



**ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO**



**S.A.F.
Scuola di Alta Formazione Luigi Martino**

MASTER SUL PROCESSO TRIBUTARIO

Relazione del dott. Antonio Simone:

IL GIUDICE TRIBUTARIO: PASSATO, PRESENTE E FUTURO

Il passato

Tra i soggetti del rapporto processuale, un ruolo centrale, accanto a quello collaterale delle parti processuali, assume la figura del giudice tributario, tuttora inquadrato nelle Commissioni Tributarie, denominazione che risente dell'origine amministrativa di tale figura e che appare ormai anacronistica in quanto non più rispondente alla natura squisitamente giurisdizionale delle funzioni svolte dalle Commissioni Tributarie.

Le Commissioni Tributarie hanno una lunga storia, che risale agli albori dello Stato Unitario. Esse, per la prima volta, vennero istituite con legge 14 luglio 1864 n.1830 come organi deputati all'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile; ben presto, però, esse vennero trasformate in organi di contenzioso amministrativo e la loro competenza venne estesa anche ad altri tributi, limitatamente, però, alle questioni di "*semplice estimazione*" dei redditi, mentre, per le altre questioni, si andava dinanzi al giudice ordinario. Le Commissioni, dapprima sorte come amministrative, vennero ben presto, nonostante rimanessero forti perplessità in ordine alla loro costituzione ed al funzionamento, qualificate come organi di giurisdizione speciale, sia pure limitata e parziale, tanto che un illustre studioso del diritto pubblico (Santi Romano) le inquadrava, nei primi del '900, tra le giurisdizioni speciali amministrative.

Una ulteriore riforma avvenne negli anni 1936-37, con l'istituzione delle Commissioni Distrettuali e Provinciali, con possibilità di ricorso alla Commissione Centrale e al Giudice ordinario, sempre fatte salve, per quest'ultimo, le questioni di estimazione semplice. In questo modo, si finivano di avere, per la materia tributaria, sei gradi di giurisdizione, tre dinanzi al Giudice speciale (Commissione distrettuale, provinciale e centrale) e tre dinanzi al Giudice ordinario (Tribunale, Corte d'Appello e Cassazione).

Una tale situazione, sia pure limitata ad un settore sino ad allora abbastanza circoscritto, era indubbiamente anomala, sia sotto il profilo dell'efficienza della funzione che sotto quello dell'indipendenza ed imparzialità del Giudice. Sotto

quest'ultimo aspetto, va rilevato che la nomina dei componenti delle Commissioni Distrettuali era rimessa, nell'ambito di elenchi predisposti dalle amministrazioni locali, all'apprezzamento discrezionale dell'Intendente di Finanza e che a questi erano affidati la sorveglianza sullo svolgimento dei lavori delle Commissioni ed il potere di ordinarne lo scioglimento in caso di mancato funzionamento o “*per qualsiasi altro grave motivo*”. Analogamente, per quel che riguardava le Commissioni Provinciali, il Ministro per le finanze poteva disporre lo scioglimento e dichiarare la decadenza dei suoi componenti.

La Costituzione repubblicana del 1948 stabilì, all'art. 102, che “*non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali*”, prevedendo, peraltro, con la VI disposizione transitoria, che, entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione, si procedesse alla revisione degli organi speciali di giurisdizione in allora esistenti. La norma transitoria non trovò attuazione nel termine fissato e si affermò dalla dottrina e dalla giurisprudenza che il termine era meramente ordinatorio. Il carattere giurisdizionale della Commissioni Tributarie venne ribadito, con orientamento concorde, dalla Corte di Cassazione e dalla Corte Costituzionale sino al 1969, quando, con due sentenze, la n. 6 e la n. 10 dello stesso anno, la Corte Costituzionale, dovendo affrontare una serie di questioni di legittimità costituzionale sollevate dalle Commissioni Tributarie ed afferenti soprattutto ai requisiti di indipendenza dei suoi componenti, mutò improvvisamente indirizzo, affermando che quest'ultime non avevano natura giurisdizionale, ma solo amministrativa, e non erano quindi abilitate a sollevare questioni di legittimità costituzionale.

La Corte faceva leva, nel suo ragionamento, soprattutto sul fatto che la fase del contenzioso tributario dinanzi alle Commissioni non concludeva l'iter del procedimento, cui poteva seguire un'ulteriore fase dinanzi al giudice ordinario nei tre gradi di giurisdizione: tale seconda fase, indubbiamente giurisdizionale, non poteva far seguito che ad una fase precedente di carattere solo amministrativo. La Corte di Cassazione continuò, invece, ad affermare la natura giurisdizionale del contenzioso

dinanzi alle commissioni tributarie (S.U. n. 2175/1969 e n. 2201/1969), determinandosi così un grave contrasto tra i due supremi organi giurisdizionali.

