



*Dipartimento di Impresa e Management*

*Cattedra di Diritto Processuale Tributario*

## LA MAGISTRATURA TRIBUTARIA:

Evoluzione storica e indipendenza del giudice: il dibattito in corso

Relatore

Prof. Giuseppe Napoli

Correlatore

Prof. Fabio Marchetti

Candidato

Lorenzo Sacconi

Matricola

664321

Anno Accademico 2015-2016

# LA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

## 1 Evoluzione storica della magistratura tributaria

1.Introduzione.....	4
<i>Dal passato ...</i>	
1.1 Istituzione delle commissioni tributarie.....	8
1.2 Gli anni successivi al 1865 ed il ventennio fascista.....	18
1.3 La Carta costituzionale.....	27
1.4 La riforma del 1972.....	35
<i>... al presente</i>	
1.5 La riforma del 1992.....	46

## 2 Indipendenza e professionalità del giudice tributario: il dibattito in corso

2 Introduzione .....	59
2.1 Requisiti dei giudici tributari.....	63
2.1.1 Membri delle Commissioni Tributarie Provinciali.....	63
2.1.2 Membri delle Commissioni Tributarie Regionali.....	64
2.2 Professionalità del giudice tributario .....	65
2.3 Indipendenza del giudice tributario .....	74
2.3.1 Garanzie di indipendenza poste dal legislatore .....	76
2.4 Apparente mancanza di indipendenza: Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014.....	86

2.4.1 Modalità della nomina del giudice .....	91
2.4.2 Durata del mandato .....	93
2.4.3 Protezione da pressioni esterne .....	95
2.4.4 Indipendenza apparente .....	96
2.5 Ordinanza della corte costituzionale n. 227 del 20 ottobre 2016 .....	105
2.6 Soluzioni praticabili.....	108
Bibliografia.....	118
Riassunto.....	126

# **Evoluzione storica della Giustizia Tributaria**

**1.0 Introduzione – 1.1 Istituzione delle commissioni tributarie – 1.2 Gli anni successivi al 1865 ed il ventennio fascista – 1.3 La Carta Costituzionale – 1.4 La riforma del 1972 – La riforma del 1992**

## **1.0 Introduzione**

Se è vero, come molti pensano, che le istituzioni giuridiche più che frutto del pensiero razionale siano figlie della storia,<sup>1</sup> non appare inutile che queste mie modeste considerazioni sulle Commissioni Tributarie, sulla loro indipendenza e sulla professionalità dei suoi componenti, siano precedute da una panoramica della loro evoluzione nel tempo per meglio comprendere in che modo la giustizia tributaria sia mutata dall'unità d'Italia ad oggi e come, nonostante i lunghi anni trascorsi, non abbia

---

<sup>1</sup> E.Rosini, Poteri di accertamento e processo tributario, in Studi per il centocinquantesimo del C.d.S, Roma, 1981,, II, 118.

ancora raggiunto quella stabilità e compiutezza tale da poter essere considerata una istituzione ormai matura.<sup>2</sup>

In realtà, l'evoluzione del diritto tributario, si pone come una stratificazione nel tempo di norme via via ispirate alle esigenze del momento, senza che possa ravvisarsi una reale cesura con il passato anche laddove la normativa sembrerebbe indicare il contrario, come nella legge 20 marzo 1865, n.2248 All. E, che forse rimane l'unico vero momento, ma sarei tentato di dire tentativo, di distacco con gli indirizzi del passato anche se, a parere di molti, forse più formalmente che sostanzialmente.<sup>3</sup>

Istituite con legge 14 luglio 1864, n. 1830 sull'Imposta di ricchezza mobile e confermate dalla legge 20 marzo 1865, n.2248 All. E, le Commissioni tributarie fin da subito hanno presentato delle attribuzioni tali da escludere che si potesse parlare di semplici organi amministrativi. La stessa riforma prodotta nel ventennio fascista<sup>4</sup>, sia pure allargando a buona parte delle imposte indirette sui trasferimenti la competenza delle Commissioni Tributarie, e recependo principi fondamentali del processo civile, solo in parte connotava di caratteristiche giurisdizionali il contenzioso tributario talchè è opinione corrente che solo con la riforma del 1972<sup>5</sup>, e le sentenze della Corte di

---

<sup>2</sup> G. Chiofalo, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 102; N. Picardi, *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, 2004..

<sup>3</sup> In questo senso Cfr .Giuseppe Patroni Griffi Una giustizia (amministrativa) in perenne trasformazione : profili storico-evolutivi e prospettive, 13 maggio 2013, "Il dato di fondo che si coglie da questa premessa generale di ordine storico è che mai, se non con la legge del 1865 e in realtà nemmeno con quella, in Italia si è assistito a radicali cambiamenti nel sistema delle tutele nei confronti della pubblica amministrazione, ma semmai a un progressivo affinamento delle forme di tutela, con una forte propensione alla duttilità e alla flessibilità dei modelli di riferimento."

<sup>4</sup> R.d. 7 agosto 1936, n. 1639 e r.d. 8 luglio 1937, n. 1516.

<sup>5</sup> D.P.R 26 ottobre 1972, n.636.

Cassazione<sup>6</sup> e della Corte Costituzionale di quegli anni,<sup>7</sup> sia stata conferita piena dignità giurisdizionale agli organi in argomento.

Ciò nonostante, e sebbene ulteriori importanti tasselli<sup>8</sup> siano stati inseriti dall'ultima consistente novella contenuta nel d.lgs. n. 546 del 1992 ed ai successivi interventi ampliativi delle competenze<sup>9</sup>, tali da conferire alle stesse il carattere di giurisdizione generale, ciò non di meno dicevamo, non si è placato nel tempo il dibattito circa la reale indipendenza delle Commissioni tributarie che, nonostante la lunga marcia di avvicinamento ad un modello rispettoso dei principi statuiti dalla Carta Costituzionale continua ad alimentare i dubbi circa la piena rispondenza ai requisiti richiesti dagli artt. 108 e 111 Costituzione.<sup>10</sup>

---

<sup>6</sup> Cfr. sent. 1969, I, 1, 1638; ivi, 1971, I, 1, 1462; ivi, 1972, I, 1, 1650 in *Giur.it*

<sup>7</sup> Corte cost. 27 dicembre 1974, n.287 in *Giur. Cost.*,1974,2970 e Corte cost., 15 luglio 1976, n.215 in *Dir. e prat. Trib.*, 1976, II, 589.

<sup>8</sup> Tra questi è impossibile non menzionare, solo per citarne alcuni, l'istituzione di un organo di autogoverno, il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, con compiti di nomina dei membri delle commissioni, di assegnazione agli uffici direttivi, di formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti, di assegnazione dei ricorsi alle commissioni, l'obbligo di assistenza tecnica, il regime delle spese processuali etc.

<sup>9</sup> l. 28 dicembre 2001, n. 448 – legge finanziaria per il 2002- , che ha esteso la giurisdizione utilizzando l'ampia formula “tributi di ogni genere e D.L. 30 settembre 2005, n. 203, il quale utilizza l'espressione “comunque denominati”

<sup>10</sup>In questo senso anche A. Giordano, *La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa. Storia di un'evoluzione parallela.* in [www.contabilità-pubblica.it](http://www.contabilità-pubblica.it) “ *Nulla o nessuno, meglio della storia, può dimostrare che dal graduale distacco degli organi di giustizia dall'amministrazione attiva è disceso un rafforzamento delle garanzie dei privati e, con questo, dei connotati giurisdizionali degli organi di giustizia tributaria. Circa due secoli sono trascorsi dal contenzioso fiscale interno a quello amministrativo dell'Italia pre-unitaria all'attuale processo tributario innanzi a giudici speciali. E dalla storia di quei due secoli è bene iniziare, per comprendere non solo che cosa è stato e che cosa è, del binomio giurisdizione-situazioni soggettive, ma anche e soprattutto che cosa dovrebbe esserne*”

A riprova di quanto affermato, ci sembra doveroso ricordare come non sia nemmeno di un anno fa la presentazione di un disegno di legge delega *“per la soppressione delle commissioni tributarie provinciali e regionali e per l’istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i tribunali ordinari”* giustificata dalla necessità di un ripensamento della giustizia tributaria che la rendesse più efficiente, trasparente e tempestiva in armonia con i mutati rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> XVII LEGISLATURA, Atti Camera n.3734. Bozza di legge presentata in data 8 aprile 2016, Ermini Ferrante e altri.

## 1.1 Istituzione delle commissioni tributarie

Le Commissioni tributarie vennero istituite con la legge 14 luglio 1864 n. 1830 con la previsione di un doppio ordine di competenze, le Commissioni Comunali o Consorziali competenti in primo grado per le questioni attinenti l'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile<sup>12</sup>, attribuzioni che si sostanziavano in una attività di stima con l'utilizzo e la collaborazione degli agenti di finanza, e le Commissioni Provinciali competenti in grado di appello rispetto alle decisioni di primo grado. A questi due gradi di giudizio se ne affiancò ben presto un terzo, al quale potevano essere sottoposti i ricorsi che riguardassero esclusivamente l'applicazione della legge, istituito con regolamento del 14/8/1864, n.1884: la Commissione centrale.

Le commissioni amministrative servivano per dirimere le controversie tra agenzie delle imposte e contribuenti; la commissione di primo grado era organizzata sul territorio locale e faceva capo al comune o al mandamento; la commissione di secondo grado dipendeva dalle istituzioni provinciali, mentre quella di ultimo grado, la commissione centrale, dipendeva direttamente dallo Stato

---

<sup>12</sup> L'art.6 individuava come redditi :

- a) I redditi iscritti agli Uffici ipotecari nel Regno o altrimenti risultanti da atto pubblico nominativo fatto nel Regno.
- b) Gli stipendi, pensioni, annualità, interessi e dividendi pagati in qualunque luogo e da qualunque persona per conto dello Stato, delle Province, dei Comuni, dei pubblici stabilimenti e delle compagnie commerciali, industriali e di assicurazione che abbiano sede nel Regno;
- c) I redditi di un beneficio ecclesiastico pagati come sopra da una delle Casse indicate nella lettera precedente;
- d) I redditi procedenti da industrie, commerci, impieghi e professioni esercitate nel Regno;
- e) E in generale ogni specie di reddito non fondiario che si produca nello Stato, o che sia dovuto da persone domiciliate o residenti nello Stato".

