

Verso il giusto processo tributario

Convegno - Roma 20 novembre 2007 - ore 14.30 - Aula Magna della Corte di cassazione

Brevi considerazioni del prof. Andrea Amatucci sul tema

I giudici delle Commissioni tributarie sono *laici*, in quanto svolgono anche altra attività nella qualità di commercialisti, avvocati (non nel campo tributario e perciò approfondiscono altre materie), dipendenti della pubblica amministrazione (in pensione o in servizio presso uffici diversi da quelli finanziari), ufficiali della Guardia di finanza ed avvocati dello Stato a riposo.

Si riscontra, da una parte, un'evidente difficoltà di molti giudici laici tributari a giudicare secondo obiettività e, dall'altra, una loro provenienza che spesso costituisce un fattore implicito ed inconsapevole per decidere in senso contrario o favorevole all'Amministrazione finanziaria. Così, il giudice laico tributario, se è o era dipendente dell'Amministrazione pubblica, sembra a volte tendere corporativamente a giustificare certe carenze ed inefficienze amministrative; simmetricamente il giudice laico tributario, se è anche professionista, è spesso portato, spontaneamente ed inconsciamente, a privilegiare le eccezioni processuali che trovano il loro *humus* più fertile nell'inefficienza burocratica, recependo a volte nel proprio convincimento lo stato di scontentezza, di insoddisfazione e di mancanza di fiducia verso l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria conseguente dalla sua esperienza professionale e di contribuente.

La conoscenza del diritto tributario sostanziale e processuale, infatti, non è prevista come requisito indefettibile per il reclutamento dei giudici laici tributari.

Questi, perciò non operando a tempo pieno, non sono *terzi ed indipendenti*, per cui non è garantita la loro imparzialità. Manca così ai giudici laici tributari la *terzietà* e l'imparzialità, in violazione del 2° comma dell'art. 111 Cost., sul *giusto processo*.

Il giudice tributario deve essere "togato", cioè di ruolo, nominato per concorso pubblico e deve svolgere esclusivamente funzioni giurisdizionali. Solo in tal modo avrà i requisiti della *terzietà* ed *imparzialità*, voluti dall'art. 111 Cost., 2° comma, per garantire il *giusto processo tributario*.

La giurisdizione tributaria, al contrario di quella ordinaria (civile penale) o amministrativa, non è perciò esercitata da magistrati *togati*. Solo il Presidente è un giudice togato, il quale però svolge contemporaneamente, come attività principale, la funzione di giudice civile o penale o amministrativo e pertanto il proprio impegno nelle Commissioni tributarie è marginale. E se è vero che una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari ("laici"), che svolgono anche altre attività, è anche vero che non può essere esercitata *solo* da giudici onorari, tranne il Presidente, come invece previsto nell'attuale sistema processuale tributario. Le nostre Commissioni tributarie sono perciò solo parzialmente Organi giurisdizionali.

Uno studio comparato delle legislazioni processuali tributarie dei principali Paesi europei, condotto da questa Associazione forense e conclusosi con un Convegno preliminare, che si è svolto nell'Università di Napoli Federico II con la partecipazione di docenti di diritto tributario di quei Paesi ed i cui atti sono pubblicati nella "Rivista di Diritto tributario internazionale" nel 2005, induce a riflettere sulla necessità ed urgenza di portare a compimento tale evoluzione verso il *giusto processo*, affinché il nostro sistema processuale tributario si avvicini a quelli degli altri principali Paesi europei. Il processo tributario, per quanto non rientri tra le materie oggetto di armonizzazione delle legislazioni nazionali dei Paesi aderenti all'Unione Europea, incide indirettamente sui principi contenuti negli articoli 94 e 96 del Trattato, i quali impongono l'eliminazione delle disparità di trattamento fra le normative nazionali, che ostacolano la realizzazione del mercato interno e che falsino le condizioni di concorrenza.

In tale ottica è da segnalare che le legislazioni nazionali dei Paesi europei più avanzati risultano rispettare le condizioni del *giusto processo* voluto anche dalla nostra Costituzione. In Germania, in

Francia ed in Spagna i giudici tributari degli Organi giurisdizionali sono tutti togati e solo in Germania nel Tribunale tributario di primo grado sono presenti due giudici laici e tre togati.

La realizzazione del *giusto processo tributario* costituisce perciò anche un obbligo indirettamente posto dall'ordinamento comunitario per garantire ai contribuenti italiani le stesse garanzie processuali riconosciute dagli ordinamenti degli altri Paesi più avanzati di Europa.