Il nuovo indirizzo assunto dalla Corte Costituzionale non poteva, però, durare a lungo: se le commissioni tributarie non erano organi giurisdizionali e se l'autorità giudiziaria ordinaria non poteva avere cognizione, come si è visto, delle controversie di "*semplice estimazione*", vertenti sul diritto soggettivo del cittadino ad una giusta imposizione, appariva evidente che tutte le questioni attinenti alla determinazione quantitativa del reddito imponibile venivano ad essere carenti di giurisdizione, in patente contrasto con la previsione dell'art. 113 Cost., a tenore del quale "*contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giustizia ordinaria o amministrativa*". E, d'altro canto, se le preesistenti Commissioni, già qualificate dalla Corte come amministrative, fossero state nel frattempo, come effettivamente accaduto con la legge delega n. 825 del 1971, revisionate e trasformate in organi giurisdizionali, altrettanto evidente era che in tal modo veniva ad essere creato un nuovo giudice speciale, operazione questa vietata dall'art. 102 della Costituzione.

La Corte Costituzionale, nuovamente investita da una valanga di eccezioni di legittimità costituzionale, sollevate da numerosi Tribunali e Corti d'Appello, posta di fronte al dilemma di continuare a ritenere le Commissioni organi amministrativi, con conseguente carenza di tutela giurisdizionale in ordine ad alcune posizioni soggettive, oppure di considerarle, a seguito della modifica legislativa, nuovi organi giurisdizionali vietati dalla Costituzione, non esitò, con quella che è stata definita (G. Tabet) "*un'acrobatica giravolta*", a smentire se stessa ed a mutare indirizzo, affermando ora la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, anche nel periodo precedente la modifica normativa degli anni 1971-72: in tal modo tutti i profili di una controversia impositiva, sia per l'aspetto relativo alle questioni di estimazione dei redditi che per le questioni di diritto, trovavano la loro naturale tutela giurisdizionale dinanzi alle Commissioni (sentenza n. 287 del 1974, redatta peraltro

dallo stesso relatore della precedente sentenza n. 10 del 1969).

L'arresto giurisprudenziale segnato dalle due sentenze della Corte Costituzionale nel 1969, pur sgomberando sommariamente il campo da tutte le questioni di legittimità costituzionale sollevate da organi che venivano ritenuti non legittimati perché di natura amministrativa, aveva peraltro avuto il pregio di conservare in vita le Commissioni, che, diversamente, sarebbe senz'altro cadute sotto la mannaia dell'incostituzionalità a motivo della loro composizione e della struttura del procedimento.

A seguito del primo orientamento manifestato dalla Corte Costituzionale con le sentenze 6 e 10 del 1969 ed in difetto, per più ragioni, di una soluzione alternativa alla loro soppressione, era urgente provvedere alla revisione della composizione delle Commissioni Tributarie, oltretutto della struttura del processo tributario: di ciò si fece carico il legislatore con la legge delega n. 825 del 1971, cui fece seguito il decreto legislativo delegato n. 636 del 1972. Le Commissioni Tributarie vennero sottoposte ad un'ampia revisione e vennero meglio definite le caratteristiche di indipendenza dei suoi componenti rispetto all'amministrazione finanziaria. La nomina dei componenti delle Commissioni Tributarie, suddivise in Commissioni di I grado, con sede e con competenza territoriale coincidente con quella dei Tribunali, anche sub-provinciali, e in Commissioni di II grado, aventi sede nei capoluoghi di provincia, veniva rimessa alla designazione rispettivamente del Presidente del Tribunale e del Presidente della Corte d'Appello, sia pure, in misura parziale, nell'ambito di elenchi predisposti dalle Amministrazioni locali e da quella finanziaria ovvero di albi professionali. Rimaneva ferma la competenza sull'intero territorio nazionale della Commissione Tributaria Centrale, con sede in Roma.

Pur con gli evidenti miglioramenti rispetto al sistema precedente quanto all'ordinamento dei giudici tributari ed al modello di processo tributario, permanevano ancora talune criticità, quale, ad esempio, la possibilità di ricorrere contro le decisioni della Commissione di II grado dinanzi alla Corte d'appello per

