

LA RAZIONALIZZAZIONE, REVISIONE E UNIFICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELL'ACCERTAMENTO, DELLE SANZIONI E DEL PROCESSO A QUARAN'ANNI DALLA RIFORMA TRIBUTARIA

1. - Inadeguatezza attuale del modello adottato dalla riforma tributaria del 1971

Dopo quarant'anni di attuazione, la riforma tributaria dimostra l'inadeguatezza del modello che aveva introdotto per il diritto formale: cioè per gli obblighi e i diritti dei contribuenti da un lato e i poteri dell'amministrazione finanziaria (anzi, considerati i diversi livelli di governo e la diversità di funzioni: delle amministrazioni finanziarie) dall'altro, in entrambi i casi con il naturale corollario di "privilegi" e "garanzie". Entrambi i profili normativi, quelli del contribuente e quello dell'amministrazione, che nella scelta di quegli anni erano stati decisi in funzione del diritto dell'imposizione. Così è stata la stessa varietà delle fattispecie impositive che, con diversa ispirazione, erano state introdotte con la legge delega di riforma del 1971 a sollecitare e giustificare norme e regole di attuazione da un lato e di accertamento dall'altro che non fossero unitarie, ma distinte e differenziate a seconda dei tributi di riferimento. Così è accaduto e accade tuttora, per i versamenti, le compensazioni, gli obblighi di dichiarazione, il diritto al rimborso, la disciplina dei termini, per il contribuente e i poteri istruttori, l'accertamento, la riscossione coattiva per l'amministrazione finanziaria.

In questi quarant'anni la gestione di una fiscalità di massa, quale quella che riferita al sistema tributario riformato nel 1971, ha da una parte aumentato l'importanza del ruolo del contribuente nell'attuazione dei tributi e dall'altra ha reso sempre più complessi e difficili i controlli dell'amministrazione finanziaria e non sempre adeguate le procedure di accertamento alla numerosità dei contribuenti ed alla crescente complessità delle fattispecie e della basi imponibili.

Le reazioni normative a tale trasformazione per il diritto tributario formale sono state varie numerose ed anche incidenti per i contribuenti e per l'amministrazione. Comunque, non potevano che seguire il modello della riforma. Hanno continuato a riferirsi coerentemente in maniera distinta e differenziata ai singoli tributi. Anche i progressi di avvicinamento evidenti per imposte sui redditi ed iva si sono rivelati del tutto funzionali all'attuazione della dichiarazione unica, ma non hanno segnato un significativo abbandono della pluralità di modelli del diritto tributario formale

E' difficile ora invece continuare a confermare la fiducia in quella scelta riformatrice per il diritto tributario che quarant'anni fa era apparsa chiara e condivisa.

In nome di quella scelta riformatrice infatti il diritto tributario formale:

- è rimasto consapevolmente estraneo a quel processo di generalizzazione delle norme e dei principi che ha riguardato in più momenti il procedimento amministrativo;
- non ha saputo integrare normativamente i principi e le norme introdotte dallo statuto del contribuente con la varietà delle discipline accertative riguardanti i diversi tributi. E' toccato così alla giurisprudenza della Cassazione impegnarsi nel duplice ed intenso sforzo di attribuire efficacia precettiva alle disposizioni statutarie e di definirne ambito di applicazione;
- non ha saputo coordinarsi con la riforma dell'amministrazione finanziaria una volta abbandonate, in nome dell'ufficio unico, le differenti competenze degli uffici finanziari nell'applicazione e nell'accertamento dei vari tributi;
- è rimasto sostanzialmente indifferente all'ordinamento comunitario quando richiedeva il rispetto delle norme e di principi anche nelle procedure di controllo e di accertamento e nelle prove legali;
- ha subito continue ricorrenti modifiche settoriali in funzione delle esigenze funzionali dei singoli tributi

In sostanza il modello del diritto formale, che ai tempi della riforma era apparso chiaro e funzionale al primato del diritto sostanziale con discipline distinte e differenziate a seconda delle fattispecie, si presenta dopo quarant'anni come complesso variegato e disomogeneo di disposizioni sparse in molteplici testi normativi. Privo di criteri coerenti e razionali il frutto di soluzioni contingenti con una fiducia crescente nelle modifiche delle norme di semplificazione e nella moltiplicazione di presunzioni legali e con una semplificazione normativa a tutto favore di delegificazione.