Sebbene si sia usi far risalire alla citata normativa la nascita del contenzioso tributario così come lo conosciamo nel presente, è pacifico che niente di giurisdizionale si rinvenisse nell'attività svolta dalle prime Commissioni tributarie<sup>13</sup> in quanto solo con la Legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E. confermativa delle stesse si concretizzò quello stacco con il modello dualista di ispirazione francese imperniato sulla centralità del "Conseil d'Etat" che aveva prevalso nella legislazione preunitaria, sia pure con qualche eccezione, e che ben poco aveva garantito il singolo cittadino dalla sudditanza nei confronti di un'amministrazione sovente arrogante e prevaricante.

A ridosso dell'unificazione del novello Stato nato dal Risorgimento, infatti le pressanti esigenze di bilancio conservarono l'impostazione di matrice francese, in contrapposizione al modello belga ispirato alla Costituzione del 1831<sup>14</sup>, con il mantenimento del duplice ordine di giurisdizione, ordinaria per le questioni attinenti i diritti soggettivi, amministrativa per le questioni relative alle imposte indirette ed alle valutazioni di carattere catastale.<sup>15</sup> Solo con la Legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E, dicevamo, si ebbe quello stacco con l'indirizzo precedente e la devoluzione di tutto il

---

<sup>13</sup> In questo senso si veda G.Chironi Nota a sentenza della Cass. SS.UU. 3.6.2013 n. 13899 in la Nuova Procedura Civile, 4, 2013 secondo cui *"Nonostante l'importanza della legge in commento, compito principale delle Commissioni è dato dall'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile, non avendo, tuttavia, tale attribuzione quei caratteri propri della funzione giurisdizionale"* ed anche A. Giordano, Giurisdizione tributaria e morfologia della prova. *"Si era, tuttavia, lontani dagli omonimi organi ai quali è devoluto il contenzioso odierno. Non v'era nulla di giurisdizionale nella funzione e nei caratteri delle Commissioni di allora, che erano essenzialmente preposte all'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile."*

<sup>14</sup> Cfr. U.Borsi, La giustizia amministrativa, pag.106 *"La formula attributiva della competenza giudiziaria in materia di diritti venne desunta dalla costituzione belga del 7 febbraio 1831, nella quale, come già fu detto, l'art.92 dispone che le contestazioni che hanno per oggetto diritti civili sono di esclusiva competenza dei tribunali, e l'art. 93 che le contestazioni che hanno per oggetto diritti politici sono di competenza dei tribunali, salvo le eccezioni stabilite dalla legge "*. Ma nel 1946, come noto anche il Belgio passò al sistema dualistico

<sup>15</sup> leggi 21 aprile 1862, n. 585, n. 586, 587, n. 588, n. 593.

contenzioso al giudice ordinario assicurando, almeno in linea teorica, una tutela di carattere giurisdizionale al cittadino<sup>16</sup>.

E così, a coronamento di numerosi progetti di legge volti a restituire al giudice ordinario tutte le questioni attinenti ai diritti dei privati<sup>17</sup>, l'art. 1 della legge 20 marzo 1865, n.2248 all. E disponeva che *“Tribunali speciali attualmente investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile, quanto in materia penale, sono*

---

<sup>16</sup> Legge 20 marzo 1865, n.2248 All. E art.6 1). *Sono escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli.*(Con sentenza della Corte costituzionale dell'11 luglio 1969, n. 125 è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale del presente comma limitatamente alla parte in cui condiziona l'esercizio dell'azione del contribuente dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria alla pubblicazione del ruolo e all'iscrizione a ruolo dell'imposta.) 2). *In ogni controversia d'imposte gli atti d'opposizione per essere ammissibili in giudizio dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento.*(Comma dichiarato costituzionalmente illegittimo con sentenza della Corte costituzionale del 31 marzo 1961, n. 21, per violazione degli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione.)3). *Nelle controversie relative alle imposte così dirette, come indirette, la giurisdizione ordinaria sarà sempre esercitata in prima istanza dai Tribunali di circondario, ed in seconda istanza dalle Corti d'appello.*

<sup>17</sup> Cfr. il disegno di legge Minghetti del 27 aprile 1861, in Atti parlamentari, Camera dei deputati. Documenti. Sessione 1861-62. Stampato n. 46. Per la restituzione ai tribunali ordinari di tutte le controversie relative ai diritti dei privati. Cfr. l'articolo 1 del detto disegno: *“gli affari del contenzioso amministrativo dei quali nelle varie province conoscono i tribunali speciali od altre autorità diverse dai tribunali ordinari saranno restituiti alla giurisdizione ordinaria o all'amministrazione attiva nei termini e nei modi stabiliti dalla presente legge”*. L'articolo 2 dice inoltre: *“rientreranno nella giurisdizione dei tribunali ordinari: 1. tutte le cause contravvenzionali; 2. le questioni civili relative alle imposte indirette ed anche alle imposte dirette dopo la pubblicazione dei ruoli, escluse le questioni di estimo catastale e di reparto di quote; 3. le contestazioni intorno ai contratti di ogni genere con le pubbliche amministrazioni; 4. ed in genere ogni altra controversia nella quale, sebbene sia interessata l'amministrazione pubblica, si faccia questione di proprietà, di diritti a questa inerenti, dello stato delle persone e di qualunque altro diritto privato che abbia fondamento nelle leggi civili”* e l'articolo 3: *“per gli affari non compresi nel disposto dell'articolo precedente provvederà l'autorità amministrativa con decreto motivato, ammesse le rappresentanze delle parti e uditi i consigli amministrativi che nei diversi gradi sieno istituiti”*.

*aboliti e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge “ e all'art. 2 che “Sono devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie nelle quali si faccia questione d'un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, e ancorché siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa “* In sostanza, si statuiva la fine dei tribunali speciali allora deputati alla giurisdizione del contenzioso amministrativo , la devoluzione alla magistratura ordinaria di tutte le controversie attinenti i diritti civili o politici mentre alla competenza amministrativa rimaneva il giudizio su ogni affare altro dai diritti.

Se nelle intenzioni del legislatore si era approdati così ad una piena realizzazione dei principi liberali ormai patrimonio comune, attuandosi nella sua pienezza il principio di separazione dei poteri con l'affidamento all'autorità giudiziaria di tutta l'attività giurisdizionale, nella realtà dei fatti la mancanza di numerose garanzie, la discrezionalità ancora esercitata dalla pubblica amministrazione e la sua posizione di supremazia rispetto alle richieste ed alle doglianze del cittadino inficiavano non poco questo quadro molto teorico di giurisdizione unica del giudice ordinario.<sup>18</sup>

Innanzitutto l'esplicito disposto degli artt.4 e 5 della legge 20 marzo 1865, n.2248 all. E limitavano fortemente la possibilità d'intervento del giudice ordinario sull'atto

---

<sup>18</sup> Cfr.U.Borsi, la giustizia amministrativa, pag.109 *“Se d'ordinario il riconoscimento dell'esistenza di un diritto soggettivo significa competenza dell'autorità giudiziaria a giudicare della sua lesione, talora non ha invece tale significato. Ciò dipende dal fatto che il nostro ordinamento positivo non ha mai accolto in tutta la sua pienezza il sistema della giurisdizione unica ed anzi ha via via accresciuto il numero e l'importanza delle limitazioni apporratevi nel 1865”.*

amministrativo<sup>19</sup>, da una parte precludendo al giudice la possibilità di incidere sull'atto annullandolo o modificandolo dall'altra circoscrivendo il suo potere d'intervento al solo ristoro del diritto violato. Ristoro anche questo puramente teorico, in quanto sprovvisto di qualsiasi strumento coercitivo nei confronti dell'autorità amministrativa che, pur avendone l'obbligo, non si adeguava al giudicato<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Così l'articolo 4 della legge n. 2248/1865 all. E: *“quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso”*. Cfr. anche l'articolo 5 l. cit.: *“in questo come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi”*.

<sup>20</sup> *Vulnus riparato solo con l'introduzione del giudizio di ottemperanza (o «azione di esecuzione»), storicamente nato come completamento del sistema di giustizia delineato dagli articoli 4 e 5 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, introdotto dall'art. 4, n. 4, della Legge 31 marzo 1889, n. 5992, istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato (c.d. Legge Crispi). Detta norma, ora trasfusa nell'art. 27, n. 4, del R.D. 26 giugno 1924, n. 1054 (Testo Unico delle leggi sul Consiglio di Stato), stabilisce che «Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale decide pronunciando anche in merito [...] dei ricorsi diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'autorità amministrativa di conformarsi, in quanto riguarda il caso deciso, al giudicato dei Tribunali che abbia riconosciuto la lesione di un diritto civile o politico. [...]».*

L'atto amministrativo, in sostanza, non poteva essere revocato o modificato se non adendo le competenti autorità amministrative, le quali si sarebbero dovute conformare al giudicato dei tribunali per quanto riguardava il caso di specie. La citata disposizione era poi integrata e resa ancor più stringente per il giudice dalla successiva norma secondo cui in *“questo come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi”*.