violazione di legge e per questioni di fatto, escluse quelle relative a procedimenti estimativi ed alla misura delle pene pecuniarie, in alternativa al ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Centrale. In tal modo, i gradi di giudizio venivano ridotti, ma rimanevano pur sempre eccessivi, potendo arrivare al numero di quattro (due dinanzi alle Commissioni Tributarie di I e II grado, il terzo dinanzi alla Corte d'Appello o alla Commissione Centrale ed il quarto dinanzi alla Corte di Cassazione). Inoltre, rimanevano esclusi dal processo tributario requisiti essenziali di un processo in linea con la Costituzione repubblicana, come la tutela cautelare nel corso del giudizio, la condanna alle spese della parte soccombente e l'obbligo dell'assistenza tecnica nel processo tributario. Tutti questi aspetti vennero subito posti all'attenzione della Corte Costituzionale, la quale, però, inizialmente li respinse, osservando che *“la potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 113 Cost.”* (sentenza 63/1982), e che *“la materia tributaria, per la sua particolarità e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, giustifica discipline differenziate”* (sentenza 283/1987). Quanto al profilo della carenza di indipendenza del giudice tributario, quale delineato nella riforma del 1971-72, la Corte osservò che *“l'indipendenza va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri e che per aversi l'indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione”* (sentenza 196/1982).

Poiché le questioni versate nei processi tributari divenivano, in progresso di tempo, sempre più complesse e delicate, si presentava indilazionabile, anche sotto la spinta di qualificata dottrina, che giustamente criticava l'elaborazione grossolana dell'allora vigente processo tributario, intervenire per meglio definire i contorni di una materia e di un istituto che fossero più in linea con un modello processuale

rispondente ai dettami della Carta Costituzionale: a ciò provvede il legislatore con legge delega n. 413 del 1991, cui seguirono, nel 1992, i decreti legislativi n. 545 (dedicato all'ordinamento dei giudici tributari) e n. 546 (dedicato al processo tributario).

Le Commissioni vennero riorganizzate e ridotte, prendendo il nome attuale di Commissioni Tributarie Provinciali (con competenza territoriale estesa all'intera provincia) e Regionali (con competenza coincidente con il territorio della Regione). La Commissione Tributaria Centrale venne soppressa, rimanendo in vita soltanto per la definizione degli affari già ad essa assegnati. I giudici tributari vennero insediati in data 1 aprile 1996 e, in sede di prima nomina, venne data la precedenza ai componenti delle vecchie commissioni in possesso dei requisiti di cui al nuovo decreto.

Avverso le decisioni della Commissione Regionale venne riconosciuta la facoltà di proporre ricorso dinanzi la Corte di Cassazione per motivi di cui all'art. 360 c.p.c.. Vennero introdotti gli istituti della tutela cautelare, sia pure limitata al primo grado del giudizio, dell'obbligo di assistenza tecnica del contribuente da parte di difensore abilitato, per le cause superiori agli attuali € 2.582,28, della condanna alle spese giudiziali e del giudizio di ottemperanza; venne, infine, introdotta una norma di chiusura dell'intero sistema processuale, prevedendosi che, per quanto non disposto nel decreto sul processo tributario, i giudici applicassero, se ed in quanto compatibili, le norme del codice di procedura civile.

La giurisdizione delle Commissioni, dapprima limitata ad atti specificamente indicati, venne successivamente estesa, con due interventi legislativi del 2001 (legge n.448/01) e del 2005 (legge 248/05), alla generalità delle materie tributarie. L'art. 2 del D.L.vo 546/91, nella sua attuale configurazione, stabilisce che *“appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, ...”*. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria le controversie riguardanti gli atti di

esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e dell'avviso di mora, tradizionalmente assegnati alla giurisdizione ordinaria.

L'amplissima dizione della legge (*"controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, comunque denominati"*) e l'attribuzione di ulteriori specifiche controversie hanno suscitato notevoli perplessità in parecchi studiosi, i quali hanno temuto che, così facendo, il legislatore volesse assegnare alle Commissioni Tributarie una giurisdizione generale, se non addirittura esclusiva, in determinate materie comunque aventi attinenza con profili tributari o di entrate patrimoniali dello Stato o di enti pubblici territoriali: e ciò in evidente contrasto con il disposto costituzionale che vieta l'istituzione di giudici speciali e consente solo il mantenimento di quelli esistenti nelle materie originariamente assegnate. Si sosteneva, inoltre, che avendo il legislatore già esaurito, con la legge delega 825/71, il potere di revisione degli organi giurisdizionali speciali preesistenti alla Costituzione, come previsto dalla VI disposizione transitoria della Costituzione, non potesse ora nuovamente riorganizzare le già revisionate Commissioni se non a pena di creare un nuovo giudice speciale tributario.

La questione è stata ripetutamente portata all'attenzione della Corte Costituzionale, la quale, già con la fondamentale ordinanza n.144 del 1998, ebbe a precisare che *"la modifica mediante ampliamento delle competenze delle commissioni tributarie non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali e con l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile"*.

