

SILVANA BIANCHI *Modelli di contenzioso tributario: Germania, Francia, Gran Bretagna*

ABSTRACT

Lo studio esamina gli aspetti più rilevanti delle forme di contenzioso tributario presenti nei paesi europei che hanno più similitudini con il modello di contenzioso italiano. L'esame comparativo trova l'occasione nel processo di armonizzazione che ha riguardato e riguarda i paesi appartenenti alla comunità europea e che in Italia è sfociato nella riforma del 1992. Vengono esaminati i modelli di contenzioso della Germania, della Gran Bretagna e della Francia, mettendo in luce gli istituti che contraddistinguono il sistema dei singoli paesi. Dalla comparazione emerge la progressiva evoluzione che le legislazioni degli stati europei stanno attuando al fine di uniformare, a livello europeo, gli istituti fiscali.

SILVANA BIANCHI

MODELLI DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO:
GERMANIA, FRANCIA, GRAN BRETAGNA

SOMMARIO

1. *Introduzione.* – 2. *L'esperienza tedesca.* – 3. *L'esperienza francese.* – 4. *L'esperienza inglese.* – 5. *Altre esperienze.*

1. Introduzione

Il processo d'armonizzazione internazionale ha interessato anche le liti tra fisco e contribuente. Era, questo, un settore particolarmente delicato, che vedeva privilegiare la tutela dei pubblici interessi alle esigenze d'eguaglianza. Tale peculiarità del sistema processuale dipendeva, sostanzialmente, sia dall'impossibilità di configurare le parti del procedimento in posizione paritetica, a causa dei privilegi goduti dall'amministrazione in genere e da quella tributaria in particolare, sia dalla tradizionale diffidenza dell'amministrazione nei confronti della sensibilità fiscale del giudice ordinario e non ultimo dal difficile equilibrio tra imparzialità ed efficienza. Ciò ha dato luogo ad istituti quali l'inversione dell'onere della prova, i versamenti anticipati di imposta, le restrizioni alla possibilità di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Peraltro, già l'ordinamento interno, dietro lo stimolo di una dottrina molto vivace¹ e di una giurisprudenza particolarmente sensibile², aveva fatto giustizia di siffatte distorsioni, non certo tipiche del nostro ordinamento, ma presenti anche in altre legislazioni³. Tuttavia, altre considerazioni ci aiutano a comprendere l'evoluzione della disciplina del processo tributario. La prima riguarda l'ingente numero delle que-

¹ Cfr. RUSSO, *Processo Tributario*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXVI, p. 787; DE MITA, *Peggio del solve et repete: paghi e non hai la tutela*, in *Boll. Trib.*, 1988, 1088.

² Cass. 21 giugno 1988, n. 4223, in *Fisco* 1988, 4700; Cass. 28 aprile 1988, n. 3197, in *Corr. Trib.* 1988, 159.

³ Così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, IV ed., Torino, 1962, p. 664 e ss.

stioni sottoposte al vaglio degli organi preposti al contenzioso, sia esso nella fase amministrativa che in quella giurisdizionale: è questa la conseguenza del carattere prevalentemente permanente dei rapporti giuridici tributari, che ha trasformato l'atto d'imposizione in un atto di massa. L'informatizzazione ha, poi, ulteriormente contribuito a rendere più frequenti questo tipo di controversie, rispetto a quelle che vedono in causa qualsiasi altro ramo dell'Amministrazione.

L'altra considerazione riguarda l'elevato tecnicismo delle norme tributarie, la cui interpretazione presuppone la conoscenza, purtroppo scarsamente diffusa, di criteri metodologici. Ciò è connesso alla necessità di ricercare l'unità di criterio nella risoluzione delle controversie tributarie. Questa esigenza ha condotto i legislatori ad ipotizzare un ultimo grado di giudizio avanti ad un unico organo giurisdizionale: in Italia la Corte di Cassazione, in Spagna il Tribunale Economico Amministrativo Centrale, adito con ricorso straordinario in appello, con funzione di uniformazione dei criteri interpretativi.

L'approccio a questo tipo di problemi era più o meno simile in tutte le legislazioni: a fianco di organizzazioni giurisdizionali erano presenti rimedi amministrativi variamente strutturati⁴. Questo tipo di organizzazione, riconosciuta come tipica di un contenzioso c.d. "di massa"⁵ deve la sua funzionalità alla efficacia selezionatrice di un filtro che attui la necessaria selezione delle reali controversie meritevoli di una tutela giurisdizionale.

Nell'Italia precedente la riforma, le controversie tra Fisco e contribuente rappresentavano un settore alquanto delicato, in cui l'Amministrazione veniva privilegiata per il soddisfacimento di pubblici interessi, anche a scapito dei principi di giustizia. Erano così giustificati istituti come il *favor fisci*, la supersolidarietà tributaria, il *solve et repete* ed altri simili.