Né possono sottacersi, come gravemente lesive del diritto del singolo, le previsioni di cui al 1° e 2° comma dell'art.6 della citata legge abolitrice del contenzioso. La prima subordinando alla pubblicazione dei ruoli la possibilità di adire l'autorità giudiziaria *“nelle questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette”* la seconda assoggettando al principio del *“Solve et repete”* l'azionabilità del diritto.<sup>21</sup> Dobbiamo arrivare agli anni sessanta del ventesimo secolo per vedere espunte dalla nostra legislazione queste norme grazie a due sentenze della Corte Costituzionale<sup>22</sup> a dimostrazione di quanto possano essere dura a morire una

---

<sup>21</sup> Sul principio del *Solve et repete* A. Salandra, La giustizia amministrativa, cit., 396: *“gli Stati moderni, i quali non più dal demanio pubblico, ma dalle imposte desumono la parte di gran lunga maggiore delle loro entrate, non possono ad ogni modo rinunciare all'esecuzione parata in materia fiscale. (...) Possono soltanto rinunciare, entro certi limiti, al privilegio del Foro e consentire che il magistrato ordinario giudichi sopra l'opposizione del contribuente, il quale abbia obbedito già all'ingiunzione di pagare e tuttavia persista nel ritenere di aver pagato indebitamente; ma non possono subordinare all'esito del giudizio l'adempimento dell'obbligo fiscale”*.

<sup>22</sup> Per l'illegittimità costituzionale dell'art.6, 1°comma della legge abolitrice del contenzioso amministrativo vedasi Corte Costituzionale sentenza 125/1969 secondo cui *“Iscrizione e pubblicazione del ruolo sono atti necessariamente conseguenti all'accertamento che assolvono alla funzione di rendere esigibile il tributo ed esperibile l'eventuale azione esecutiva della finanza. Non è sostenibile che prima della pubblicazione del ruolo manchi un interesse giuridico concreto ed attuale del contribuente a chiedere la dichiarazione giudiziale di illegittimità di un accertamento tributario già compiuto dall'amministrazione ed in relazione al quale è altresì intervenuta nella fase d'impugnazione in sede*

certa “forma mentis” e di quanto lunga ed irta di ostacoli sia stata la strada per arrivare ad una tutela giurisdizionale del contribuente da considerarsi non dico conclusa ma quantomeno ancora solamente accettabile.

Ma, ovviamente, c'è dell'altro, e senza volersi addentrare nelle specificità delle varie situazioni contemplate dalla riforma del 1865 molte delle quali variamente limitative della tutela dei singoli nei confronti dell'autorità amministrativa, basti soffermarsi ad esaminare la posizione del Consiglio di Stato riconosciuto competente a giudicare sui conflitti di attribuzione <sup>23</sup>, “*rectius*”, ed in mancanza di un giudice speciale, su ogni affare altro dai diritti, per toccare con mano la lontananza delle buone intenzioni del legislatore dalla realtà quotidiana. E' di tutta evidenza come un organismo funzionalmente ed organizzativamente collegato con la Pubblica Amministrazione i cui componenti, tra l'altro, non godevano di alcuna garanzia di inamovibilità, non potesse in alcun modo garantire quei requisiti di terzietà ed imparzialità che dovrebbero essere alla base di una qualunque giurisdizione anche se, in questo caso, se non altro, la misura correttiva di una situazione evidentemente non in linea con lo spirito informatore della normativa “*de quo*” è stato emendato in termini relativamente brevi grazie alla previsione della già citata Legge 3761/1877, devolutiva alle Sezioni Unite della Corte di

---

*amministrativa una decisione definitiva delle competenti Commissioni tributarie. Una tempestiva azione di tutela dei propri diritti offre al contribuente maggiori possibilità di ottenere una decisione di accoglimento prima ancora che sia stata soddisfatta, in tutto o in parte, spontaneamente o in via coattiva, l'obbligazione tributaria.*

*Le norme denunciate, quindi, poiché non assolvono allo scopo di tutela di un interesse dell'amministrazione e limitano per contro, frapponendo un ingiustificabile ritardo, la tutela giurisdizionale del soggetto privato, vanno dichiarate costituzionalmente illegittime.”*

<sup>23</sup> F. D'Alessio, *Rapporti e conflitti fra le due sezioni giurisd. del Cons. di stato*, Milano 1912

Cassazione della potestà di decidere sui conflitti di attribuzione che consentì di superare il precedente modello imperniato sulla competenza del Consiglio di Stato.<sup>24</sup>

In realtà, come osservato da molti, la novella del 1865 nasceva con, insite, due grosse criticità, la prima legata alla natura, tipica di tutti i sistemi monisti, di essere tali solo sulla carta perché tutte le esperienze precedenti, coeve e successive, mostrano un ineluttabile slittamento verso una previsione sempre più corposa di giurisdizioni speciali, con ciò, in parte, annullando le distanze che, in maniera forse un po' troppo scolastica, si è usi sottolineare parlando di sistemi monisti e sistemi dualisti<sup>25</sup>

Il secondo elemento critico della riforma risiede, poi, nella difficoltà di individuazione dei diritti civili e politici devoluti al giudice ordinario, che altro non sarebbero che tutte quelle posizioni non collegate ad atti amministrativi od obbligazioni. In questo senso, tutta una serie di situazioni che rinvergono nel provvedimento amministrativo la loro fonte, come quelle derivanti da autorizzazioni di polizia o da provvedimenti

---

<sup>24</sup> Cfr articolo 10 l. 20 marzo 1865, n. 2248 all. D, che così recitava:

*“il Consiglio di Stato esercita giurisdizione propria pronunciando definitivamente con decreti motivati: 1. sui conflitti che insorgono tra l'autorità amministrativa e la giudiziaria; 2. sulle controversie tra Stato e i suoi creditori, riguardanti l'interpretazione dei contratti di prestito pubblico, delle leggi relative a tali prestiti e delle altre sul debito pubblico; 3. sui sequestri di temporalità, sui provvedimenti concernenti le attribuzioni rispettive delle potestà civili ed ecclesiastiche, e sopra gli atti provvisori di sicurezza generale relativi a questa materia; 4. sulle altre materie che dalle leggi generali del Regno sono deferite al Consiglio di Stato, e sopra tutte le questioni che da leggi speciali, non per anco abrogate nelle diverse provincie del Regno, fossero di competenza dei Consigli e delle Consulte di Stato”.*

<sup>25</sup> Cfr. G. Patroni Griffi Una giustizia (amministrativa) in perenne trasformazione : profili storico-evolutivi e prospettive, 13 maggio 2013, *“I due sistemi sono meno marcatamente separati di quanto sembri. Una loro rigida applicazione avrebbe comportato un'alternativa secca: la rigorosa applicazione del principio di divisione dei poteri e dell'indipendenza dell'esecutivo rispetto al giudiziario avrebbe portato a costituire tribunali speciali in seno all'esecutivo; viceversa, la rigida applicazione del principio di legalità avrebbe comportato di deferire la cognizione di tutti i diritti soggettivi, ma solo di quelli riconosciuti tali, ai tribunali ordinari (lasciando però così sforniti di tutela gli interessi non elevati a diritti)”*. In questo senso anche Guicciardi, *La giustizia amministrativa*, Padova 1943, p. 54 e 55.

dell'autorità, le ordinanze contingibili e urgenti, l'area della discrezionalità tecnica rimangono privi di ogni tutela giudiziaria realizzandosi così l'effetto perverso di una riforma che, per sottrarre tutto un ventaglio di situazioni al sindacato di un giudice speciale, ritenuto non sufficientemente terzo rispetto alla materia trattata, finiva per consegnare gran parte di quella stessa materia all'autorità amministrativa.

Questa opera di erosione delle novità introdotte dalla legge 2248/1865 all. E, già contenuta “*in nuce*“ nelle pieghe della normativa stessa, venne poi completata negli anni successivi grazie alla giurisprudenza del Consiglio di Stato <sup>26</sup> costante nel ribadire il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nelle controversie di diritto pubblico e con l'aiuto di una magistratura ordinaria, da un lato in posizione di grave inferiorità nei confronti dell'esecutivo ed intenta a mantenere un profilo basso nei rapporti con lo stesso, dall'altra improntata ad una educazione borghese di stampo conservatore di gran parte dei suoi componenti, che la portò ad enucleare la teoria che contrapponeva due

---

<sup>26</sup> In questo senso le considerazioni di S. Battini in LA GIUSTIZIA AMMINISTRATIVA IN ITALIA: UN DUALISMO A TRAZIONE MONISTA “*Non è vicenda rara quella per cui la cultura giuridica, anziché adeguare le proprie categorie concettuali ai mutamenti del diritto positivo, riconduce questi ultimi agli schemi teorici consolidati, ricorrendo a forzature interpretative. Nel periodo 1865-1877, questo esito fu, per la verità, facilitato dallo stesso legislatore della riforma, che conservò, sia pur provvisoriamente, la funzione di risoluzione dei conflitti fra le autorità giudiziarie e amministrative in capo al Consiglio di Stato. Questo esercitò tale funzione costantemente negando la giurisdizione ordinaria nelle controversie di diritto pubblico con l'amministrazione in virtù di una interpretazione sostanzialmente abrogativa della legge abolitiva del contenzioso. Il Consiglio di Stato affermava che, quando vi fosse un atto dell'autorità amministrativa, nessun diritto potesse mai pretendersi leso, perché il rispetto delle regole di esercizio del potere (le leggi amministrative) non può costituire oggetto di una pretesa individuale azionabile dinanzi al giudice, cioè di un «vero diritto». In tal modo, escludendo che potesse mai verificarsi una fattispecie espressamente prevista e regolata dalla legge del 1865 (cioè la competenza giudiziaria nei casi in cui «la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'Autorità amministrativa»), si riconfermava in via interpretativa, nonostante il contrario dettato legislativo, l'assetto binario consolidato (dove c'è il potere, non c'è il diritto e non c'è il giudice; e viceversa) e quindi la deference nella sua forma più estrema (difetto di giurisdizione in caso di esercizio di poteri amministrativi). Come se la riforma del 1865, sotto tale profilo, non fosse mai intervenuta”.*

categorie di atti, quelli di gestione e quelli d'imperio, quest'ultimi sottratti alla giurisdizione del giudice ordinario, finendo così per contribuire a quell'opera di sterilizzazione della parte innovativa contenuta nella Legge 2248/1865, all. E.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> Cfr Cfr. G. Patroni Griffi, cit. pag.10 “ *la categoria dei giudici ordinari, il cui connotato distintivo rispetto ai tribunali del contenzioso era costituito dal rappresentare un potere autonomo e indipendente, versava in una situazione oggettivamente difficile.*” Essi si rivelarono “*persino poco proclivi a spingere il loro sindacato fin dove legalmente potevano, con vantaggio per i buoni rapporti fra Potere giudiziario e Potere esecutivo, ma con danno per l'efficace tutela dei diritti individuali*” , rimarca inoltre il fatto che il giudice negava la giurisdizione nelle fattispecie in cui il comportamento del soggetto pubblico coinvolgesse le funzioni amministrative.