Non assumono alcuna rilevanza in proposito, ai fini del perseguimento di un *giusto processo tributario*, le rivendicazioni formali che animano altri progetti di riforma e che si limitano solo a mutare la denominazione degli organi di giustizia tributaria ("Tribunale Tributario" piuttosto che Commissione Tributaria Provinciale e "Corte di Appello Tributaria" invece di Commissione Tributaria Regionale), ad ampliare ulteriormente la loro competenza (estensione alle liti previdenziali) ed ad adeguare le retribuzioni economiche dei giudici laici a quelle dei giudici togati, ferma restando la natura "laica" del giudice tributario. Sarebbe opportuno che la nuova qualifica da attribuire alle attuali Commissioni fosse accolta e le retribuzioni aumentate, a condizioni però che il giudice laico tributario divenisse togato e perciò il processo tributario divenisse *giusto*.

Inoltre i giudici laici sono retribuiti da una delle parti del processo, precisamente dal Ministero dell'economia e delle finanze, e sono assistiti da personale amministrativo, dipendente dallo stesso Ministero.

Dovrebbe essere garantita la *parità delle parti* nel processo tributario in attuazione di un'altra condizione, posta dall'art. 111 Cost., 2° comma, del *giusto processo*.

Pertanto i giudici tributari ed il personale amministrativo, che dovrebbe costituire le cancellerie e non più le segreterie, dovrebbero essere amministrati dal Ministero di Giustizia, istituzionalmente competente e naturalmente deputato alla gestione della giustizia in tutti i suoi settori, non escluso quello tributario.

La riforma della giurisdizione tributaria che si propone si basa, perciò, sulla trasformazione degli attuali giudici laici, che compongono le Commissioni tributarie provinciale e regionale, in magistrati tributari togati, prevedendo, però in analogia con quanto stabilì la legge in via transitoria per i TAR all'atto della loro istituzione, una sessione di concorsi riservata esclusivamente agli attuali componenti delle Commissioni tributarie. Coloro che non superassero tale concorso o non lo sostenessero, potrebbero conservare lo *status* attuale sino al raggiungimento dei limiti di età. Terminata tale fase transitoria, i concorsi diverrebbero aperti a tutti, come lo sono i concorsi di magistratura ordinaria.

Considerato che gran parte delle controversie pendenti sono di modesto ammontare, potrebbe essere prevista l'istituzione di un giudice monocratico cui devolvere tali liti.

Altra condizione del giusto processo, posta dall'art. 111 Cost., 2° comma, è la *ragionevolezza sulla sua durata*, richiesta anche dall'art. 6, primo comma, della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo.

La V^a sezione della Cassazione risulta allo stato "oberata" da un numero sempre maggiore di liti portate alla sua pronuncia per motivi di legittimità, controversie che i precedenti giudici di merito non sono riusciti a sfolire. La quantità delle controversie pendenti innanzi alla V sezione della Cassazione (alcune decine di migliaia) sempre in crescita, nonostante il notevole ed apprezzabile impegno del Presidente e dei Consiglieri, vanifica il requisito della durata ragionevole che il processo tributario dovrebbe rispettare nel suo complesso, perché, se è vero che i giudizi di merito si esauriscono nell'arco di pochi anni, è altrettanto vero che il tempo medio di attesa per discutere il ricorso in Cassazione è di diversi anni.

Alla luce anche delle esperienze degli altri Paesi europei ed ispirandosi nel contempo alla tendenza generalizzata in altri settori della giustizia di cercare strumenti di deflazione, andrebbe previsto almeno un grado di un procedimento amministrativo obbligatorio e preliminare dinanzi ad una Commissione amministrativa, organo della stessa Amministrazione finanziaria (assorbendo in questo strumento quelli attualmente vigenti dell' "accertamento con adesione", rimesso alla mera facoltà delle parti, e della "conciliazione", che presuppone già l'instaurazione della lite, e del "concordato", stabilito occasionalmente da singole leggi per periodi determinati). Tutto ciò consentirebbe di far

giungere al “giusto processo tributario”, di natura perciò giurisdizionale innanzi a giudici togati, il minor numero di controversie. Infatti, come risulta dalla relazione dei professori tedesco, francese e spagnolo al Convegno preparatorio di Napoli, il filtro della Commissione amministrativa (di uno o due gradi) riduce enormemente (del 92.5% in Germania) il numero di ricorsi che pervengono agli Organi giurisdizionali. Il ruolo di filtro della Commissione amministrativa sfoltirebbe enormemente il numero dei processi pendenti innanzi alla V sezione della Corte di Cassazione.