Tale orientamento, condiviso anche dalla Corte di Cassazione, è stato poi

confermato da successive sentenze della Corte Costituzionale (n.73/2005, n.334/2006, n.64/2008, n.130/2008), con alcune importanti precisazioni. La Corte ha chiarito che la giurisdizione del giudice tributario *“deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto”*, di tal che l’attribuzione a siffatto giudice di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. *“Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall’erronea qualificazione di tributaria data dal legislatore o dall’interprete ad una particolare materia, come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria”*. E per valutare se una controversia devoluta ai giudici tributari abbia o no effettiva natura tributaria, non si può prescindere dai criteri elaborati dalla Corte per qualificare come tributarie le entrate erariali: *“criteri che, indipendentemente dal nomen juris utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa, con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante”*.

Il criterio indicato dalla Corte è, dunque, quello empirico, del caso per caso, ma ciò comporta dei grossi problemi per l’interprete, ed anche per il pratico, nell’individuare, di volta in volta, la natura tributaria o meno del prelievo economico. Il problema sarebbe superato se vi fosse l’auspicata garanzia costituzionale della giurisdizione tributaria, con attribuzione specifica alla stessa giurisdizione di determinate materie: i tempi sembrerebbero essere ormai maturi per una tale innovazione.

Il presente

La situazione attuale dell'organizzazione del giudice tributario è, come si accennava sopra, quella disciplinata dal decreto legislativo 545/92. I giudici che fanno parte delle Commissioni Tributarie sono tutti giudici onorari, che svolgono o hanno svolto nel passato altra attività lavorativa e vengono chiamati a comporre i Collegi giudicanti nei giudizi di primo grado (Commissioni provinciali) o d'appello (Commissioni regionali). In sede di legittimità, il giudizio si svolge dinanzi alla Corte di Cassazione nella sua ordinaria composizione togata.

La nomina dei giudici tributari viene fatta con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro delle Finanze e previa deliberazione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, sulla base di elenchi comprendenti, per ciascuna Commissione Tributaria, i soggetti che hanno dichiarato la propria disponibilità all'incarico ed hanno i requisiti richiesti. La scelta viene operata nell'ambito di categorie molto ampie, che vanno dai magistrati ordinari, amministrativi o contabili, ai dipendenti civili dello Stato, agli iscritti in numerosi albi professionali o anche ai semplici laureati in giurisprudenza o economia commercio da almeno due anni. Soltanto i Presidenti di Commissione o i Presidenti di sezione delle Commissioni Tributarie sono scelti tra i magistrati ordinari, amministrativi o contabili. Peraltro recentemente, con il D.L n. 98/2011, convertito in legge 111/2011, al proclamato fine di *“assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante”* è stato previsto che *“i posti da conferire per le commissioni tributarie regionali siano attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza di due terzi dei giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi o contabili ovvero avvocati dello stato a riposo.”*

La durata dell'incarico è a tempo indeterminato, sino al limite dei 75 anni d'età, ed è previsto che, nella formazione delle Sezioni delle Commissioni, sia attuata una rotazione dei componenti che abbiano raggiunto il limite di permanenza di cinque

anni nella stessa sezione. Vengono introdotte previsioni di incompatibilità e di decadenza dall'incarico in determinate situazioni, il principio, comune anche alle altre magistrature, della responsabilità patrimoniale dello Stato, con possibilità di rivalsa sul giudice, per danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali (per dolo o colpa grave) ed una serie di sanzioni disciplinari per comportamenti non conformi ai doveri ed alla dignità del proprio ufficio.

Una importante novità contenuta nel decreto 545/92 è l'istituzione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, composto da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, che durano in carica quattro anni. Il Presidente è eletto dagli stessi componenti, scegliendolo tra quelli designati dal Parlamento. I compiti del Consiglio sono specificamente indicati nell'art. 24 del decreto 545/92, ma principalmente sono quelli con i quali si realizza, sul modello delle altre magistrature, il principio di autogoverno della magistratura tributaria, e cioè le delibere sulle nomine, i trasferimenti, le promozioni e le sanzioni disciplinari riguardanti i componenti della Commissioni Tributarie.

Presso ogni Commissione tributaria è istituito un ufficio di segreteria “*con funzioni di assistenza e collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale*” (art. 31 del decreto 545). Il personale addetto agli uffici di segreteria dipende dal Ministero delle Finanze e riceve istruzioni e direttive dallo stesso: il Presidente di ciascuna Commissione tributaria, che inizialmente aveva un potere di vigilanza sull'andamento dei servizi di segreteria, si è poi visto togliere tale potere, del tutto connaturale ad un effettivo e concreto esercizio anche delle funzioni giurisdizionali della Commissione: ai sensi dell'art. 39 del D.L 98/2011, egli può ora soltanto segnalare al Ministero delle Finanze, per i provvedimenti di competenza, “*la qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria della propria commissione*”.