## 1.2 Gli anni successivi al 1865 ed il ventennio fascista

Per trovare un primo coordinamento tra la configurazione delle competenze delle Commissioni tributarie e quelle attribuite al giudice ordinario bisogna arrivare all'art.12 della Legge 28 maggio 1867 n. 3719, poi trasfuso nell'art.53 del testo unico sull'imposta di ricchezza mobile, R.D. 24 agosto 1877, n.4021. In base a tale novella, infatti, fu possibile ricorrere al giudice ordinario, con la sola esclusione delle questioni di estimazione del reddito e per la sola applicazione della legge, avverso le decisioni della Commissione centrale, nel frattempo istituita con il Regio decreto 28 giugno 1866, n.3023 titolato " *per l'imposta fondiaria sui terreni, sui fabbricati e sui redditi della ricchezza mobile* ", e competente sia per i conflitti tra comuni e consorzi sia per i casi di iscrizione dello stesso contribuente nelle liste di più comuni di diverse Provincie.<sup>28</sup> E' con tale normativa<sup>29</sup> che si perviene finalmente a quell'assetto destinato a resistere fino alla riforma del 1972 che si snoda attraverso un doppio binario di autotutela, uno attraverso i tre gradi delle commissioni tributarie comunali, provinciali e centrale e l'altro avanti al giudice ordinario e destinato ad ampliarsi con successivi interventi fino

---

<sup>28</sup> Art. 53 T.U.sull'imposta di ricchezza mobile R.D. 24 agosto 1877, n.4021 recepisce l'art.12 legge 28 maggio 1867, n.3719 " *Contro le decisioni della Commissione centrale non è ammesso ulteriore richiamo in via amministrativa, salvo il ricorso all'autorità giudiziaria a tenore delle vigenti leggi; però non si potrà deferire alla autorità giudiziaria nessuna decisione delle Commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi.*

*Il diritto di ricorso all'autorità giudiziaria sarà, per qualsivoglia questione riguardante il debito dell'imposta, prescritto nel termine di sei mesi dal giorno della pubblicazione del ruolo o dalla applicazione della ritenuta.*

<sup>29</sup> Cfr. Regio decreto 28 giugno 1866, n.3023 art.13 : " *Contro le decisioni della Commissione centrale non è ammesso ulteriore richiamo in via amministrativa, salvo il ricorso all'autorità giudiziaria a tenore delle vigenti leggi; però non si potrà deferire all'autorità giudiziaria nessuna decisione delle Commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi*"

a ricomprendere tutto il settore delle imposte diretta ed anche un importante quota, ma in epoca più recente, di quelle indirette.

Il citato doppio ordine di tutele fu comunque preceduto, ed in un certo senso necessitato, dal cambio del metodo di determinazione dell'imposta che passò dal sistema del "contingente" a quello della quotità, in vigore dal 1° luglio 1866 per effetto della legge 28 giugno 1866, n.3023.<sup>3031</sup>

In sostanza, mentre con il sistema del contingente si determinava l'importo che doveva essere esatto in ogni singolo comune e quindi l'azione di accertamento dell'imposta da pagare da parte del singolo si riverberava in danno o in vantaggio per gli altri che si sarebbero dovuti accollare una quota maggiore o minore del contingente, con l'introduzione della imposizione per quotità veniva a cadere ogni solidarietà tra cittadini dello stesso comune riguardo al debito d'imposta del singolo e contemporaneamente cessava ogni certezza da parte dello stato di incamerare il tributo stimato. Tutto questo ovviamente portò ad un graduale spostamento delle competenze dalle commissioni, che con la legge istitutiva del 1864 art.23 ne avevano l'esclusiva, agli agenti di finanza<sup>32</sup> ai sensi dell'art.10 della legge 28 giugno 1866, n.3023<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Art.3 R.D. 28 giugno 1866, n. 3023 *"L'imposta sui redditi della ricchezza mobile è stabilita dal 1° luglio 1866 nell'aliquota uniforme dell' 8 per cento sopra il reddito imponibile di ciascun contribuente.*

<sup>31</sup> Così in Camera dei Deputati, sessione 1867, Prima della X legislatura, Relazione della commissione sul progetto di legge presentato dal ministro delle finanze nella tornata del 10 marzo 1868 *"Si decise invece che, a partire dal secondo semestre del 1866, si abbandonasse il sistema del contingente per ricorrere a quello delle quotità; fosse la tassa sugli stipendi dei pubblici funzionari, sulle società e corpi morali, prelevata per ritenuta diretta; ed il minimum del reddito soggetto ad imposta fosse da 250 lire imponibili, elevato a 400"*

<sup>32</sup> Cfr. O. Quarta, Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile, II, 261 *"Con l'imposta di quotità gli interessi si spostarono; poiché la parte d'entrata che viene nascosta non diventa più l'occasione di un aumento di tassa per un altro cittadino, che non la nasconde, ma è una perdita pura e netta che da il Governo, è una diminuzione certa e reale d'entrata che risente l'erario pubblico. Laonde, per rispondere a questo concetto informatore del nuovo sistema, si doveva necessariamente conferire al Governo, e per*

Certo, anche se a seguito di tali riforme le commissioni vennero ad assumere una funzione preminentemente contenziosa rispetto all'operato dell'amministrazione finanziaria, e nonostante l'autorevole parere di eminenti studiosi<sup>34</sup> in tal senso concordi nel riconoscere la natura giurisdizionale delle Commissioni " *de quo*", non si può sottacere la totale mancanza di terzietà e indipendenze degli organi in argomento alla luce della composizione dei collegi giudicanti formati da giudici designati dalle rappresentanze comunali e consorziali e dal Governo per le commissioni di primo grado e dal Consiglio provinciale, dalla Camera di Commercio, dalla Direzione generale delle tasse e dal Prefetto per quanto concerne i membri delle Commissioni provinciali d'appello.<sup>35</sup>

E' altresì doveroso rimarcare come forte rimanesse l'attività di tipo amministrativo svolto dalle commissioni sia perché l'attività degli agenti di finanza si era sovrapposta a quella delle commissioni nella determinazione dei redditi del contribuente ma non l'aveva del tutto sostituita, sia perché le commissioni mantenevano un potere autonomo

---

*esso ai suoi agenti di finanza, la piena facoltà di stimare al giusto l'entrata, perché non fosse defraudato l'erario".*

<sup>33</sup> Art.10 R.D. n.3023/1866 cit. *"Le liste dei contribuenti preparate dalle Giunte municipali, e le dichiarazioni fatte dai contribuenti verranno rivedute ed appurate da uno o più agenti finanziari ai quali sono date tutte le facoltà che la Legge 14 luglio 1864, n.1830, attribuisce alle Commissioni di sindacato"*

<sup>34</sup> Per la qualificazione di giurisdizioni amministrative speciali cfr. S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo Trattato completo di diritto amministrativo italiano*, Fano,1907, cit.577 e ss *" la competenza giudiziaria è ristretta, normalmente, solo alle questioni che riguardano la tassabilità del reddito( si debeat),mentre le controversie relative all'accertamento e all'ammontare delle imposte (quantum debeat) sono deferite a giurisdizioni amministrative speciali.*

<sup>35</sup> Art.11 R.D. n. 3023/1866 *"Le rappresentanze comunali o consorziali nomineranno due delegati, che uniti ad un delegato del Governo formeranno una Commissione alla quale potranno ricorrere i contribuenti"* e art.12 R.D. citato *"La Commissione provinciale d'appello sarà composta di cinque membri, uno nominato dal Consiglio provinciale, un altro nominato dalla Camera di commercio della Provincia o del Capoluogo della Provincia, e due nominati dalla Direzione generale delle tasse; il quinto sarà nominato dal Prefetto ed avrà la presidenza della Commissione"*

di rideterminazione dell'imposta che esulava vuoi dalle richieste dell'agente di finanza vuoi dall'iniziativa del contribuente.

Questi poteri di revisione e rettifica connaturati alla nascita stessa delle Commissioni sono stati poi ripresi e confermati con l'art 2 della Legge 11 agosto 1870, all. N e quindi trasfusi nell'art.43 t.u.24 agosto 1877, n.4021 talché c'è chi è stato portato ad affermare che *"E' evidente come il potere riconosciuto alle Commissioni sia una conseguenza .... della loro natura prevalentemente amministrativa"* <sup>36</sup>. Questo potere di amministrazione attiva, che consentiva non solo l'integrazione ma anche la sostituzione nell'attività dell'amministrazione finanziaria era peraltro correlato da poteri istruttori del tutto analoghi a quelli a disposizione dell'agente di finanza. <sup>37</sup>Questo ulteriore connotato, legato alla possibilità di ripercorrere tutto l'iter procedimentale per ricostruire ex novo la fattispecie impositiva, non poteva che essere, a detta di molti, che un ulteriore potente indizio della natura amministrativa degli organi in discussione.

