



Associazione Magistrati Tributarî

**OSSERVAZIONI SULLO SCHEMA
DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE
MISURE PER LA REVISIONE
DELLA DISCIPLINA DEL CONTENZIOSO
TRIBUTARIO**

(Art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23)

- Aspetti Processuali
- Aspetti Ordinamentali
- Conclusioni
- Prospettive di riforma della Giustizia Tributaria

Giunta Esecutiva Centrale

OSSERVAZIONI SULLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO RECANTE MISURE PER LA REVISIONE DELLA DISCIPLINA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

(Art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23)

Con legge 11 marzo 2014, n. 23, è stata approvata la delega al Governo “*recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*”, risultante dalla unificazione di vari disegni di legge, ma sostanzialmente di matrice ministeriale.

In data 26 giugno 2015 il Consiglio dei Ministri ha licenziato lo “*schema di decreto legislativo recante misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario*”, trasmesso alle Commissioni parlamentari per il parere.

Con riferimento al contenzioso tributario, i principi e criteri direttivi sono enunciati nell’art. 10 della legge delega, rubricato “*Revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti locali*” (attività tra le quali non esiste alcun elemento di comunanza).

Lo schema di decreto si è occupato prevalentemente degli interventi di riforma sul processo tributario, rispettosi per lo più dei principi e criteri della legge delega, anche se non immuni, del tutto, da sospetti di illegittimità costituzionale.

ASPETTI PROCESSUALI

1. Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente (art. 9, lett. gg) – Eccesso di delega

L’art. 9, lett. gg), nella stesura del nuovo articolo 69 (*Esecuzione delle sentenze di condanna in favore del contribuente*) prevede che qualora la sentenza di condanna a favore del contribuente riguardi il pagamento di somme d’importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, il giudice può subordinare il pagamento alla prestazione di idonea garanzia, da disciplinarsi con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze. Ebbene se una tale garanzia è giustificata allorché si tratta di pagamento da parte dell’Amministrazione, perché pur sempre soggetto ad un eventuale controllo giudiziale, sembra contraddittorio che una tale garanzia possa essere disposta dallo stesso giudice che ha compiuto l’accertamento giudiziario che ha riconosciuto il

credito del contribuente, in violazioni degli artt. 3, 24, 111 e 113 della Costituzione. **Tale disposizione contenuta nel secondo periodo del comma primo del nuovo art. 69 andrebbe stralciata.**

ASPETTI ORDINAMENTALI

2. Terzietà dell'organo giudicante – Mancata attuazione della delega

Tuttavia sono proprio gli aspetti ordinamentali contenuti nello schema di decreto che si prestano alle osservazioni di maggiore spessore.

A tale riguardo l'*incipit* dell'art. 10, di grande rilievo, apparso nella stesura finale licenziata dalla Camera dei deputati, che delega "*ad introdurre...norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante*", è rimasto privo di qualsiasi attuazione nello schema del decreto delegato, in quanto le norme di attuazione non fanno alcun riferimento alla condizione fondamentale per garantire la terzietà di chi giudica, costituita dalla sua indipendenza innanzi tutto da controlli o condizionamenti che possono provenire da soggetti esterni, non solo nella fase decisionale ma anche nell'organizzazione amministrativa della struttura giudiziaria, condizione, questa, incompatibile con l'attuale situazione di dipendenza dell'organizzazione amministrativa delle commissioni dal Ministero dell'economia e delle finanze.

Se appare di non facile praticabilità il passaggio di detti organi alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, pur giustificato dall'analogia della funzione esercitata rispetto a quella degli organi di giustizia amministrativa, potrebbe, tuttavia, istituirsi, nell'immediato, un Ufficio autonomo per la gestione amministrativa delle commissioni, diretto da un magistrato idoneo alle funzioni direttive superiori o da un dirigente di prima fascia estraneo all'Amministrazione finanziaria, sottoposto al potere di vigilanza del Ministro dell'economia e delle finanze.

La struttura di tale Ufficio potrebbe essere costituita dall'attuale Direzione generale della giustizia tributaria, non più incardinata gerarchicamente nell'organizzazione del Ministero, ma indipendente funzionalmente dalla stessa e rispondente soltanto al Ministro.

Si tratta di un intervento necessario, non essendo compatibile con il nostro

ordinamento costituzionale l'esercizio di una giurisdizione che non si conformi al modello prescritto per tale funzione, in una materia, peraltro, che, in relazione alla natura degli interessi coinvolti, più di ogni altra può dirsi riguardare la generalità dei cittadini.

Inoltre la questione è divenuta ineludibile a seguito dell'ordinanza n. 280/3/14 emessa il 23 settembre 2014 dalla CTP di Reggio Emilia, che ha sollevato il problema della legittimità costituzionale dell'attuale assetto organizzativo delle Commissioni in relazione alla tutela dell'indipendenza dell'esercizio della funzione giudiziaria tributaria, anche sotto il profilo della mera apparenza (art 6 della Convenzione Europea per la Salvaguardia dei diritti fondamentali dell'Uomo).