Ancorché si possano talora riscontrare alcune convergenze, questa frammentarietà ostacola fortemente (e a volte irrimediabilmente) l'elaborazione di principi unitari, la individuazione di soluzioni per i casi non espressamente disciplinati, la comprensione delle norme e, più in generale, la certezza del diritto.

Ne risultano pregiudicati tanto gli interessi del contribuente e quanto quelli dell'amministrazione finanziaria.

In primo luogo, perché la carenza di certezza del diritto e di chiarezza delle norme rende più onerosi gli adempimenti e più difficile la tutela delle proprie ragioni (e questo ovviamente vale sia per il contribuente che per l'amministrazione finanziaria).

In secondo luogo, perché quegli stessi difetti pregiudicano il rapporto fisco-contribuente, fornendo giustificazioni (tanto comode, quanto assolutamente inaccettabili) all'evasione.

A ciò si aggiunga che il permanere procedure di controllo e di accertamento così diversificate rende difficile utilizzare pienamente lo scambio d'informazioni con altre amministrazioni finanziarie europee.

Queste, in nome del principio di equivalenza, potranno pur sempre rifiutare di fornire le informazioni per tutte le imposte erariali giustificando che quelle stesse informazioni non avrebbero potuto essere acquisite con procedure italiane.

2. - Le ragioni della codificazione

Pertanto continuare a lasciare immutato il modello nascente dalla riforma tributaria di quarant'anni fa non può più essere segno di un'immutata fiducia nella coerenza e nell'efficacia di quel modello.

Sembra invece esprimere consapevolmente la difficoltà di trovare un modello sistemico ed unitario alternativo a quello elaborato dalla riforma tributaria del 1971 e fondato sulla varietà e sulla diversità dell'attuazione e dell'accertamento dei distinti tributi.

Le regole generali introdotte con lo Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 212/2000) non possono costituire una soluzione al problema, sia perché molte disposizioni riguardano la produzione normativa, sia perché le disposizioni attinenti alla disciplina formale del tributo realizzano l'uniformità solo a livello di principi generalissimi, lasciando aperti i numerosi problemi riscontrabili a livello più propriamente attuativo.

3. - Sistemazione legislativa e unificazione normativa

L'unificazione legislativa sarebbe il primo segno di discontinuità con il modello del diritto tributario formale settoriale adottato con la riforma del 1971.

La disciplina formale uniforme non può però essere una mera sommatoria delle disposizioni esistenti eventualmente depurate dalle possibili sovrapposizioni. Al tempo stesso essa non può essere rappresentata da un complesso di norme frutto di una speculazione meramente dottrinale. Dovrà invece essere articolata a diversi livelli tutti coerenti con la funzione unificante

Infatti, prima di essere legislativa l'unità proposta dovrebbe essere normativa. Deve consentire quindi di formalizzare principi generali applicabili pur sempre all'attività dei privati e dell'amministrazione, anche per acquisire i dati della legge del procedimento amministrativo e quelli di origine comunitaria e per affermare un modello generale di giusto procedimento anche nel diritto tributario formale. Poi si procederebbe ad un'unificazione legislativa per affermare quei principi comuni che già possono essere riscontrati nel confronto attuale delle discipline e delle procedure settoriali delle diverse imposte. Rimarrebbe comunque lo spazio per le normative settoriali sempre garantendo la visione unificante. Tali discipline sarebbero giustificate esclusivamente della specificità e della differenze delle fattispecie impositive. Non sarebbero per conseguenza, come avviene ora, un corollario della disarticolazione del diritto tributario formale. Infine la delegificazione per recepire sempre in un quadro unitario

le esperienze sempre più frequenti e consolidate di efficacia regolamentare che hanno investito settori importanti dell'attuazione delle imposte sui redditi e dell'iva e degli accertamenti.

Questa scelta presenta l'evidente vantaggio di concentrare tutto la forza innovativa sulla sistematicità dell'intervento. Questa, infatti, condiziona alla visione unitaria anche le discipline settoriali che non ritrovino riscontro in discipline comuni.

4. - La revisione del processo tributario

Nell'ambito di un intervento di generale razionalizzazione delle regole attuative, non può non essere prestata attenzione al processo tributario.

La disciplina vigente – introdotta con il D.Lgs. n. 546 del 1992 – ha dato ottima prova di sé ed ha rappresentato un progresso notevolissimo e molto apprezzato rispetto alla disciplina previgente.