Già la giurisprudenza aveva richiamato l'attenzione del legislatore sulla necessità di ovviare a tali distorsioni, peraltro presenti anche in altri ordinamenti; da ultimo, però, è stata la necessità di armonizzazione ad aver vinto le ultime resistenze nei confronti di una modifica del contenzioso.

⁴ Cfr. C. CONSOLO, *Modelli comparati d'organizzazione del contenzioso tributario ed effettività della tutela* in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, pag. 777.

⁵ Cfr. C. MAGNANI, *Contenzioso e tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, pag. 1067 ss.

Esamineremo ora alcuni modelli di contenzioso europeo. La disamina degli istituti applicati in questi stati da contezza del grado di effettività della tutela del contribuente e della efficacia dello stesso sistema tributario.

2. L'esperienza tedesca

Il contenzioso tributario previsto dall'ordinamento tedesco, nelle norme oggi in vigore, è regolato da un corpo di norme, denominato *FINANZGERICHTSORDNUNG*, noto con la sigla F.G.O., emanato il 6 ottobre 1965 ed entrato in vigore nel 1966.

Queste norme hanno realizzato un sistema di tutela giurisdizionale esauriente ed indipendente, tendenzialmente privo di formalismi, seppure garantistico per le parti del processo, che si accosta nel suo complesso alle regole della giurisdizione amministrativa, influenzata dalle regole del processo civile.

Il F.G.O. prevede preliminarmente una fase amministrativa, che ha la duplice funzione di filtro delle controversie e di condizione di procedibilità del procedimento giurisdizionale vero e proprio.

I procedimenti amministrativi preliminari si distinguono in ordinari e straordinari. Sono classificati ordinari l'opposizione allo stesso organo che ha emesso il provvedimento impugnato, prevista in genere per gli atti impositivi, ed il reclamo all'organo immediatamente superiore, utilizzato per gli atti amministrativi di diniego di vantaggi in genere, quali esenzioni, dilazioni e sospensioni della riscossione.

I rimedi amministrativi straordinari, invece, non sono regolati dalla F.G.O., ma la loro esperibilità è ammessa dall'art. 17 della Costituzione federale, che sancisce il diritto di ognuno di formulare un'istanza agli idonei organi amministrativi o politici e di ottenere sulla stessa una risposta. L'istanza può essere rivolta all'organo che ha provveduto o a quello deputato a controllarne l'operato o gli atti. Questo tipo di rimedio non è soggetto ad alcuna formalità, né termine e non dà diritto alla refusione delle spese.

Già nella fase amministrativa è prevista la facoltà di sospensione interinale e cautelare della esecuzione dei provvedimenti impugnati sia d'ufficio che su istanza di parte. In caso di rigetto della istanza di sospensione, il contribuente può reclamare all'organo gerarchicamente superiore e contro le decisioni di questo può chiedere il controllo del giudice tributario, proponendo, se del caso, anche il ricorso per cassa-

zione al Bundesfinanzhof (Corte Fiscale Federale con sede a Monaco di Baviera), o al supremo giudice tributario federale, che provvederà con procedimento sommario, vincolato agli accertamenti di fatto precedentemente svolti.

La sospensione può essere concessa in presenza di un serio dubbio sulla legittimità dell'atto impugnato, o per gravi o irragionevoli pregiudizi conseguenti alla esecuzione, non giustificati da superiori interessi pubblici. In ogni caso può essere imposta una cauzione.

All'esito della fase amministrativa, se la lite non è definita, il contribuente può instaurare il processo giudiziario avanti ad un organo giurisdizionale *ad hoc*, che si occupa specificamente e professionalmente della materia tributaria.

Il processo si articola in due soli gradi, avanti ad organi relativamente centralizzati: il primo grado si svolge avanti il tribunale fiscale regionale ed il secondo grado avanti la Corte fiscale federale, assimilabile alla nostra Corte di Cassazione.

Il contribuente non è obbligato ad avvalersi di una rappresentanza o di un patrocinio tecnico-professionale, ma il giudice può chiedere che si giovi di tale assistenza, se lo ritiene necessario.

Vige la refusione delle spese, secondo la regola della soccombenza.

L'azione esperibile è quella d'annullamento totale o parziale dell'atto impugnato. Si impugna sempre il provvedimento originario, non già l'atto che termina la fase amministrativa.