Queste dunque le ambiguità che agitavano la dottrina a ridosso degli anni 80 e 90 del XIX secolo ma che hanno continuato a far discutere anche nei decenni successivi e fino alla Costituzione Repubblicana.

Quello che però qui, ci preme ancora una volta sottolineare, è come anche questi passaggi che siamo andati tratteggiando, denotino, pur nelle contraddizioni presenti e

---

<sup>36</sup> In questo senso cfr. S. Donatelli, L'avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo, in Studi di diritto Tributario

<sup>37</sup> In senso conforme alla natura prevalentemente amministrativa delle Commissioni tributarie cfr. A. Tesauro, le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie, e C. Magnani, Il processo tributario, Contributo alla dottrina generale, Padova, 1965.

Nello stesso senso anche B. Cocivera, Concordato tributario, in Enc. dir., Milano, 1961 secondo il quale questo potere di integrazione *"Trovò una sua giustificazione, all'epoca in cui fu emanato il T.U. di ricchezza mobile, per la natura più amministrativa che tributaria delle Commissioni tributarie"*

Contra E. Allorio, Diritto Processuale tributario, 1955 secondo cui si dovrebbe parlare anche in campo tributario di volontaria giurisdizione e quindi questa attività non inficerebbe la natura prevalentemente giurisdizionale dell'attività svolta dalle Commissioni

con le limitazioni imposte dai tempi non ancora maturi, una sforzo di affinamento della normativa una tensione continua verso un modello più propriamente giurisdizionale quale ancora oggi non compiutamente realizzato.

La citata evoluzione della giustizia tributaria, contraddistinta da un duplice percorso, uno teso al progressivo adeguamento del processo tributario al processo civile, il secondo rappresentato dall'incessante accrescimento della cognizione della giurisdizione tributaria, continua anche negli anni successivi e conosce, nel ventennio fascista, un importante riordino della materia, assolutamente in linea col citato percorso evolutivo, con l'adozione del R.D.L. 7 agosto 1936, n.1639, titolato "*Riforma degli ordinamenti tributari*" convertito in legge 7 giugno 1937, n. 1016, e il R.. 8 luglio 1937, n.1516 titolato "*Norme relative alla costituzione ed al funzionamento delle commissioni amministrative per le imposte dirette e le imposte indirette sugli affari*" normative, queste, finalizzati ad un riordino in senso ampliativo delle competenze delle commissioni tributarie nonché ad una riforma del processo tributario che recepisce alcune garanzie già previste da quello civile in ordine ai diritti delle parti.

Ed infatti alla competenza delle Commissioni, già estese all'imposta sui fabbricati nel 1889 ed all'imposta complementare sul reddito nel 1925, si aggiunsero anche le liti conseguenti all'applicazione delle imposte di registro, successione, surrogazione ed ipotecarie<sup>38</sup> condensandosi così in un primo nucleo di giurisdizione di carattere generale<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Art.28 R.D.L. 7 agosto 1936, n.1639 "*La risoluzione in via amministrativa delle controversie relative all'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, qualunque sia la natura della contestazione ed il valore presunto dei beni, è demandata alle commissioni amministrative per le imposte dirette.*

*Rimangono ferme le disposizioni vigenti per quanto concerne la risoluzione delle controversie in materia di bollo, tassa scambi, concessioni governative ed ogni altra tassa sugli affari od a queste assimilata. "*

Anche sul fronte del progressivo allineamento del modello del processo tributario ai principi informatori di quello civile, le norme in esame costituiscono un indubbio progresso. In questo senso si vedano le norme sulla notifica in caso di audizione personale, di accesso agli atti e di presentazione di memorie aggiunte<sup>40</sup> e quelle in merito alla pubblicazione, notificazione e impugnazione delle decisioni.<sup>41</sup>

Ciò nonostante, ed impregiudicato il giudizio sull'evidente progresso in senso giurisdizionale della configurazione degli organi "*de quo*", molto forte rimane l'impronta amministrativa che caratterizza le commissioni sia nella loro costituzione che nel loro funzionamento.

Innanzitutto è lo stesso legislatore del 1936 a qualificare amministrativa la risoluzione delle controversie affidata alle commissioni che vengono ora riordinate in distrettuali (in sostituzione delle mandamentali)<sup>42</sup>, provinciali e centrale, così come è la stessa intitolazione del R.D. 8 luglio 1937, n.1516 a definire amministrative le commissioni per le imposte dirette e le imposte indirette sugli affari.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Cfr. A. Giordano, La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa. Storia di un'evoluzione parallela, in [www.contabilità-pubblica.it](http://www.contabilità-pubblica.it) " *Ebbe, pertanto, attuazione un protomodello di giurisdizione dal carattere sostanzialmente generale*".

<sup>40</sup> Art.24 R.D. 8 luglio 1937, n.1516 " *Al contribuente che abbia fatto domanda di audizione personale deve essere notificato apposito avviso, almeno dieci giorni prima dell'udienza fissata per la discussione del ricorso.*

*Il contribuente ha facoltà di consultare presso la segreteria della commissione il rapporto dell'ufficio e gli atti ad esso allegati fino al giorno antecedente alla seduta nella quale il ricorso deve essere discusso.*

*Il contribuente ha pure facoltà di presentare alla commissione note aggiunte e documenti fino a cinque giorni prima della seduta...."*

<sup>41</sup> Artt. 34,35 e 37 R.D. 8 luglio 1937, n. 1516;

<sup>42</sup> Artt. 22 e 23 R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639;

<sup>43</sup> Nel senso della natura amministrativa delle commissioni in quanto definite tali dalla normativa del 1936/1937 cfr. A.D. Giannini, La giurisdizione tributaria, da Monografie, in [legislatura.camera.it](http://legislatura.camera.it), contro

Coerentemente a tali premesse, la composizione degli organi di giustizia tributaria è fortemente attratta nell'orbita governativa. La stessa nomina dei membri delle commissioni è così attribuita in parte all'Intendente di Finanza, per le nomine relative alle commissioni distrettuali, ed in parte al Ministro delle finanze per quelle relative alle commissioni provinciali. A nulla, a questo proposito, rileva che nella designazione dei possibili membri intervenissero le unioni provinciali od interprovinciali sindacali<sup>44</sup>, scegliendoli tra i cittadini contribuenti residenti nel distretto nel primo caso, e, per la metà dei componenti delle commissioni provinciali, su designazione del consiglio provinciale dell'economia corporativa nel secondo caso<sup>45</sup>. Il "vulnus" ai principi di terzietà e imparzialità del giudice tributario è di tutta evidenza e risiede, sia nei poteri di scelta dell'Intendente di finanza, del Prefetto e del Ministro, sia in quelli delle stesse corporazioni, compartecipi nella designazione dei componenti le commissioni, chiamate a tale compito, non già in rappresentanza delle istanze dei contribuenti, come

---

quella da lui definita la dottrina prevalente "L'opinione largamente dominante ravvisa in queste commissioni il carattere di giurisdizioni speciali, deducendone le seguenti conseguenze :

a) che non è dato altro rimedio contro le decisioni da esse emanate se non il ricorso alle sezioni unite della Corte di cassazione a termini dell'art. 374 Codice proc. civ.;

b) che l'autorità giudiziaria, successivamente investita della controversia d'imposta, non può estendere il suo sindacato alla regolarità del procedimento svoltosi dinanzi alle commissioni, essendo i due procedimenti fra loro indipendenti;

c) che, per questa istessa ragione, non è precluso al debitore di sottoporre all'autorità giudiziaria nuove questioni non proposte dinanzi alle commissioni.

<sup>44</sup> Art.24 R.D.L. 7 agosto 1936, n.1639 " I membri effettivi e supplenti (delle commissioni distrettuali) sono scelti esclusivamente fra i cittadini contribuenti alle imposte dirette residenti nel distretto dell'ufficio.

La scelta avviene su designazione di un numero triplo dei membri da nominarsi, fatta dalle unioni provinciali od interprovinciali sindacali".

<sup>45</sup> Art.25 R.D.L. 7 agosto 1936, n.1639 " I membri, effettivi e supplenti, sono scelti per metà fra magistrati dell'ordine giudiziario e funzionari dello stato in attività di servizio o a riposo, per metà su designazione del consiglio provinciale, dell'economia corporativa"

esplicitamente escluso dall'art. 27 R.D.L. 7 agosto 1936, n.1639, bensì in quanto esperte delle attività produttiva svolte sul territorio<sup>46</sup>. Non solo, ma in quanto espressione dello stato corporativo anch'esse inserite, secondo la logica sottesa, nell'organizzazione politico - amministrativa dello stato, rendendo in questo modo vieppiù stringente il controllo governativo sull'operato della giustizia tributaria.

Accanto a tutte queste considerazioni, rimaneva, pur sempre, come argomento principe in favore della natura amministrativa del procedimento davanti le commissioni, insieme, verrebbe da dire oltre, ai poteri pervasivi attribuiti all'Intendente previsti agli artt. 20,21 e 29 del R.D. 8 luglio 1937, n.1516 nel sorvegliare l'andamento dei lavori, nel poterne disporre lo scioglimento in caso di irregolare funzionamento o per gravi motivi e di poter assistere alla votazione ed alla discussione in camera di consiglio, rimaneva pur sempre, dicevamo, quel *“Poter di aumentare i redditi di ricchezza mobile che siano stati accertati dall'agente”* già previsto nell'art.43 t.u.24 agosto 1877, n.4021 e di cui si confermava la vigenza.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> E. Rosini, Le commissioni tributarie: una storia parallela, cit., pag.81 *“Poiché l'art.27, 1° comma, dello stesso R.D.L. (7 agosto 1936, n.1639) esclude che i membri delle commissioni rappresentino” interessi territoriali, di categoria o di parte”*, deve ritenersi che il loro apporto alle decisioni dovesse consistere nella loro personale conoscenza delle attività produttive, garantita dalla residenza e dal tipo di designazione”.