Pertanto nessuna risposta è stata data alla riforma madre dell'ordinamento giudiziario tributario costituita dalla esigenza primaria di assicurare l'indipendenza della giustizia tributaria dal Ministero dell'economia e delle finanze, nonostante l'affermazione di principio della legge delega.

3. Responsabilità disciplinare del giudice tributario (art. 11, lett. m) – Eccesso di delega

L'art. 11, lett. g), dello schema disciplina *ex novo* la responsabilità disciplinare del giudice tributario, introducendo la tipizzazione dell'illecito disciplinare e delle relative sanzioni, sulla scorta di quanto previsto per i magistrati professionali dal d.lgs. n. 109 del 2006. Ebbene siffatta estensione, al di là di ogni altra valutazione su tale equiparazione, risulta assolutamente non sorretta da alcuna delega contenuta nella legge n.23, non essendo stato affidato al legislatore delegato il compito di rivedere la materia della responsabilità disciplinare.

4. Aggiornamento professionale dei giudici tributari (art. 11, lett. m) – Eccesso di delega

L'art. 11, lett. m), nel dare attuazione al criterio direttivo n. 8) della legge delega concernente *“il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurare l'adeguata preparazione specialistica”*, sostituisce la lett. h) con la seguente: *“h) assicura l'aggiornamento professionale dei giudici tributari attraverso l'organizzazione di corsi di formazione permanente, in sede centrale e decentrata, nell'ambito degli stanziamenti annuali dell'apposita voce*

di bilancio in favore dello stesso Consiglio e sulla base di un programma di formazione annuale, comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze entro il mese di ottobre dell'anno precedente lo svolgimento dei corsi". La nuova dizione della lett. h), in controtendenza rispetto al dibattito in corso sull'indipendenza della organizzazione amministrativa della giurisdizione tributaria dall'Esecutivo, introduce invece una ulteriore forma di controllo, rappresentata dalla previa comunicazione al Ministero del programma di formazione e aggiornamento professionale dei giudici tributari, non prevista dall'attuale disposizione normativa, ispirata all'indiscutibile principio che tale attività è di esclusiva competenza del C.P.G.T., che deve provvedere alla organizzazione dei corsi, con la individuazione dei temi e la scelta dei relatori, trattandosi di un aspetto che incide direttamente sull'indipendenza del giudice. Senza contare che in virtù dell'autonomia contabile riconosciuta all'organo di autogoverno della Magistratura tributaria dall'art. 29 bis del d.lgs. n. 545 del 1992, spetta a tale organismo la gestione di tali spese nei limiti del fondo stanziato per il proprio funzionamento, quale necessaria garanzia d'indipendenza della giurisdizione tributaria. Pertanto, al riguardo, è fondato il sospetto che il decreto delegato abbia travalicato il principio che, nel prevedere il "*rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie*" non fa alcun riferimento a comunicazioni al Ministero in ordine ai programmi di formazione.

5. Semplificazione del meccanismo di elezione del C.P.G.T. – Eccesso di delega

L'art 11, lett. i), che sostituisce l'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, nel dare attuazione al criterio direttivo n. 7) della legge delega, dettato per la semplificazione del meccanismo di elezione del C.P.G.T. "*attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al Consiglio medesimo*", ha previsto, al comma primo di tale articolo, che "*ciascun elettore può esprimere il voto per non più di tre candidati*", in sostituzione dell'attuale previsione, che invece consente di esprimere **il voto per non più di sei candidati**. Anche in tal caso il testo del decreto delegato appare viziato da eccesso di delega in quanto la semplificazione delle operazioni elettorali da realizzarsi con la concentrazione delle relative competenze e funzioni in capo al C.P.G.T. è materia del tutto estranea al numero di preferenze che possono essere espresse nella scheda elettorale, non recando la legge delega alcuna indicazione su tale numero, non oggetto di delega.

6. Criteri del trattamento economico dei giudici tributari – Mancata attuazione della delega

Lo schema del decreto delegato non contiene alcuna indicazione sull'attuazione dei "*criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie*", che ancora è rimasto fermo, per il giudice, al compenso fisso mensile di euro 311,00 determinato dal D.M. 28 giugno 2002 ed al compenso aggiuntivo di euro 26,00 (maggiorato di euro 11,50 per l'estensore della sentenza) determinato dal D.M. 24 marzo 2006, senza peraltro che sia previsto un compenso per i provvedimenti emessi a seguito delle istanze di sospensione, per le quali l'art. 9, lett. f), dello schema prevede la pronuncia sulle spese nell'ordinanza che decide sulla istanza cautelare.