Avverso gli atti nulli può essere esperita anche l'azione di mero accertamento, adottabile anche per accertare l'esistenza o meno di un rapporto giuridico tributariamente rilevante. Avverso il rigetto di istanze o il silenzio omissivo può essere chiesta la condanna dell'amministrazione a provvedere alla emanazione del relativo provvedimento amministrativo. Instaurato il giudizio, il processo prosegue con impulso d'ufficio, anche per ciò che riguarda l'istruzione probatoria. Costituiscono mezzi di prova i documenti, la consulenza tecnica, l'interrogatorio delle parti e le deposizioni testimoniali.

Le decisioni, infine, sono fondate sul libero convincimento del giudice, che potrà avvalersi, in via sussidiaria, anche delle posizioni assunte dalle parti, non vigendo alcuna regola fissa e legale di valutazione precostituita e graduata della prova.

La sentenza di primo grado può essere impugnata solo con il ricorso per revisione, il quale è soggetto ad alcuni limiti: valore, soccombenza non inferiore a 10.000 marchi, importanza della controver-

sia, contrasto esplicito fra la decisione impugnata e la giurisprudenza della corte federale, deduzione di vizi procedurali.

La corte, peraltro, sprovvista di poteri istruttori, è vincolata, quanto al giudizio di fatto, alla decisione del giudice tributario, decide nel merito la causa o, se questa non è matura o la sua trattazione è stata processualmente viziata, ne rinvia l'esame al giudice regionale, che sarà vincolato ai principi fissati dalla corte.

3. *L'esperienza francese*

Anche il sistema del contenzioso tributario francese conferisce estrema importanza alla fase amministrativa-giustiziale, quale fase di accesso al processo giurisdizionale.

La c.d. *reclamation préalable* che consiste nel riesame, richiesto dal contribuente, della pretesa avanzata dal fisco, è affidata alla competenza ed alla decisione del direttore dei servizi fiscali, competente per territorio e per valore. Il reclamo deve essere deciso in un tempo relativamente breve (non oltre sei mesi), ed il suo rigetto deve essere ampiamente motivato, per consentire al contribuente di difendersi nella successiva fase giurisdizionale. Il reclamo non sospende l'esecuzione del provvedimento, ma è prevista una tutela interinale e cautelare, anche in assenza di grave danno irreparabile, purché il contribuente fornisca idonea cauzione.

Questa fase, per la serietà e l'imparzialità con cui viene svolta, rende meramente eventuale la fase giurisdizionale successiva, che può aprirsi a richiesta del contribuente o dello stesso direttore dei servizi fiscali, laddove ritenga di non sentirsi in grado di pronunciarsi in merito alle contestazioni mosse dal contribuente.

La fase giurisdizionale si svolge, per le imposte dirette e sulla cifra di affari avanti il giudice amministrativo e per le imposte indirette e tasse, avanti il giudice ordinario civile.

La ripartizione della competenza fra i due organi ha ragioni puramente storiche, che risalgono al periodo della rivoluzione francese, che abolì, ritenendole impopolari, tutte le imposte indirette allora esistenti.

Premessa questa diversa competenza per materia, la fase giurisdizionale amministrativa si articola in un primo grado avanti il Tribunale amministrativo, adito entro due mesi dalla notifica della decisione preliminare, ed in grado di appello davanti al Consiglio di Stato. Il ri-

corso in appello ha effetto devolutivo, ma non sospensivo. La decisione del Consiglio di Stato è definitiva.

La trattazione della causa è scritta con le regole del contraddittorio; l'istruzione è inquisitoria e sono ammessi tutti i mezzi di prova propri del processo amministrativo ordinario, tranne l'interrogatorio, perché ritenuto superfluo.

La procedura avanti il Tribunale ordinario, per i tributi indiretti e per certi tributi locali, si avvicina a quella snella e scritta, prevista avanti il giudice amministrativo, piuttosto che alla normale procedura civile.

In linea di massima si applicano le regole procedurali contenute nel codice di procedura civile, tuttavia il codice generale delle imposte ed il recente libro dei processi fiscali hanno istituito varie norme derogatorie che riguardano l'individuazione delle competenze territoriali, la delimitazione dell'oggetto del processo, alcuni termini, la non obbligatorietà del patrocinio legale, la disciplina della consulenza tecnica, la perenzione dell'istanza, talune condizioni di deducibilità del merito, il carattere scritto della procedura, l'esclusione dell'appello, la refusione delle spese alla parte vincitrice.

Al processo partecipa, quale parte pubblica accessoria, o comunque distinta dalla Pubblica Amministrazione, il Pubblico Ministero.