<sup>47</sup>Per un esame dettagliato di tutte le argomentazioni favorevoli alla natura amministrativa delle Commissioni tributarie Cfr. L. Ragnisco, Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie, in Riv.it.dir.fin., 1943,I,1 e ss. secondo cui sono argomenti decisivi a) l'opera di mera revisione amministrativa operata, b) il dato letterale della normativa circa la qualificazione di amministrativa delle commissioni e l'esame in via amministrativa dei ricorsi, c)la facoltà di aumentare i redditi, d)i poteri istruttori di ufficio analoghi a quelli dell'agente di finanza, e)le norme sulla costituzione degli organi e sulle votazioni analoghe a quelle dei collegi amministrativi, f)la facoltà di presenziare alla discussione ed alla votazione del rappresentante della finanza, g)la mancanza di oralità come regola generale, h) la mancanza di un obbligo di motivazione delle decisioni di carattere generale, i)la mancanza dell'obbligo di sottoscrivere la decisione da parte di tutti i partecipanti alla votazione, l) la presenza anomala di sei

Con R.D.L. 13 marzo 1944, n.88 vi fu, infine, una modifica a parere di molti incompleta e formulata in maniera non adeguata<sup>48</sup>, volta, per quanto riguarda questo nostro studio, ad espungere, dalla normativa relativa alla formazione delle Commissioni tributarie, tutti i riferimenti all'organizzazione corporativa in via di smantellamento con la caduta dello stato fascista. Questa novella, dettata da ragioni politiche contingenti e potremmo dire insopprimibili, se possibile peggiorò quegli aspetti di indipendenza e terzietà delle Commissioni, peraltro già claudicante, eliminando dal meccanismo di scelta dei componenti delle Commissioni stesse quella componente territoriale che attraverso le organizzazioni corporative si era fatta portatrice, almeno in parte, degli interessi del contribuente.

---

gradi di giudizio, m) la mancanza della previsione al ricorso in Cassazione avverso le decisioni della Commissione centrale, n) la previsione di un appello incidentale e quella del ricorso per revocazione non sono incompatibili con il sistema di ricorsi amministrativi, o) la composizione di controversie non è di per se indice di giurisdizionalità dell'attività, p) la qualificazione di amministrativa è stata utilizzata dal legislatore vigente la controversia circa la natura dell'organo sicchè non può essere indifferente il suo utilizzo, q) non può considerarsi l'attribuzione di amministrativa quale ellittica rispetto a Commissioni giurisdizionali amministrative r) analogo discorso per le decisioni che si qualificano prese in sede amministrativa.

<sup>48</sup> F.G. Scoca, *Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale*, in *Giur.cost.*, 1964 pag.1094 " *Le norme introdotte nel 1944, concepite oltretutto in fretta, come dimostrano alcuni difetti di formulazione, data la loro finalità, non hanno inteso variare il sistema di reclutamento, articolato su un doppio ordine di scelte, né hanno inteso limitare i poteri dell'Amministrazione finanziaria sulle Commissioni ed i loro componenti.*"

### 1.3 La Carta costituzionale

Ma è con l'adozione della Costituzione repubblicana (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27 dicembre 1947) e entrata in vigore il 1° gennaio 1948, che il dibattito circa la natura amministrativa o giurisdizionale delle Commissioni tributarie acquista quella centralità che prima non aveva avuto rispetto al funzionamento ed alla sopravvivenza stessa degli istituti di giustizia tributaria, mutando radicalmente i termini della questione alla luce dei problemi suscitati da numerosi articoli della Carta Costituzionale nonché dalla VI disposizione transitoria.

Da una parte, infatti, l'art.102 della Costituzione vietò l'istituzione di nuovi giudici speciali e con la VI disposizione transitoria venne disposto l'obbligo di procedere entro cinque anni alla revisione di quelli esistenti, dall'altra l'art.113 impose la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi nei confronti degli atti amministrativi.

E' così che, almeno in un primo momento, riconoscendosi ad opera della Corte Costituzionale ( ma conforme anche l'avviso della Corte di cassazione<sup>49</sup> ) la natura giurisdizionale dell'attività delle commissioni fu possibile il loro mantenimento in vita attribuendogli la qualifica di giurisdizione speciale preesistente alla Carta Costituzionale e di conseguenza quella legittimazione ad operare fino alla revisione prevista dalla VI disposizione transitoria, cosa che, viceversa, non avvenne per numerosi altri organi di giustizia amministrativa dichiarati illegittimi dalla Corte e le cui competenze confluirono poi in quelle dei Tribunali amministrativi regionali.

---

<sup>49</sup> Cfr Cassazione SS.UU nn.2175 e 2201 del 1969

In tal senso si veda la sentenza della Corte Costituzionale del 18 gennaio 1957, n.12 per la quale *“or non è dubbio che le Commissioni tributarie - pur comunemente chiamandosi amministrative per ragioni storiche e tradizionali che non è il caso di qui indagare - costituiscono organi di giurisdizione speciale. Siffatta natura delle Commissioni tributarie è ormai pacificamente ammessa dalla giurisprudenza e dalla massima parte della dottrina”*. Si veda anche la già citata sentenza 1° marzo 1957, n.41 e la 81/1958 che afferma essere *“superfluo indugiarsi preliminarmente sulla questione relativa al carattere di organi giurisdizionali delle Commissioni tributarie, nel novero delle quali va compresa la Commissione che ha emesso l'ordinanza di rinvio, giacché tale carattere è stato riconosciuto con costanti precedenti pronunzie di questa Corte (da ultimo sent. 41 del 1 marzo 1957), in conformità, del resto, alla giurisprudenza delle Sezioni unite della Corte di cassazione.*

Per quanto concerne, poi, la VI disposizione transitoria, il termine di 5 anni previsto nel corpo della norma per portare a termine l'operazione di revisione, era stato nel frattempo derubricato a meramente ordinatorio in quanto a detta della Corte Costituzionale *“Ai fini della dimostrazione della non perentorietà del termine, deve osservarsi che al differimento dell'entrata in vigore del principio della unità della giurisdizione, rispetto alle giurisdizioni speciali, non ha corrisposto, nella Costituzione, un'espressa comminatoria di cessazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali. In difetto di una tale norma sanzionatoria, per sostenere l'avvenuta soppressione delle giurisdizioni speciali esistenti, bisognerebbe dimostrare, per altra via, l'esistenza di una prescrizione del genere, implicita nel sistema. E però questa una dimostrazione che non si riesce a dare in modo convincente”*<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> Cfr Corte Cost., 1° marzo 1957, n.41 e massima n. 271” *Dagli artt. 103 e 111 della Costituzione, nonché dalla VI disposizione transitoria, si evince la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all'entrata in vigore*

Naturalmente non sono mancate critiche in ordine a questa posizione della Corte soprattutto in ragione della frettolosa affermazione secondo la quale sarebbe stata ormai pacifica l'acquisizione in dottrina e giurisprudenza della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Considerazione senz'altro vera per quanto riguarda la giurisprudenza della Corte di Cassazione ma non altrettanto rispondente al pensiero dottrinario da sempre molto controverso sulla questione e spesso indirizzato verso la natura giurisdizionale, più in regione dei benefici effetti che questa valutazione avrebbe comportato per il contribuente che non *“sullo studio del modo col quale esse esplicano la loro attività o addirittura dei criteri che presiedono alla loro composizione”*.<sup>51</sup>

D'altra parte, come è stato opportunamente ricordato in sede di commento alla sentenza n.103 del 7 dicembre 1964, le commissioni tributarie nascono, nella legislazione postunitaria, come *“organi amministrativi, con attribuzioni e funzioni amministrative, e inquadrati nell'Amministrazione finanziaria”*. L'evoluzione successiva è stato per lo più giurisprudenziale ed il recepimento di tale indirizzo da parte del legislatore incompleto e solo parzialmente organico, sicché *“assume valore sicuramente critico l'accettazione come irrefutabile di un dato che tale non è.”*<sup>52</sup>

Sempre nel solco del salvataggio delle Commissioni tributarie sotto il profilo della indipendenza del giudice garantito dall'art.108 della Costituzione, si devono tra l'altro

---

*del nuovo testo costituzionale, nonche' la precisa volonta' dei costituenti di demandare al legislatore ordinario di procedere alla loro revisione gradualmente, in tempi diversi. Il termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione, fissato dalla citata disposizione transitoria per questa opera di revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti, ha pero' solo carattere ordinatorio essendosi affidata alla valutazione discrezionale del Parlamento, destinatario dell'obbligo, la scelta del momento per procedervi.”*

<sup>51</sup> Cfr. Maffezzoni, Per l'indipendenza del giudice tributario, in Jus, 1963, pag.499

<sup>52</sup> F.G. Scoca, Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale, cit. pag.1093.

segnalare le sentenze 4 luglio 1963, n.132 sulla presenza nel collegio giudicante di un funzionario dell'Ufficio tecnico erariale secondo la quale “ *appare, pertanto, chiaro che il legislatore ha voluto comprendere fra i membri effettivi un funzionario dell'Ufficio tecnico erariale non come rappresentante dell'Amministrazione, tenuto quindi ad osservare le direttive, ma in quanto, per il servizio prestato in un ufficio specializzato nella materia, egli può portare, nelle decisioni delle Commissioni, un contributo di conoscenze e di esperienze che è difficile possa essere dato da altri. Il che è confermato dalla circostanza che la scelta può cadere anche su un funzionario a riposo.* ” e quindi non lesivo del principio di cui all'art.108 citato e la 3 dicembre 1964, n.103 sul procedimento di formazione delle Commissioni distrettuali <sup>53</sup>.