In ciascuna commissione tributaria regionale è istituito un ufficio del massimario, con il compito di “*rilevare, classificare ed ordinare in massime le decisioni della stessa e delle commissioni tributarie provinciali aventi sede nella sua*

circostrizione” (art. 40 del decreto 545).

Un problema spinoso è quello dei compensi dei componenti delle Commissioni tributarie, la cui determinazione l’art. 13 del decreto 545 riserva alla discrezionalità del Ministro dell’economia e finanze. Viene previsto un compenso mensile fisso ed un compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito, liquidati dalla Direzione regionale delle entrate nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria e poi materialmente corrisposti dalla segreteria della Commissione tributaria regionale. La misura dei compensi, stabilita in livelli esigui e del tutto inadeguati alla quantità e qualità del lavoro prestato dai componenti delle commissioni, ha suscitato ampie e reiterate proteste da parte dei giudici tributari e delle rispettive associazioni professionali, ma non ha sinora trovato alcuna eco presso il competente Ministero delle finanze.

Così delineato, nelle sue grandi linee, l’assetto ordinamentale della magistratura tributaria, occorre fare qualche breve considerazione sulla sua rispondenza ai principi del giusto processo, quale delineati nell’art. 111 Costituzione.

Com’è noto, l’art. 111 Cost., modificato dalla legge costituzionale 23.11.1999, n. 2, dispone, al comma 1, che *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge”* ed al comma 2, che *“ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti ad un giudice terzo ed imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*. La norma risulta dal recepimento in Costituzione dei principi di cui all’art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), sottoscritta a Roma il 4.11.1950, ma comunque riassume e meglio definisce concetti che erano già presenti nella Costituzione italiana e nell’interpretazione giurisprudenziale delle regole di ogni modello di processo, compreso quello tributario.

Tralasciando gli aspetti del contraddittorio e della parità delle parti nel processo tributario, che saranno trattati in specifiche lezioni durante lo svolgimento del corso, e precisato che, secondo la giurisprudenza della Corte Edu (sentenza

Ferrazzini, 12.7.1982) e della Corte di Cassazione (sentenza 21653/2005), il principio della responsabilità dello Stato per violazione del canone della ragionevole durata del processo non si applica al processo tributario (salvo che per le sanzioni tributarie aventi carattere particolarmente afflittivo, assimilabili a quelle penali), ci si deve soffermare, in particolare, sul quesito se l'attuale configurazione della figura del giudice tributario rispetti il principio della "terzietà ed imparzialità" richiesti dal dettato costituzionale.

I due concetti sono strettamente legati tra loro, anche se concettualmente distinti. La terzietà attiene al profilo organizzativo ed all'assenza di legami, vincoli o condizionamenti del giudice nei confronti di una delle parti; l'imparzialità attiene al modo con cui egli esercita o è messo in grado di esercitare le sue funzioni. A rimedio di possibili inquinamenti delle caratteristiche di terzietà ed imparzialità del singolo giudice tributario, sono già previsti, sul modello del processo civile, i rimedi dell'astensione e ricusazione del giudice. Ma, al di là delle situazioni singole, occorre che soprattutto istituzionalmente sia assicurata l'indipendenza del giudice: non è infatti sufficiente che il giudice *sia* imparziale, ma occorre anche che all'esterno *appaia* tale.

Il principio di terzietà corrisponde, nel linguaggio corrente ed anche in quello legislativo e giurisprudenziale, al requisito di indipendenza del giudice. La nostra Costituzione, già prima del recepimento nell'art. 111 delle regole della CEDU, stabiliva che "i giudici sono soggetti soltanto alla legge" (art. 101) e che "la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali" (art. 108).

Il Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa, con raccomandazione agli Stati membri sui giudici del 17 novembre 2010, ha sottolineato che "l'indipendenza dei giudici non è una prerogativa o un privilegio accordati nel loro interesse personale, ma nell'interesse dello Stato di diritto e di ogni persona che richiede ed attende una giustizia imparziale. L'indipendenza dei giudici deve essere considerata come garanzia di libertà e di applicazione imparziale del diritto. L'imparzialità e

l'indipendenza dei giudici sono essenziali per garantire la parità delle parti dinanzi ai Tribunali”.

