
La riforma del processo tributario

di [Antonino Russo](#)

Publicato il 16 Luglio 2011

alcune valutazioni su quel "cantiere aperto" che è la riforma del processo tributario

Premessa

Nel corso degli ultimi tempi hanno avuto eco, sugli organi di stampa, diversi *rumors*(1) relativi a provvedimenti legislativi destinati ad incidere notevolmente nel processo tributario.

Non sono un mistero le linee di tendenza, allo stato, preannunciate.

Esse sembrerebbero indirizzate all'abolizione di un grado di giudizio, ma allo stato – guardando con più attenzione “quel che sarà” anziché “quello che potrebbe essere” – l'attenzione deve andare al d.l. di stabilizzazione finanziaria n.98 del 6 luglio 2011 che ha imposto, salve le eventuali modifiche in sede di conversione, una preliminare ed obbligatoria fase riservata ad un “reclamo” contenente anche un tentativo di mediazione tra le parti, di fatto obbligatorio.

Il nuovo istituto diventerà operativo a decorrere dal 1 luglio 2012

Lo stesso decreto, in pratica, poi affida - in larga parte - i verdetti sulle liti fiscali a giudici “togati” , destituendo potere a coloro che sono iscritti ad ordini professionali e che fino ad oggi hanno svolto la funzione giudicante.

Il regime di (nuova) incompatibilità dovrà essere moderato entro il 31 dicembre 2011

Lo stato finora intercorso

Prima ancora di descrivere le connotazioni dei giudici tributari, va rammentato che i decreti legislativi nn. 545 e 546 del 1992 hanno attribuito agli operatori del processo tributario vesti particolari, basta osservare quella dei difensori che ancor oggi possono rivestire una qualifica professionale diversa da quella degli avvocati.

In questo profilo di accentuata peculiarità, poi le decisioni sono state rimesse ad un corpo di giudici avvolto da una “doppia eterogeneità”, la prima delle quali è (*rectius*: era) riscontrabile nella percentuale compositiva del corpo giudicante: quest'ultima formata nella misura del 76% da quelli che non svolgevano questa attività “a tempo pieno”, restando ovviamente ai “togati” solo la percentuale residua.

Così, si può notare facilmente come, su quattro giudici tributari, solo uno fosse magistrato per professione.

Tra l'altro il rito tributario non ha mai attribuito alle due figure appena descritte, differentemente da quel che accade nel processo civile, alcun criterio di ripartizione delle cause in funzione del valore proprio di ciascuna.

Tornando poi ai già accennati aspetti di “eterogeneità” della parte giudicante, non può non darsi risalto al doppio connotato di quest'ultima relativamente al carattere culturale che ha distinto il “gruppo” dei giudici non togati: essi, infatti, a mente delle disposizioni di cui agli artt. 4 e 8 del D.Lgs. n. 545, potevano indifferentemente essere vicini *latu sensu*, per esperienze e *forma mentis*, alla parte privata ed alla parte pubblica.

Potevano essere membri delle commissioni di merito sia ragionieri, avvocati, commercialisti sia ufficiali della Guardia di Finanza cessati dalla posizione di servizio effettivo, avvocati dello stato a riposo, dipendenti delle amministrazioni pubbliche e dell'Amministrazione finanziaria in pensione.

E' facilmente comprensibile come questo tipo di sistema non si contraddistingueva per essere un esempio ottimale di linearità e chi è avvezzo alla frequentazione delle aule di giustizia tributaria sa bene come, a seconda della formazione del collegio, assumessero maggior rilevanza gli aspetti procedurali o quelli di diritto sostanziale nonostante entrambi concorrano a formare la materia del contendere.

Le probabili ragioni della riforma

La descritta prospettiva di riforma tradisce evidentemente la presa di coscienza, da parte del legislatore, delle descritte criticità ma contemporaneamente deve riconoscersi che vi è l'ammissione di una sorta di sconfitta della regolamentazione di cui all'art. 8 del D.lgs. n.545/92, norma che ha disciplinato il sistema di incompatibilità tra lo svolgimento di alcune attività professionali e la carica di giudice tributario.

In vero, numerose domande di annullamento delle dichiarazioni di incompatibilità con tale carica, emesse dal Consiglio di Giustizia tributaria, sono state invano rimesse all'attenzione del giudice amministrativo; quest'ultimo però ha dimostrato, attraverso il rigetto di tali ricorsi e anche a fronte dei progressivi aggiustamenti del legislatore, un particolare rigore verso formule garantiste dell'assoluta "terzietà" del soggetto decidente.