---

<sup>53</sup> Per la sentenza 103/1964 Cfr la Massima 2252 “*Le norme contenute negli artt. 2 e 4 del R.D.L. 13 marzo 1944, n. 88 e negli artt. 2, 5, 7 e 10 del R.D. 8 luglio 1937 n. 1516, relative al procedimento di formazione delle commissioni distrettuali delle imposte dirette, contengono criteri sufficienti per la scelta dei membri effettivi e supplenti delle Commissioni, nonché garanzie idonee per assicurare ad essi quella indipendenza e quella posizione "super partes" che sono attributi connaturali alla funzione giurisdizionale. Le norme stesse non sono in contrasto col precetto dell'art. 108, comma secondo, della Costituzione che vuole assicurata l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali. L'inaMOVibilità e' requisito necessario per assicurare anche ai giudici delle giurisdizioni speciali l'effettiva indipendenza per il periodo nel quale esplicano le loro funzioni. I componenti delle commissioni distrettuali delle imposte durano in carica quattro anni e non possono essere revocati per alcun motivo, ne' dichiarati decaduti salvo in caso di trasferimento della residenza in altro distretto o perdita della qualifica di contribuente, nonché i casi previsti dall'art. 7 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516. Avuto riguardo ai criteri che regolano le eventuali dichiarazioni di decadenza dei componenti delle commissioni distrettuali, ben può ritenersi che la inamovibilità e, con essa, l'indipendenza di detti componenti siano sufficientemente assicurate” e la Massima 2253 “*I membri delle commissioni distrettuali delle imposte non sono soggetti all'Intendente ma, al pari degli altri giudici sono soggetti soltanto alla legge in quanto l'art. 27 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 sulla riforma degli ordinamenti tributari stabilisce espressamente che il giudizio dei componenti le commissioni sarà indirizzato esclusivamente alla applicazione della legge, ed aggiunge che essi hanno tutti identica funzione, esclusa ogni particolare rappresentanza di interessi territoriali, di categoria o di parte. La "nomina su designazione" da parte dell'Intendente di finanza dei membri delle commissioni distrettuali delle imposte dirette, non pone il contribuente in uno stato di inferiorità rispetto all'amministrazione finanziaria sia perché gli istituti della ricsuzione e dell'astensione previsti dagli artt.**

Anche per questo indirizzo della Corte relativo non sono mancate riflessioni critiche da parte della dottrina, sia in funzione di tutte quelle problematiche che siamo andati sin qua esponendo circa i criteri di selezione e di funzionamento delle Commissioni, sia da un punto di vista squisitamente politico perché è stata rimproverato alla Corte di aver in un certo senso tradito quella sua funzione di stimolo nei confronti del legislatore contribuendo così al ritardo con cui si è poi pervenuti all'ammodernamento della legislazione.<sup>54</sup>

Nonostante questo riconoscimento della natura giurisdizionale degli organi "de quo", che potremmo definire in quegli anni pacificamente accettato anche da parte della Corte Costituzionale, nel 1969 si assiste ad un brusco dietrofront della Consulta che con due sentenze, la n.6 del 29 gennaio 1969 sulle commissioni comunali per i tributi locali<sup>55</sup> e la n.10 del 30 gennaio 1969 sulle commissioni per i tributi erariali<sup>56</sup>, ribalta la visione

---

*51 e 52 c.p.c. - agevolmente applicabili anche ai componenti delle commissioni, stante la presenza dei membri supplenti (due per ogni sezione) - valgono ad assicurare il requisito dell'imparzialità del giudizio con riguardo alla singola controversia, sia perché il processo davanti alle commissioni è disciplinato in modo da assicurare la piena esplicazione del diritto di difesa da parte del contribuente"*

<sup>54</sup> F.G. Scoca, Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale, cit.

<sup>55</sup> Cfr sentenza 6/1969 citata, massima 3100 *"Denotano il carattere amministrativo delle commissioni per i tributi locali, non essendo connaturali all'essenza degli organi giurisdizionali: a) il potere delle commissioni, ex art. 280 del t.u. per la finanza locale, di aumentare ex officio la base imponibile accertata; b) la possibilità (ex art. 270 t.u.) che la commissione giudichi con la presenza della sola metà dei componenti; c) il potere del prefetto (art. 291 t.u.) di sciogliere la commissione; d) i tre gradi di giurisdizione ordinaria ammessi (ex art. 285 t.u.), sulle questioni decise dalla commissione comunale, dopo esperiti i ricorsi alla sezione speciale della G.P.A. e alla commissione centrale."*

<sup>56</sup> Cfr sentenza 10/1969 citata, massima 3108 *"Dalla ricostruzione sistematica di tutta la disciplina positiva, relativa alla composizione, ai poteri, al funzionamento delle Commissioni per la decisione delle controversie in materia di imposte dirette e indirette sugli affari, emergono diverse circostanze non conciliabili con il carattere giurisdizionale di quegli organi, dalle quali deve desumersi la natura amministrativa delle dette Commissioni. Pertanto, le questioni di legittimità costituzionale proposte dalle Commissioni per i tributi erariali debbono essere dichiarate inammissibili, per la mancanza, negli organi proponenti, della natura giurisdizionale"*.

precedente schierandosi per la natura amministrativa del contenzioso avanti alle Commissioni tributarie.

Le argomentazioni decisive della Corte, stavolta, prendono in considerazione aspetti che potremmo definire fin troppo noti ed ampiamente sottolineati dalla dottrina già in commento alla legislazione del 1936 quali, la nomina dei componenti le Commissioni ad opera dell'Amministrazione finanziaria, del prefetto e del governo, la breve durata delle cariche e la loro rinnovabilità, la mancanza di predeterminazione di un numero fisso di componenti e il potere dell'Intendente di finanza di ordinare lo scioglimento delle commissioni stesse per mancato funzionamento o per altri gravi motivi.

Queste sentenze, però, non debbono essere considerate, a nostro modesto avviso, così inaspettate come sembrerebbero ad una prima sommaria analisi in quanto, pur nel riconoscimento della ordinarietà del termine di revisione previsto dalla VI disposizione transitoria, era comunque ben presente nel giudizio della Corte, da una parte, il pensiero del legislatore costituente in ordine all'obbligo di procedere ad una armonizzazione delle giurisdizioni speciali con i dettati costituzionali, e, dall'altra, lo stato di disagio politico sociale di fronte ad una legislazione tributaria ormai non più rispondente alle istanze sociali del momento. In quest'ultimo senso le stesse sentenze precedenti della Corte, e segnatamente la n.41 del 1957, facevano riferimento alle proposte di legge allora pendenti in parlamento di riforma del contenzioso tributario<sup>57</sup>, con una chiara allusione alla necessità di risolvere il problema ed un invito, non poi così velato, al legislatore a procedere con le proposte di legge presentate.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup>Disegno di legge 29 agosto 1969 (n.325) già presentato nella precedente legislatura il 23 febbraio 1967 (n.3829). Tutti derivanti dal progetto Visentini-Allorio in Giur.it.1954, IV, 144 ss.

<sup>58</sup> Per l'opera di impulso effettuata dal Corte costituzionale nella vicenda in esame si veda G.A. Micheli, Reviviscenza delle commissioni tributarie come giudici speciali ?, in Riv.Dir:Proc.,1975, pag.321.

Inoltre, anche queste decisioni, apparentemente destabilizzanti, avevano in realtà una finalità conservativa volta a consentire il proseguimento dell'attività delle più volte citate commissioni. Ed infatti, come ebbe ad affermare successivamente Sandulli, che della Corte era allora presidente, *“il mutamento era stato ispirato, nel 1969, da concrete esigenze pratiche più che da insuperabili ragioni teoriche”* Questo in quanto se la Corte avesse dichiarato la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, alla luce della sua stessa giurisprudenza, avrebbe dovuto dichiarare l'incostituzionalità relativa alla formazione delle succitate commissioni per contrasto con gli artt.102, 2° comma, 108, 2° comma, 24 e 113 della Costituzione.<sup>59</sup>

Il contrasto che si venne pertanto a creare tra la Consulta, che era approdata ad una visione amministrativa del contenzioso tributario, e la Corte di Cassazione rimasta invece fedele alla teoria giurisdizionale<sup>60</sup>, unitamente ad una diffusa aspirazione all'ammodernamento di certi meccanismi chiaramente stridenti con i dettati

---

<sup>59</sup> Sul punto anche G.Branca, sull'opera della Corte costituzionale nell'anno 1968/1969, in Giur.cost., 1969, pag.2737 secondo cui *“sarebbe crollato tutto il sistema, sarebbero cadute le commissioni tributarie e sarebbero cadute definitivamente perché, essendo giurisdizionali, una norma della Costituzione avrebbe impedito al legislatore di reintrodurle”*

<sup>60</sup> Si vedano le sentenze della Cassazione SS.UU. n. 2175 e 2177 del 20 giugno 1969 e n.2201 del 21 giugno 2201. Preoccupata di conservare, attraverso il riconoscimento della natura giurisdizionale del procedimento aventi le Commissioni, sia l'esperibilità dell'azione avanti il giudice ordinario sia il ricorso diretto in Cassazione ex art.111 della Costituzione. Decisamente contro la giurisprudenza della Cassazione S.Bochicchio, Carenza di tutela giurisdizionale in materia tributaria, in Dem.dir., 1969, pag.181 e ss. *“...ed è stata posta nel nulla la prevalente tendenza giurisprudenziale della Corte di Cassazione che, con forzate argomentazioni, riconosceva alle Commissioni tributarie la natura di organi giurisdizionali.”*Le Commissioni sarebbero, per questo autore, *“organi, sia pure collegiali, dell'amministrazione”* in quanto partecipanti alla formazione dell'atto amministrativo stesso.

costituzionali, furono indubbiamente da stimolo per la legge delega per la riforma tributaria che si sarebbe emanata da lì a poco<sup>61</sup>.