Tuttavia, il modello adottato oltre vent'anni or sono era evidentemente condizionato proprio dal punto di partenza: il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e, per questo motivo, in alcune delle scelte operate meritano oggi di essere ulteriormente perfezionate e aggiornate.

In realtà, un intervento del tutto compiuto dovrebbe implicare anche la revisione degli organi giurisdizionali.

Tuttavia, in questa sede si è assunta per presupposta (in quanto aliunde da rivedere e riformare) la normativa sulla composizione organizzativa dei giudici tributari e delle relative segreterie, che dipende essenzialmente da una scelta "politica" variamente orientabile verso il mantenimento di un giudice tributario misto (in parte togato e in parte laico) ovvero per l'istituzione di una vera e propria magistratura tributaria interamente professionalizzata e a tempo pieno, tanto se di provenienza togata, quanto di provenienza laica, peraltro sempre reclutabile concorsualmente, con modalità da definirsi.

Sulla scorta di tale presupposizione – che condiziona anche la scelta del nome degli organi giudicanti – si è delineata una disciplina del processo improntata a criteri di generalità (riguardando tutte le liti tributarie, individuate in rigorosa aderenza ai precetti costituzionali, così come interpretati dalla Corte costituzionale), di equilibrata salvaguardia degli enti titolari del potere impositivo ed esattivo e dei destinatari dei relativi atti (così da uniformarsi ai principi costituzionali in materia e in specie a quello del giusto processo consacrato al novellato art. 111 Cost.) e di semplicità regolamentare (integrando e adeguando la disciplina attualmente contenuta nel d. lgs. n. 546/1992, così come attualmente vigente, senza peraltro trascurare, ed anzi preservando tutte le positività che hanno connotato la predetta normativa, il cui notevole progresso rispetto a quella originariamente dettata dal d.p.r. n. 636/1972 è stato da tutti riconosciuto).

5. - Metodologia della sistemazione e dell'unificazione

Il progetto di sistemazione e unificazione deve essere condotto tenendo ben presente l'elevato grado di complessità che esso presenta. Non può quindi che essere il risultato di un'elaborazione sistematica che tenga conto, al tempo stesso, delle specificità di ciascun tributo.

Questo metodo obbliga ad assumere come punto di partenza le singole disposizioni vigenti, a tentare di operare una loro riorganizzazione secondo un criterio razionale ed enucleando eventuali regole generali per ciascun settore, prima, per ciascun gruppo di settori, poi, e così via con riferimento ad ambiti disciplinari di ampiezza mano a mano crescente.

Una delle caratteristiche più importanti della legge delega qui presentata consiste in ciò, che essa si giova della già compiuta elaborazione di una bozza di codice della disciplina formale di attuazione dei tributi e del processo tributario elaborato in oltre 4 anni di lavoro da un gruppo di accademici coordinato dal prof. Victor Uckmar.

I principi e criteri direttivi rappresentano quindi la sintesi di un progetto già realizzato con un sufficiente grado di dettaglio e tengono conto dei risultati cui si è pervenuti e delle principali difficoltà incontrate nonché dei maggiori nodi sciolti.

Questo spiega anche il grado di analiticità dei principi medesimi.

6. - L'articolato.

Dopo l'articolo 1 – che contiene la generale enunciazione della delega – i principi e criteri direttivi sono organizzati in tre articoli (artt. 2-4) che vengono richiamati espressamente dall'art. 1.

Ciascuno dei tre articoli contiene i distinti principi e criteri direttivi dedicati, rispettivamente, alla disciplina del procedimento, alle regole in materia di sanzioni e al processo.

L'articolo 2 indica chiaramente che la finalità della creazione di una legge uniforme è la creazione di un quadro unitario e organico di norme che stabilmente agevolino lo spontaneo assolvimento degli obblighi tributari e la collaborazione fra Amministrazione tributaria e contribuenti, nonché riducano i costi di adempimento per le imprese favorendone la produttività e incentivando gli investimenti in Italia secondo i seguenti principi e criteri direttivi.

I due criteri direttivi di vertice sono recati dalle lett. a) e b) del citato articolo 2. Il primo delinea la struttura della disciplina secondo un'articolazione sistematica. Il secondo individua, quale punto di riferimento dei relativi contenuti, i principi dell'Unione Europea.