I principi di terzietà, o indipendenza, e di imparzialità si legano strettamente all'altro requisito, immanente nella figura del giudice, della competenza tecnico-giuridica. Solo un giudice preparato e competente può essere realmente imparziale ed è effettivamente indipendente nei confronti delle parti processuali e degli stessi componenti del Collegio decidente nella camera di consiglio. Ai giudici tributari si richiedono conoscenze sempre più approfondite, non solo del diritto tributario, ma anche, per le inevitabili implicazioni e ricadute nel processo tributario, del diritto civile, commerciale, amministrativo, processuale, comunitario, ecc... Come ha ricordato il Presidente della Repubblica (messaggio per la Giornata Celebrativa della Giustizia Tributaria 2010), *“i processi di crescita dell'economia in Italia, come altrove, rendono particolarmente complesso il rapporto tra fisco, cittadini e soggetti economici, richiedendo al giudice tributario competenze e sensibilità sempre più affinate”.*

La competenza tecnico-giuridica può essere assicurata soltanto se l'organismo magistratuale è nel suo complesso, in tutto o almeno in parte, di estrazione professionale, assunto in ruolo mediante un pubblico concorso che garantisca la serietà della preparazione per un compito estremamente complesso e delicato. Il buon giudice, inoltre, si forma anche con l'esperienza maturata sul campo, con un'attività di studio e ricerca assidua e continuata negli anni, oggi incompatibile con il limitato impegno che il giudice tributario onorario ed a tempo parziale riesce, pur con le apprezzabili eccezioni di taluni, a dedicare all'esame degli atti processuali, alla celebrazione delle udienze ed alla redazione delle sentenze. Secondo i dati statistici contenuti nel Monitoraggio Mef dell'anno 2013 sul contenzioso tributario, il giudice tributario ha partecipato, nella media, a 22,8 udienze nell'anno ed ha avuto in assegnazione, nello stesso arco di tempo, 124,3 ricorsi. Troppo poco, evidentemente, perché si formi una concreta professionalità e si prenda interesse all'attività svolta,

che il più delle volte viene considerata come un riempitivo di spazi lasciati vuoti dall'ordinario lavoro e un modo per essere investiti di una funzione giurisdizionale, per alcuni comunque gratificante.

La Corte Edu (30.11.2010, Henryk e Ryszard) e la stessa Corte costituzionale italiana (sentenza 103/1964) hanno sempre negato che la nomina dei giudici, effettuata non in base ad un pubblico concorso, ma riservata all'autorità amministrativa sulla base di un generico profilo culturale, potesse pregiudicare il requisito dell'indipendenza del giudice, dovendosi piuttosto aver riguardo al modo concreto di esercizio della giurisdizione, fondato su una particolare specializzazione del giudice.

Tale concetto va ora, però, rimeditato alla luce del novellato art. 111 della Costituzione, perché nella figura del giudice tributario la specialità della materia trattata, che, secondo la Corte Costituzionale, è l'unica giustificazione per la sopravvivenza di un giudice speciale accanto a quello ordinario, richiede inevitabilmente una particolare competenza tecnico-giuridica, la cui assenza finisce per inficiare la validità del richiamato presupposto di permanenza. Solo un giudice di ruolo ed a tempo pieno riesce, invero, ad assicurare il rispetto dei principi su cui è fondato il giusto processo: è questa la conclusione cui da tempo è pervenuta la dottrina più qualificata.

Un'ulteriore lesione del requisito di indipendenza del giudice tributario va ravvisata nella circostanza che tutto l'apparato amministrativo di segreteria delle Commissioni, quale momento organizzativo della funzione giudicante, è sottratto alle direttive ed alla vigilanza del Presidente della Commissione Tributaria e dei Presidenti di sezione ed è, invece, riservato al Ministero delle Finanze, cioè ad un soggetto che, attraverso il controllo sulle agenzie fiscali, ha comunque un interesse, sia pure non immediato, all'esito del processo. Il rispetto dei canoni costituzionali del giusto processo richiederebbe, invece, che la struttura servente del processo tributario, funzionale all'esercizio delle funzioni giurisdizionali, venisse gestita, come per il

processo ordinario, dal Ministero della Giustizia e che i Capi degli Uffici del contenzioso tributario avessero effettivi poteri di vigilanza ed intervento sulla struttura di segreteria per assicurare l'efficienza del servizio.

Il punto dolente di tutta la questione è, comunque, quello dei compensi per l'attività dei giudici tributari, rimessi alla valutazione discrezionale del Ministero delle Finanze, in grado di operare una effettiva menomazione del principio di indipendenza del giudice. La Corte Costituzionale ha, da tempo, riconosciuto che tale principio deve essere salvaguardato anche sotto il profilo economico (sentenze 1/1978, 238/90, 223/2012). Non è ormai più concepibile che la retribuzione dei giudici tributari non sia affidata, come per gli altri giudici, alla previsione di una legge, ma all'arbitrio del Ministro delle Finanze, libero di determinarla secondo le opportunistiche valutazioni del momento, senza tenere alcun conto del parere, sia pure non vincolante, del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. La situazione attuale è letteralmente scandalosa e sembra fornire una qualche giustificazione alla sciatteria ed al disinteresse con cui vengono talvolta esercitate le funzioni giurisdizionali nel settore del contenzioso tributario. La risposta di tanti giudici tributari ad una domanda di giustizia ampia, esauriente e motivata è, nei confronti dello Stato, di tipo mercantilistico: *“tanto mi dài e tale è il servizio che ti rendo”*.