7. Mutamento di denominazione delle Commissioni – Mancata attuazione della delega

Lo schema in esame, nel quadro del "*rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente*", non contiene nemmeno alcun riferimento al mutamento di denominazione degli organi giudicanti. Con il cambiamento della denominazione delle Commissioni in **Tribunali tributari e Corti d'appello tributarie** o, quanto meno, in **Corti di primo grado e Corti di secondo grado** (il termine "Corte" anche in ambito europeo richiama la natura giudiziaria dell'organo) si darebbe finalmente riconoscimento alla funzione effettivamente esercitata, rendendo immediatamente palese la natura di tali organi ed eliminando l'equivoco di una denominazione che evoca una origine ormai lontana, priva oggi di qualsiasi giustificazione se non quella di mantenere basso il profilo di organi costituenti la quarta giurisdizione dello Stato. I tempi sono ormai maturi per un simile intervento sul quale si è formato un ampio consenso anche da parte dell'Accademia e del mondo delle professioni, tanto più che non comporta alcuna spesa a carico della finanza pubblica.

8. Requisito della laurea – Necessità di una disposizione transitoria

L'articolo 11 comma 1, lettera c), dello schema del decreto legislativo inserisce nell'articolo 7, comma 1, del DLgs 545/1992 la lett. e-bis, che prescrive quale requisito generale per il conferimento dell'incarico di giudice tributario l'"essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendalistiche".

Per evitare che insorga questione circa l'applicabilità o no di detta modifica ai giudici in servizio (pur essendovi argomenti che lo escludono), sarebbe necessario inserire nell'articolo 12 dello schema una disposizione transitoria che prevedesse che la lett. e-bis si applicasse ai conferimenti degli incarichi di giudice tributario successivi all'entrata in vigore del decreto legislativo. E ciò nell'interesse di tutelare quelle professionalità formatesi in anni di esercizio giurisdizionale.

CONCLUSIONI

Nel riaffermare, dunque, l'esigenza che le questioni ordinamentali, cui la stessa legge delega ha fatto in parte riferimento, siano affrontati in un quadro organico e non con singoli ritocchi che non tengano presente il quadro d'insieme, non può farsi a meno di osservare che la delega è stata soltanto parzialmente attuata, con vistose omissioni, e che aspetti importanti dello schema di decreto legislativo o non sono stati oggetto di delega o hanno travalicato i principi ed i criteri direttivi posti dalla stessa. **Per cui sarebbe auspicabile che tutta la materia ordinamentale, quanto meno quella richiamata dai principi e criteri direttivi della legge delega, fosse oggetto di esame più ampio ed approfondito in un distinto provvedimento legislativo, con il conseguente stralcio dell'art. 11.**

PROSPETTIVE DI RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

In chiusura, non si può fare a meno di richiamare all'attenzione del Parlamento e del Governo che di fronte alla sempre maggiore importanza assunta dalla giustizia tributaria, che tocca interessi vitali per il funzionamento dello Stato, è divenuto sempre più urgente affrontare il problema di quale debba essere il futuro di tale giustizia, non apparendo più adeguata l'attuale struttura, costituita da giudici *part-time*, non pienamente garantiti, retribuiti soltanto simbolicamente, costretti a curare a proprie spese la formazione e l'aggiornamento professionale ed, a volte, finanche a sostenere quelle necessarie per la partecipazione alle udienze destinate alla trattazione delle istanze cautelari. Si ritiene ormai superato l'attuale modello, orientandosi il dibattito verso l'istituzione di una vera e propria magistratura interamente professionalizzata, tanto se di provenienza togata, quanto di provenienza laica, sempre reclutabile mediante concorso e senza distinzione per la progressione in carriera in relazione alle rispettive provenienze, nel rispetto della pari dignità di tutti i componenti degli organi giudicanti. E' una soluzione, conforme alle prevalenti indicazioni provenienti dal

dibattito sulla riforma, che si presenta come alternativa all'attribuzione delle controversie tributarie a sezioni specializzate del giudice ordinario, che sia nella riforma del '72 sia in quella del '92 era stata ripetutamente prospettata. Tuttavia tale scelta era stata scartata per due ordini di motivi: il primo, perché il giudizio tributario richiede anche cognizioni tecniche che sono estranee alla preparazione giuridica del g. o.; il secondo, per evitare, con l'aggiunta del carico del contenzioso tributario, un ulteriore aggravamento dei tempi di durata dei processi avanti gli organi giudiziari ordinari. A conferma di tale ultima considerazione, è significativo richiamare quanto accade per le cause tributarie avanti la Corte di cassazione, che registrano tempi medi di definizione di circa cinque anni. E' questo un problema urgente da risolvere perché vanifica la conclusione in tempi celeri (mediamente due anni) dei due gradi di merito avanti le Commissioni tributarie. La soluzione potrebbe essere rappresentata, così come è avvenuto per la Sezione Lavoro, da una Sezione Tributaria prevista per legge, con un organico composto da un numero adeguato di giudici (intorno ai 50), al fine di evitare avvicendamenti molto rapidi e potenziare la funzione nomofilattica delle pronunce di legittimità.