Senza alcun intento esaustivo, e al sol fine di rendere edotto il lettore delle espressioni e della portata di tale orientamento, è bene rappresentare una breve sintesi della giurisprudenza formatasi innanzi detti organi.

Uno dei primi segnali "forti" proveniva dalla decisione n. 132 del 7 febbraio 2006 del T.A.R. Lazio; in quell'occasione il giudice amministrativo di primo grado evidenziava la necessità dell'apparenza d'imparzialità che sottintende la funzione di ogni giudice, anche in funzione del novellato art. 111 Cost. e che pertanto l'attività "privata" svolta dal giudice costituiva un inammissibile *"incentivo per i soggetti a rivolgersi proprio a quel professionista (ovvero al suo studio professionale ove fosse anche di tipo associato) nella aspettativa (non importa se infondata e meramente congetturale) di potenziali benefici, quanto meno derivanti o connessi alla più approfondita conoscenza degli orientamenti degli uffici finanziari e degli organi della giurisdizione tributaria sulle singole questioni"*.

Appena dopo, il T.A.R. Toscana Firenze (Sez. I, 10/05/2006, n. 2084), anticipando la più recente decisione del Consiglio di Stato n. 1183/2010, sottolineava come *"la "ratio" del dettato normativo ... depone nel senso di estendere la nozione di attività incompatibile ben al di là dello svolgimento diretto della consulenza tributaria sino a comprendervi anche lo svolgimento in forma indiretta della stessa, per il tramite di socio o associato. La stessa partecipazione ad uno studio associato è di per sé sintomo plausibile di cointeresse ... essendo plausibile che i clienti ricorrano più facilmente all'opera di uno studio professionale tenuto da un giudice tributario, anche se non personalmente impegnato nelle specifiche prestazioni richieste"*.

La medesima fattispecie concreta veniva infine investita da conclusioni similari che affermavano, a più riprese l'estrema latitudine della formula recata dall'art. 8, c. 1, lett. i del D.lgs. n.545/92 e quindi l'incompatibilità di qualsiasi forma di consulenza tributaria con la carica di giudice tributario, indipendentemente dal grado di compromissione esercitato, dal contenuto qualitativo o dalla continuità di svolgimento della stessa, sul requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice (T.R.G.A. Trentino-A. Adige Bolzano, 08/06/2006, n. 255, T.A.R. Campania Napoli, Sez. IV, 07/05/2009, n. 2454; Consiglio Stato, sez. IV, 27 giugno 2007, n. 3760; Consiglio di Stato, n. 466 del 2

febbraio 2010, T.A.R. Lazio Roma Sez. II, 31/03/2010, n. 5321).

Va da sé che il rischio, da un lato, della descritta (crescente) delegittimazione dei giudici *part-time* e, dall'altro, la continua espansione legislativa e giurisprudenziale degli atti impugnabili innanzi le commissioni tributarie – quale potenziale bacino di ulteriori incompatibilità del giudice - siano gli elementi che hanno evidentemente esercitato una certa pressione sul legislatore in ordine all'affidamento preponderante delle liti tributarie ai “togati” o comunque a soggetti non appartenenti ad ordini professionali.

L'abolizione di un grado di giudizio

Allo stato però le maggiori perplessità sono indirizzate dagli osservatori alla paventata abolizione del doppio grado di giudizio di merito.

Queste titubanze devono fare i conti con le decisioni in cui la Corte Costituzionale, in via incidentale o principale, ha dichiarato in modo esplicito che la garanzia del doppio grado di giurisdizione non ha copertura costituzionale, precisando altresì che il legislatore ordinario può escludere l'appello per determinati tipi di decisione o limitarne, comunque, l'ambito di operatività.

Non mancano esempi di questa conclusione anche nell'ambito tributario.

Si ricorderà infatti, l'ord. n.107 del 23/3/2007 emessa dalla Corte Costituzionale in tema di diniego all'applicazione del condono previsto dall'art. 16, ottavo comma, della legge 27 dicembre 2002, n. 289; in quella occasione i giudici della Consulta affermavano l'impugnabilità di tale diniego “davanti all'organo giurisdizionale presso cui pende la lite, si inserisce in un sistema che prevede una stretta connessione fra domanda di definizione e lite fiscale pendente; in tale ambito l'attribuzione al giudice investito della controversia, ancorché a quello di secondo grado, della competenza sull'impugnazione del diniego di definizione rientra fra le scelte non arbitrarie e non manifestamente irragionevoli del legislatore, anche perché la garanzia del doppio grado di giurisdizione di merito non ha copertura costituzionale, dal che discende la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale della predetta norma legislativa”

In vero, però una diversa lettura delle norme primarie sembrerebbe imporsi in ordine all' art. 111, c. 1, Cost. che fornisce un interessante spunto a favore della tesi sulla copertura costituzionale del diritto all'esternazione di una piena verità processuale e quindi, necessariamente, del doppio grado di giurisdizione di merito.