Inutile dire che siamo completamente fuori delle regole di una giustizia degna di un tal nome e che è ormai ineludibile affrontare il tema di una riforma seria, oltre che del processo tributario, anche della figura del giudice alla cui direzione è preposto. Torna in proposito attuale il monito a suo tempo lanciato dalla Corte Costituzionale: *“nell'ambito del principio del giusto processo di cui questa Corte, in numerose occasioni, ha definito i profili sulla base delle disposizioni costituzionali che attengono alla disciplina della giurisdizione, posto centrale occupa l'imparzialità-neutralità del giudice, in carenza del quale tutte le altre regole e garanzie processuali perderebbero di concreto significato”* (sentenza 306/1997).

Il futuro

Dopo tanti dibattiti e discussioni sulla possibile riforma del processo tributario e sul ruolo del giudice tributario, qualcosa di concreto si sta muovendo negli ultimi tempi.

Il Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro ha predisposto, in data 20.3.2013, un complessivo disegno di legge sulla riforma tributaria, che recepisce gran parte dei suggerimenti provenienti da autorevoli orientamenti dottrinali e che prevede, all'art. 4, la delega al Governo per *“la revisione e la disciplina dell'organizzazione del processo tributario e della giurisdizione tributaria”*, con l'osservanza, tra l'altro, dei seguenti principi: a) *“qualificazione professionale dei giudici tributari in modo da assicurare adeguata preparazione specialistica, esclusa ogni distinzione tra di essi con riferimento alle rispettive provenienze, anche per ricoprire incarichi di presidenza o vicepresidenza, con rigorosa disciplina delle incompatibilità anche per la contemporanea appartenenza del giudice tributario ad altro ordine giurisdizionale, in ogni caso vietata”*; b) *“riordino dell'assetto organizzativo dei tribunali e delle corti d'appello tributarie e dei loro componenti, secondo criteri di efficienza e di professionalità”*; c) *“riconoscimento ai giudici tributari di ogni grado della qualità di magistrati, dotati di apposito autogoverno, con riconosciuta garanzia di autonomia, anche finanziaria, attraverso l'utilizzo dei contributi unificati previsti dalla legge da impiegare soltanto per il distacco del personale delle segreterie dagli enti di provenienza e per le retribuzioni dei giudici, in misura adeguata alla qualità delle funzioni espletate”*.

Come si può notare, vengono, nel progetto di legge, esaltate le caratteristiche di preparazione specialistica e professionalità del giudice tributario, l'appartenenza, in via esclusiva, ad un ordine magistratuale autonomo ed una retribuzione adeguata alla qualità delle funzioni svolte.

In data 1 agosto 2013 è stato presentato in Senato un progetto di legge relativo all'introduzione di un codice del processo tributario, che verrebbe così ad affiancare

gli altri codici già vigenti, quello di procedura civile e quello del processo amministrativo. Il testo del nuovo codice, che contiene una disciplina organica del processo tributario, non prende posizione sulla *“composizione organizzativa dei giudici tributari e delle relative segreterie”*, riservandola, come dice la relazione di accompagnamento al disegno di legge, *“ a future scelte di politica-economica al momento ancora premature e variamente orientabili per 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 se di provenienza laica, peraltro sempre reclutabile concorsualmente, con modalità e costi ancora da definire”*. Pur con questa premessa, nel nuovo testo si parla già, in luogo della vecchia denominazione di *“commissioni tributarie”* di *“tribunali tributari e di corti d’appello tributarie”*, in quanto, come precisa la Relazione, *“è ormai da tutti condiviso l’impiego di queste denominazioni, che icasticamente mettono in luce l’assunzione della giurisdizione tributaria e del processo tributario al rango delle giurisdizioni e dei processi contermini”*.

Oltre questi, per ora, meri progetti di legge, si colloca, infine, la legge-delega n. 23 dell’11.3.2014 di riforma del sistema fiscale, già approvata dal Parlamento e quindi pienamente operativa.

Nell’art. 10 della legge, è contenuta la delega al Governo per la revisione del contenzioso tributario, *“assicurando la terzietà dell’organo giudicante”*. E’ altresì previsto *“un incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti: a) la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie; b) l’eventuale composizione monocratica dell’organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolare complessità o rilevanza economico-sociale,... con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l’esercizio della giurisdizione in forma monocratica; c) l’attribuzione e la durata,*

anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi; d) i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie; e) il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica".