Quanto alle impugnazioni, non è ammesso l'appello, ma può essere proposto ricorso per cassazione, che supplirebbe, secondo la dottrina⁶ alla carenza di appello, posto che sono ritenuti ammissibili nuove produzioni documentali, nuovi motivi ed un apprezzamento dei fatti di cui è causa. Prima ancora di attivare il contenzioso giurisdizionale, in caso di rigetto del reclamo preliminare, ovvero anche nel caso in cui detto reclamo non sia stato nemmeno proposto, il contribuente francese può chiedere sia uno sgravio d'ufficio in via di autotutela, sia una remissione graziosa dei suoi debiti, facendo valere, a quest'ultimo fine, la propria particolare situazione di difficoltà economica o di indigenza, ove essa appaia tale da giustificare una così eccezionale remissione, totale o parziale del debito.

⁶ CONSOLO, *op. loc. cit.*, pag. 819

4. L'esperienza inglese

Il sistema inglese, nel campo dell'attività tributaria, come in ogni altro settore della pubblica amministrazione, non accorda al suddito una tutela a pieno titolo giurisdizionale; più precisamente le corti di giustizia non conoscono le controversie che insorgono tra contribuente ed Amministrazione ed in genere alcun tipo di contenzioso amministrativo, quantomeno direttamente.

Le questioni riguardanti la materia tributaria vengono sollevate avanti ad organi amministrativi e, dopo l'intervento di questi, è ammesso il ricorso giurisdizionale, ma solo per questioni di diritto.

Il legislatore inglese, per non creare ulteriori ordini giurisdizionali, accanto all'unico complesso giurisdizionale che ha al vertice l'Alta Corte di Giustizia, ha istituito i c.d. tribunali amministrativi, che nulla hanno a che vedere con gli organi giudiziari, sia per quanto concerne l'organizzazione, sia per ciò che riguarda l'essenza stessa di detti organi.

I *General Commissioner*, affiancati, con competenza concorrente dagli *Special Commissioner* sono nominati dal Lord Cancelliere e svolgono l'incarico, che è a tempo determinato, senza remunerazione, ma con il solo rimborso delle spese, affiancati da un segretario, da loro stesso scelto (di regola tra i *solicitor*) che funge da vero e proprio consigliere. Hanno competenza esclusiva in merito all'imposta sul reddito.

Le regole del giudizio sono alquanto snelle e consentono al G. C. di diminuire l'accertamento in conseguenza delle prove offerte dal contribuente (testimonianze o affermazioni giurate), ma anche di aumentarlo in relazione alla scienza personale del decidente, a circostanze sconosciute allo stesso ufficio impositore e note ai G. C. nella loro veste di cittadini o talora di colleghi del contribuente. Queste regole diminuiscono notevolmente il numero delle contestazioni degli accertamenti.

Vige la regola dell'inversione dell'onere probatorio. È il contribuente appellante a dover fornire la dimostrazione di possedere un reddito inferiore a quello che gli viene contestato. Se invece la finanza fonda il proprio accertamento sulla malizia del contribuente, avrà l'onere di provare i propri assunti.

La decisione del G.C. è finale e conclusiva e le questioni da essi trattate e risolte, relative al periodo di imposizione, non possono più venir sollevate e discusse in sede contenziosa neppure per effetto di

nuovi accertamenti aggiuntivi, basati su nuove scoperte degli ispettori del reddito. Tale preclusione, peraltro, non è prevista per la finanza relativamente ad accertamenti aggiuntivi se motivate con questioni non toccate dalla decisione della Commissione.

Il contenzioso dell'imposta sul valore aggiunto si svolge preliminarmente presso gli uffici *V.A.T.* e, se del caso, successivamente, con appello proposto al *V.A.T. Tribunal*, organo collegiale, con funzioni equivalenti ai *Commissioner* della imposta sul reddito.

Sono devoluti a questo tribunale solo questioni tipicizzate in un'articolata elencazione contenuta nella legge e il ricorso è ammesso solo se il contribuente dimostra di aver provveduto al pagamento del tributo, a meno che questo non venga sospeso dall'Ufficio o dal Tribunale stesso, per grave pregiudizio.

Avverso la decisione dei *S. e G. Commissioners* o dei *V.A.T. Tribunals* è ammesso appello all'Alta Corte di Giustizia, ma solo per motivi di diritto.

Tale decisione è, a sua volta, appellabile alla Corte d'Appello e quindi, con il permesso alternativamente dell'organo *a quo* o di quello *ad quem*, avanti alla corte di ultima istanza, la *House of Lords*.

Il ruolo di quest'ultimo magistrato è molto importante in campo tributario, perché segna una tappa giurisprudenziale importante. Questo ruolo è possibile solo per l'esiguo numero di casi che è annualmente sottoposto alla sua decisione, circa cinquanta come massimo.

5. Altre esperienze

Infine nel Belgio le vertenze tributarie sono affidate alla competenza del giudice civile. Il Portogallo ha istituito per tali controversie dei giudici speciali tributari. La Grecia e la Spagna devolvono alla competenza del giudice amministrativo il contenzioso in materia fiscale.