Ben vero, a fronte del contenuto di questa norma, non si comprende come all'obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti giurisdizionali non debba seguire un vaglio di merito sugli stessi ma solo un giudizio di legittimità.

La speranza di una rinuncia del legislatore a questo tipo di opzione è fondata: si ha ragione di credere che l'assenza nel d.l. n.98/2011 di tale modifica sia sinonimo di abbandono del progetto.

Il tentativo di mediazione preliminare

Per quanto più specificamente riguarda il tentativo obbligatorio di mediazione di cui alla nuova norma del d.lgs. n.546/92 (l'art. 17-bis così come introdotto dal d.l. n. 98/2011) si può solo affermare che l'intervento legislativo sembra aver definitivamente “tumultuato” il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

Esulando da questo aspetto, tutt'altro che secondario, va rimarcato che le passate esperienze insegnano che i risultati non sono mai stati numericamente esaltanti quando si è messo allo scoperto il naturale contrasto esistente tra l'obbligatorietà del tentativo di conciliazione e il principio di volontarietà che racchiude appunto l'ipotesi negoziale di contenuto transattivo.

Certo che il progetto nasce in un momento in cui il “vento” della transazione soffia forte in un modello di riferimento del processo tributario quale quello civile che, recentissimamente, è stato involto da un ragguardevole numero di casistiche in cui – prima di dare la parola al giudice ordinario - deve essere svolto preventivamente un obbligatorio tentativo di conciliazione.

Gli effetti della novella appena dianzi accennata (già peraltro rimessa – per quel che attiene il processo civile – all’esame della Consulta) saranno vagliati nel tempo, deve però rimarcarsi che spesso però il passaggio obbligato attraverso il tentativo di conciliazione finisce con l’acuire la distanza tra le parti, a maggior ragione quando fa da cornice a tale tentativo una forte componente burocratica.

In tal senso deve altresì essere rammentato che il processo del lavoro, dopo molti anni, ha abbandonato l’obbligo del tentativo transattivo.

L’impressione è che il lodevole intento deflativo, oggi avanzato unitamente ad un provvedimento legislativo che permetterà la sanatoria di molte liti fiscali, debba tener ragione del fatto che tale scopo è raggiungibile solo mediante un adeguato e snello apparato organizzativo della struttura deputata alla mediazione *ex art.17-bis d.lgs. n.546/92* e, soprattutto, per mezzo di incentivi molto più “plebei” come un concreto abbattimento delle sanzioni , invece di recente innalzate rispetto alla vecchia soglia minima.

Senza poi disdegnare la possibilità di permettere la transazione della la lite anche in secondo grado.

In questo contesto, la sanatoria delle liti fiscali di cui al decreto legge del luglio 2009 appare l’ennesimo provvedimento tampone ma non la soluzione del problema.

Conclusioni

Oltre gli aspetti finora rappresentati, l’auspicio è che la riforma – pur tra qualche perplessità e indipendentemente dai suoi apprezzabili intenti – non stravolga un processo che, allo stato, presenta dati di indubbia efficienza .

Infatti, in occasione della giornata celebrativa della giustizia tributaria tenutasi il 15 aprile 2011 presso la Corte di Cassazione, la dott.ssa Daniela Gobbi - incaricata al vertice del Consiglio di Presidenza - ha avuto l’opportunità di ricordare che il giudizio tributario regge in tempi rapidi controversie rilevanti sia sotto il profilo numerico (sono ben 361.000 i ricorsi presentati nell’ultimo anno solare) sia sotto l’aspetto del valore in contesa : sempre nel 2010, ad esempio, sono state decise cause per circa quattordici miliardi di euro, di cui solo tre miliardi per liti afferenti valori inferiori ad € 50.000 e - sulla restante parte - ben quattro miliardi riguardanti cause per un valore superiore ad € 500.000.

Nota

1) Fonte: Sole24ore, 7 marzo 2011 pagg 1 e 3 e 8 marzo pag.31; Italiaoggi, 8 marzo, pag.27.

16 luglio 2011

Antonino Russo