Occorre attendere e vedere come il legislatore delegato tradurrà nei decreti attuativi i propositi enunciati dal legislatore nella legge delega. Certo è che, pur non avendo il legislatore preso posizione esplicita sull'istituzione di un ruolo di giudici tributari professionali, se si vogliono tradurre in concreto risultato gli enunciati intenti di *"incrementare la funzionalità della giurisdizione tributaria"* e *"rafforzare la qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica"*, non può che pervenirsi all'obbligatoria e realistica conclusione che è necessario istituire la figura del giudice tributario professionale ed a tempo pieno. Solo questi, infatti, può assicurare quella *"adeguata preparazione specialistica"*, il cui possesso da parte del giudice giustifica l'esistenza stessa di una separata ed autonoma giurisdizione nella materia tributaria. Ogni altra diversa soluzione costituirebbe un'elusione, in concreto, dei principi affermati dal legislatore.

Può certo pensarsi, in una fase iniziale e nell'attesa di bandire i necessari concorsi per le assunzioni in ruolo, ad un iniziale reclutamento tra i componenti delle attuali Commissioni, previa adeguata selezione sulla base delle capacità professionali precedentemente dimostrate e con assoluta incompatibilità con ogni altra funzione. E' possibile anche che negli organi collegiali sia previsto la partecipazione minoritaria di magistrati onorari, forniti di adeguata preparazione specialistica: è urgente, però, intervenire sollecitamente, perché l'attuale gestione del processo tributario, che vede spesso coinvolti interessi economici fondamentali per la sopravvivenza di imprese singole e collettive, non è ormai più sostenibile.

Una delle obiezioni più frequenti, anche da parte di soggetti che riconoscono l'utilità dell'introduzione del giudice togato nel processo tributario, alla pari delle

altre giurisdizioni, è quella dell'insostenibilità economica, nell'attuale momento congiunturale, di una tale riforma.

Si tratta, in realtà, di un falso problema. Come si è cercato di dimostrare in altra sede, alla quale si rinvia per un approfondimento della questione (*“Una riforma non più eludibile: il giudice tributario professionale”*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2013, pagg. 1337-1345), l'istituzione di una magistratura professionale, contenuta in numeri molto più limitati di quelli degli attuali giudici onorari delle Commissioni, accompagnata dalle conseguenti riforme circa la struttura delle segreterie e la riduzione delle sedi giudiziarie, avrebbe un costo addirittura inferiore a quello sostenuto per le odierne Commissioni tributarie. Ci vuole soltanto il coraggio di fare una tale riforma e, ovviamente, la conoscenza della realtà e dei problemi attuali delle Commissioni Tributarie: ma entrambi questi requisiti sembrano far difetto a coloro che sono oggi chiamati ad assumere la responsabilità della gestione dell'organizzazione magistratuale e dell'efficace funzionamento del processo tributario.

Un cenno, infine, alla necessità di una revisione delle qualifiche dei difensori abilitati alla rappresentanza tecnica nel processo tributario.

L'attuale platea di tali soggetti, come prevista dall'art. 12 del decreto 546/92, è eccessivamente ampia e comprende categorie che non garantiscono un'adeguata preparazione circa il possesso della c.d. *“cultura o competenza processuale”*, cioè la conoscenza dei principi fondamentali che governano ogni tipo di processo e, in particolare, quello tributario, in modo che sia assicurata l'effettività del contraddittorio voluto dall'art.111 Cost.

L'elenco dei difensori tecnici deve essere ristretto e comprendere, per quel che riguarda le parti private, esclusivamente soggetti iscritti negli albi degli avvocati e dei dottori commercialisti, che abbiano superato specifici esami, indispensabili per assumere le funzioni di difensore nei processi tributari; per quel che riguarda gli enti impositori, oltre alla possibilità di farsi difendere dall'Avvocatura degli enti pubblici

e dello Stato o anche dall'avvocatura esterna, deve essere prevista la formazione di appositi *teams* di difensori, comprendenti funzionari anch'essi muniti di laurea in giurisprudenza o economia, che abbiano sostenuto specifici esami di idoneità per la difesa nel processo tributario.

Per concludere, il processo tributario è un meccanismo complesso e delicato, che non può essere affidato a soggetti (giudici e difensori delle parti) che non abbiano la capacità di adeguatamente maneggiarlo, smontandolo e rimontandolo in tutte le sue componenti. Portare avanti un processo, dalla fase preparatoria a quella iniziale ed alla finale, anche negli eventuali ulteriori gradi del giudizio, come dice Dante (Inferno, canto XXXII),

*“non è impresa da pigliare a gabbo
né da lingua che chiami mamma o babbo”.*

Tutto ciò, anche nella prospettiva di riforme, occorre sempre tenere a mente.

Milano, 24 settembre 2014

Antonio Simone