Infine, è da segnalare che l'esperienza positiva del processo tributario in Cassazione ci insegna, ed in tal senso ci è di conforto, che la specificità della materia tributaria impone che nel processo tributario operino tanto un giudice qualificato ed imparziale, quanto difensori altrettanto qualificati che assistano in giudizio le parti e migliorino quindi la qualità del *contraddittorio*, costituendo quest'ultimo una premessa essenziale per una decisione giusta e l'altra condizione del *giusto processo* richiesta dall'art. 111 Cost., 2° comma. La presenza negli Organi giurisdizionali di primo e secondo grado di un giudice professionalmente qualificato, che a tempo pieno tratti la materia tributaria e ne divenga specialista, è altresì garanzia per la realizzazione di quel *filtro* significativo per le controversie che giungono in Cassazione.

E' auspicabile che questo Convegno contribuisca ad indurre il Ministro di Giustizia a fissare i principi generali del futuro processo tributario e ad affidare ad una Commissione di esperti l'elaborazione di un disegno di legge che li recepisca.

Il progetto proposto, in attuazione dell'art. VI delle disposizioni transitorie e finali della Costituzione, che impone la revisione degli organi speciali di giurisdizione entro cinque anni che è un termine non perentorio, riscuoterebbe umani consensi in tutte le categorie coinvolte nel processo tributario.

Sarebbero infatti di accordo con tale progetto innanzitutto gli attuali giudici laici delle Commissioni tributarie, a cui sarebbe offerta la possibilità, previa prova di idoneità a loro riservata, di divenire giudici togati ed in alternativa restare nello stato attuale però amministrati dal Ministero di Giustizia. Alla cessazione del servizio dei giudici laici non trasformati in giudici togati, i posti vacanti verrebbero messi a concorso esterno.

Sarebbe favorevole anche il personale attuale delle segreterie delle Commissioni Tributarie che aspira ad ottenere il passaggio alle dipendenze del Ministero della Giustizia.

La Corte di Cassazione, sez. V, beneficerebbe dell'auspicata notevole riduzione dell'attuale carico di pendenze, riducendo fortemente e gradualmente i tempi decorrenti dalla presentazione del ricorso all'emanazione della relativa sentenza.

L'Amministrazione finanziaria riscuoterebbe i tributi in base a sentenze passate in giudicato più sollecitamente e più giustamente. Il Ministero dell'economia e delle finanze gestirebbe pienamente le future Commissioni amministrative.

Il contribuente non dovrebbe più attendere dieci anni circa per giungere alla conclusione di tutti i gradi del giudizio ed avrebbe le stesse garanzie riconosciute agli altri contribuenti europei.

I difensori attuali abilitati innanzi alle Commissioni tributarie (avvocati, dottori commercialisti ed altre categorie per particolari controversie) eserciterebbero innanzi alle nuove Commissioni amministrative e continuerebbero ad esercitare innanzi al Tribunale tributario ed alla Corte di Appello tributaria, nuova qualifica delle attuali Commissioni Tributarie. Anche se negli altri Paesi europei e negli altri processi in Italia innanzi agli Organi giurisdizionali, al fine di realizzare in pieno il *giusto processo*, possono difendere solo gli avvocati, questi continuerebbero a godere dell'esclusività di difesa innanzi alla Corte di Cassazione, che è appunto giudice di legittimità.

L'impegno finanziario richiesto sarebbe distribuito negli anni e consisterebbe nel costo delle nuove Commissioni amministrative gestite dal Ministero dell'economia e finanze. Però i suoi componenti potrebbero essere laici e pertanto retribuiti “a gettone” come i giudici onorari, perché quella fase è preliminare al *giusto processo*, innanzi agli organi giurisdizionali e mira a svolgere un ruolo fondamentale di filtro.

L'altra spesa sarebbe costituita dall'assunzione nei ruoli di parte dei giudici togati che compongono le attuali Commissioni

tributarie per garantire il giusto processo. Però il ruolo di filtro che svolgerebbe la Commissione amministrativa, come è provato dall'esperienza degli altri Paesi europei più avanzati, provocherebbe gradualmente l'enorme riduzione dell'organico dei giudici togati appartenenti alle attuali Commissioni tributarie. Quindi, superata la fase transitoria, si giungerebbe ad un numero significativo di giudici laici retribuiti a gettone, presenti nelle Commissioni amministrative, e ad un numero molto limitato di giudici togati, di ruolo, presenti nei Tribunali e nelle Corti di appello tributarie ed in parte anche monocratici per le questioni di valore ridotto.