Sempre sul piano contenutistico, in termini generali, grande importanza viene attribuita all'obiettivo della semplificazione (lett. c) e al recepimento dei consolidati indirizzi giurisprudenziali (lett. d).

La funzione di legge generale che la nuova disciplina deve realizzare trova un necessario riflesso nell'inserimento, al suo interno, dei principi fondamentali dello Statuto dei diritti del contribuente (lett. e).

Nell'ambito delle regole relative alla posizione del contribuente si è posto l'obiettivo di perseguire una razionalizzazione degli obblighi formali e delle obbligazioni dei contribuenti stabilendo adeguate garanzie, fra le quali si è inclusa – sul piano specificamente normativo – l'applicazione delle regole generali del diritto amministrativo e del diritto civile, secondo un modello già adottato in modo parziale dallo Statuto dei diritti del contribuente in funzione di attenuazione della "specialità" *pro fisco* del diritto tributario (lett. f).

Le lett. da g) a m) contengono il complesso dei criteri direttivi afferenti la revisione dei poteri di accertamento fra cui si segnalano, in particolare, la centralità attribuita al principio del contraddittorio (lett. g.1), il riordino della disciplina degli interpelli (lett. i); la revisione – sollecitata da tutti i settori produttivi – della disciplina dell'abuso di diritto (lett. m) e, infine, il coordinamento, che tiene conto del particolare sviluppo del diritto tributario, della disciplina dei vizi degli atti con quella elaborata per il diritto amministrativo.

L'articolo 3 contiene i principi e criteri direttivi relativi alla revisione delle sanzioni.

Tale intervento è essenzialmente orientato a coordinare l'attuale disciplina – nata con il dichiarato intento di assoggettare a sanzione solo le persone fisiche autrici dell'illecito – con i successivi interventi normativi che, per le sole persone giuridiche (e quindi creando una non razionale differenziazione di regime per le società di persone), ha riferito la sanzione esclusivamente all'ente.

Questa disarticolazione della disciplina rende necessario un suo ripensamento che – considerata la crisi di rigetto cui è andata incontro l'impianto teorico da cui muoveva la riforma del 1997 – non può che andare nel senso di riferire la sanzione al soggetto tenuto all'adempimento tributario previsto dalla norma violata.

A questo principio (art. 3 lett. a) si coordinano tutti gli altri.

I criteri e principi direttivi per la revisione del processo sono contenuti nell'art. 4.

Fra le disposizioni di maggiore rilevanza si segnalano:

- il rafforzamento e l'ampliamento della disciplina della conciliazione giudiziaria, il cui ruolo nel processo tributario è molto importante in funzione della deflazione del contenzioso e la cui limitazione al solo primo grado di giudizio è risultata priva di giustificazione (lett. b);

- il rinnovato accento sull'esigenza di qualificazione professionale dei giudici tributari (lett. f);

- la previsione (lett. h1) di una apposita regolamentazione del trasferimento dell'azione da altri giudici a quello tributario e viceversa, soltanto dopo il passaggio in giudicato della pronuncia declinatoria della giurisdizione;

- la previsione del necessario aggiornamento della disciplina delle parti del processo tributario per adeguarla alle nuove disposizioni sostanziali in materia (lett. h.5);

- l'istituzione di apposito regime disciplinare per i processi tributari con pluralità di parti in considerazione dei rinnovati orientamenti giurisprudenziali al riguardo (lett. h.6);

- l'attenzione al processo telematico nella revisione della disciplina degli atti di parte e degli uffici giudiziari (lett. h.7);

- sempre in considerazione del mutato e consolidato orientamento della giurisprudenza in materia di tutela cautelare, la previsione dell'introduzione di regole volte a generalizzare la tutela cautelare in ogni stato e grado del processo tributario (lett. h.10);

- l'eliminazione della disparità di trattamento fra contribuente e l'amministrazione mediante la previsione dell'immediata esecutorietà di tutte delle decisioni dei giudici tributari valevole per tutte le parti in causa (h. 14);

- la previsione del riordino dell'assetto organizzativo dei tribunali e delle corti d'appello tributarie e dei loro componenti, secondo criteri di efficienza e di professionalità nonché del riconoscimento ai giudici tributari di ogni grado della qualità di magistrati, dotati di apposito organo di autogoverno, con riconosciuta garanzia di autonomia, anche finanziaria (lett. i e l).