appare dunque incardinato su una divisione delle controversie in materia tributaria tra la giurisdizione ordinaria e quella amministrativa. Tale soluzione non è esportabile nel nostro ordinamento, in quanto segnerebbe un'involuzione del processo di semplificazione, completato con l'articolo 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, tendente a unificare la giurisdizione tributaria in capo ad un unico giudice. Va però detto che l'ordinamento francese, se utilizza una soluzione indubbiamente non compatibile con le nostre esigenze di riforma, di contro non conosce alcune delle limitazioni che il Decreto 546/92 pone al contribuente. Infatti è previsto che sia gli organi di giustizia amministrativa che i tribunali ordinari discutano la controversia sempre in pubblica udienza; inoltre, non vi sono preclusioni all'utilizzo dei mezzi di prova che invece caratterizzano la disciplina del processo tributario in Italia.

Il contenzioso tributario in Germania

Nella Repubblica Federale di Germania la giurisdizione tributaria è devoluta ad una giurisdizione apposita.

Infatti la **Finanzgerichtsbarkeit** costituisce una **giurisdizione speciale autonoma** rispetto alla giurisdizione generale amministrativa ed a quella ordinaria. Essa è incardinata sui **Tribunali tributari (Finanzgerichte)** presenti in ogni Land e, come seconda istanza, sulla **Corte Tributaria Federale (Bundesfinanzhof)** con sede nella città di Monaco di Baviera. Propedeutico all'accesso alla giurisdizione tributaria è il previo esperimento di un ricorso amministrativo presso l'autorità che ha emanato l'atto (ufficio delle finanze o delle dogane); solo in caso di mancato accoglimento di tale rimedio, sarà possibile, per il solo contribuente, introdurre ricorso presso il locale tribunale tributario. Con la decisione i giudici tributari potranno accogliere la domanda del contribuente, annullando o riformando l'atto, ovvero respingerla. Contro le sentenze del Finanzgerichte è possibile presentare ricorso alla Corte Federale, che si pronuncia in sede di cassazione della sentenza impugnata.

Gli organi della giustizia tributaria tedesca si possono pronunciare solo sulla legittimità dell'atto impugnato (ossia se l'amministrazione ha errato nell'applicazione della legge); ma non può compiere alcuna valutazione circa l'opportunità dell'atto stesso.

Appare evidente la differenza che intercorre tra la giurisdizione tributaria in Germania rispetto che in Francia, ma soprattutto, ai fini di questa indagine, rilevano le differenze con la disciplina applicata in Italia.

Innanzitutto, non si palesano nell'ordinamento tedesco problemi di costituzionalità della giurisdizione tributaria, stante la **esplicita previsione di essa compiuta dalla Costituzione Federale**. La stessa legge fondamentale garantisce l'assoluta indipendenza dei giudici tributari, i quali sono **giudici professionali**. Inoltre la giurisdizione tributaria è, in quel paese, basata solo su due gradi di giudizio, di cui il secondo di sola legittimità, con un evidente risparmio di tempo. Dunque, le controversie concernenti i tributi ritrovano nella Repubblica Federale **un proprio giudice, specializzato e professionale, che applica la stessa disciplina processuale a tutte le controversie a lui esposte**. Probabilmente, il modello tedesco è quello a cui il legislatore si rifarà nel completare il processo di riforma della giurisdizione tributaria.

Il contenzioso tributario in Spagna

- In Spagna, tra il procedimento tributario e il processo tributario, troviamo il “procedimiento de revisión en materia tributaria”.
- Dopo il ricorso di “reposición” davanti allo stesso organo dell’Amministrazione tributaria che ha preso la decisione finale o provvedimento, vi è la “reclamación económico-administrativa”.
- Quindi abbiamo una fase preliminare che si celebra dinanzi ai c.d. “Tribunali economico-amministrativi” (reclamacion economico-administrativa) ed una successiva dinanzi agli organi della giurisdizione amministrativa (recurso contencioso administrativo)

- Se ne occupano i “Tribunales Económico-Administrativos”, come organi specializzati per risolvere i ricorsi in materia tributaria.
- Sono organi collegiali (diversi membri) dell’Amministrazione, che decidono con libertà e indipendenza, sottoposti soltanto alla legge tributaria.
- Sono organizzati in locali, regionali e centrale.
- Nel Diritto Spagnolo non vengono considerati come organi giurisdizionali.
- Le controversie giurisdizionali vengono attribuite ai giudici amministrativi.

Non c'è una giurisdizione speciale tributaria: contro le pronunce dei Tribunali economico amministrativi regionali e locali è competente, in unico grado, il Tribunal superior de justicia del territorio (normalmente regionali).

Contro le decisioni del Tribunale economico amministrativo centrale, invece, è ammesso ricorso avanti l'audiencia nacional (organo giurisdizionale centrale specializzato in diritto amministrativo).

Contro le sentenze emesse dal Tribunal superior de justicia e dall'audiencia nacional è ammesso ricorso alla Corte di cassazione (organo di giurisdizione ordinaria), quando la controversia supera una determinata soglia ed in ogni caso per violazione di legge.