---

<sup>61</sup> Per un giudizio complessivo si veda G.A. Micheli, Osservazioni sulla natura giuridica delle commissioni tributarie, in giur.cost., 1969, pag.312 “ *Se si potesse dare un giudizio metagiuridico di questo cambiamento di rotta, si potrebbe osservare che, mentre la Corte Costituzionale dava in passato un certo credito all’esecutivo ed al legislativo, circa la capacità di realizzare sollecite riforme per adeguare il nostro ordinamento positivo ai principi costituzionali, tale attitudine di benevola attesa è venuta meno (e non a torto) e quello che non si era inteso fare nel 1957 si è fatto nel 1969.....In questo modo, la Corte ha proceduto un'altra volta in modo parzialmente conservativo dell’attuale organizzazione.*

#### 1.4 La riforma del 1972

Facendo, dunque, seguito alle istanze che da più parti pervenivano, e sospinta, come dicevamo, dall'azione di stimolo delle sentenze della Corte Costituzionale del 1969, si pervenne finalmente all'adozione della legge delega 825/1971 con la quale, per la parte che più ci interessa per questa nostra ricerca, si disponeva, all'art. 10, commi 14) *“la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie anche al fine di assicurare l'autonomia e l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge prevedendosi che l'azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti di appello, con l'esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest'ultimo in via alternativa e per soli motivi di legittimità “* ed al comma 15) *“la designazione da parte degli enti locali di una congrua rappresentanza, non superiore in ogni caso alla metà dei componenti, nelle commissioni tributarie di primo e secondo grado.”*

A seguito di questa delega viene quindi emanato il D.P.R. 26 ottobre 1972, n.636 col quale le commissioni sono riordinate in Commissioni di primo grado, Commissioni di secondo grado e Commissione centrale con competenze per materia su : *“a) imposta sul reddito delle persone fisiche; b) imposta sul reddito delle persone giuridiche; c) imposta locale sui redditi; d) imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 , nonché il disposto della nota al n. 1 della parte III della tabella A allegata al decreto stesso nei casi in cui la imposta sia riscossa unitariamente all'imposta sugli spettacoli; e) imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; f) imposta di registro; g) imposta sulle*

*successioni e donazioni; h) imposte ipotecarie; i) imposta sulle assicurazioni* Appartengono, altresì, alla competenza delle suddette commissioni le controversie promosse da singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, la estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale". La competenza territoriale coincide con quella del tribunale per le Commissioni di primo grado mentre quelle di secondo grado "hanno sede in ciascun capoluogo di provincia e conoscono delle impugnazioni avverso le decisioni delle commissioni di primo grado che hanno sede nel territorio della provincia"<sup>62</sup>. La commissione centrale ha sede a Roma ed è competente soltanto "per violazione di legge e per questioni di fatto escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie".<sup>63</sup>

Numerose norme intervengono poi a modificare i criteri di scelta e nomina dei membri delle Commissioni, attribuendo la scelta effettiva dei componenti all'autorità giudiziaria nelle persone del presidente del tribunale e del presidente della corte d'appello<sup>64</sup>le decisione sono prese "in nome del popolo italiano ", e si opera un rinvio generico, in quanto compatibili, alle "norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'art. 68, primo e secondo comma, degli articoli da 90 a 97" per cercare di avvicinare il processo avanti alle Commissioni tributarie a

---

<sup>62</sup> Art.2 D.P.R. 636/1972

<sup>63</sup> Art.26 D.P.R. 636/1972

<sup>64</sup> Min.Fin. circolare 11 dicembre 1972, n.11/24517 " la scelta di detti magistrati deve essere recepita formalmente in un decreto del Ministro per le finanze, per necessità di inquadramento nel generale sistema amministrativo-contabile dello Stato; ma si tratta di atti vincolati e perciò la scelta dei presidenti di tribunale e di corte d'appello è effettiva"

quello civile dotandolo, per quanto possibile, di analoghe garanzie procedurali. Discorso analogo deve farsi poi in merito all'organizzazione delle Commissioni stesse in quanto *“Per le attività degli impiegati di cui al primo comma dell'art. 13 ( Personale delle segreterie ), valgono le disposizioni degli articoli 57 e 58 del codice di procedura civile concernenti le attività dei cancellieri “.*<sup>65</sup>

Insomma, attraverso un'opera di riscrittura delle norme più contestate dai fautori della natura amministrativa della giustizia tributaria, si cerca di smussare quelle asperità che ancora rimanevano, quale retaggio della legislazione precedente, e che mal si conciliavano con i nuovi principi introdotti dal Costituente. E non si può dire che l'operazione non abbia avuto successo se, a quasi cinquant'anni di distanza, ormai si fa risalire al 1972 la consacrazione della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> Min.Fin. circolare 11 dicembre 1972, n.11/24517 *“ I criteri adottati dal decreto presidenziale in esame sono perfettamente conformi a quelli stabiliti dall'art. 10, 1° e 2° comma, nn. 14 e 15, della legge di delegazione 9 ottobre 1971, n. 825 per la riforma tributaria e possono così riassumersi : a) semplificazione dei rapporti tributari; b) revisione delle commissioni tributarie con riguardo alla composizione , al funzionamento e alla competenza, sia funzionale che territoriale, di esse; c) scopo della revisione: assicurare l'autonomia e l'indipendenza delle commissioni si da garantirne l'imparzialità; d) il ricorso alla commissione centrale per soli motivi di legittimità; e) alternativamente rispetto il ricorso alla commissione centrale, ma dopo decorso il termine per tale ricorso azione giudiziaria dinanzi Alla Corte d'Appello, con esclusione delle questioni di semplice estimazione; f) designazione di una quota dei componenti delle commissioni di primo e di secondo grado, non superiore alla metà, da parte degli enti locali;*

<sup>66</sup> Di contrario avviso e molto critico sulla riforma del 1972 S. Bartole, Le Commissioni tributarie tra Corte Costituzionale e Parlamento, in *Dir.prat. trib.*, 1977, I, pag. 268 secondo cui se *“tali fossero gli intenti della Corte o più modestamente si trattasse di una mera impennata dommatica, le sentenze del 1969 non produssero gli effetti che ci si aspettava.....il legislatore ha posto mano alla riforma del processo tributario in termini che sembrano lasciare intatti, se non aggravare, gli interrogativi sollevati dalla legislazione precedente”*

D'altra parte, la stessa Corte Costituzionale , con la sentenza n.278 del 19 dicembre 1974 , smentendo i rumorosi precedenti del 1969, ebbe a dichiarare che *“ il problema di costituzionalità è legato a quello della natura giuridica delle commissioni tributarie, e cioè a una questione lungamente e costantemente controversa, che ha rivelato i termini della sua opinabilità anche recentemente nel contrasto interpretativo in cui sono venute a trovarsi la Corte costituzionale da una parte e la Corte di cassazione dall'altra; quest'ultima rimasta ferma alla ritenuta giurisdizionalità di quelle commissioni.- E la questione resterebbe probabilmente a questo punto di irrisolto contrasto se, dopo le note sentenze di questa Corte, non fossero intervenuti fatti nuovi, in sede legislativa, che debbono ritenersi abbiano autoritativamente risolto quel contrasto, decidendolo nel senso della giurisdizionalità. Si intende qui ovviamente fare riferimento al complesso delle nuove leggi sulla riforma tributaria ed in particolare alle disposizioni della legge di delega (legge 9 ottobre 1971, n. 825) e a quelle della legge delegata in materia di contenzioso tributario (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636). Con questa sentenza, di fatto, la Corte ha messo il “bollino di qualità” alla normativa in commento traendo, però, da queste premesse delle conseguenze gravide di implicazioni che, per certi aspetti, impegneranno anche il legislatore attuale. Se infatti nel 1972, come dice la Corte *“ nella legge delegata sono stati accuratamente eliminati gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa e accentuati i caratteri in base ai quali le commissioni venivano considerate come organi giurisdizionali”* non si è fatto altro che procedere ai sensi della VI disposizione transitoria all'adeguamento di una giurisdizione speciale di fatto già esistente.<sup>67</sup> Pertanto, non solo i caratteri della giurisdizionalità devono essere*

---

<sup>67</sup> In questo senso molto più esplicitamente la sentenza della Corte costituzionale n.215 del 15 luglio 1976, mass. 8539 *“Poiche' non occorre nessuna disposizione transitoria per la creazione di sezioni specializzate degli organi giudiziari ordinari, essendo esse oggetto di apposita ed autonoma previsione nel testo stesso della Costituzione, la "revisione" da attuarsi ai sensi della VI disp. trans. non puo' che*

riconosciuti anche nella vigenza della legislazione precedente, salvando in questo modo le numerose norme che si sono succedute nel tempo tese a sottrarre al giudice ordinario le questioni di estimazione non più contrastanti alla luce di questa interpretazione con l'art.113 Cost., ma, soprattutto, cosa ben più impegnativa per il futuro, la giurisdizione delle Commissioni tributarie sarebbe, a questo punto, coperta da una riserva di costituzionalità per cui non si potrebbe procedere ad una revisione della materia se non con legge costituzionale. Se così non fosse, se la natura giurisdizionale delle commissioni fosse stata introdotto per la prima volta solo con la normativa del 1972, saremmo alla presenza della creazione di una nuova giurisdizione speciale e quindi in aperto contrasto con le disposizioni dell'art.102 della Costituzione repubblicana. Su queste considerazioni poggiano i dubbi espressi da parte dei commentatori<sup>68</sup> in ordine alle proposte di legge volte a riportare la “*cognitio*” in materia tributaria nell'alveo della magistratura ordinaria, come da ultimo la proposta di legge Ermini, atti Camera 3734.<sup>69</sup>

---

*riguardare i giudici speciali preesistenti, e la norma del secondo comma dell'art. 102 Cost. non interferisce affatto nella materia della conservazione, previa revisione, di detti giudici, disponendo la loro trasformazione in sezioni specializzate, in quanto essa vieta soltanto la creazione ex novo di giudici speciali, ma non comporta che questi non debbano piu' esistere per nessuna ragione (come risulta anche dagli artt. 108 e 111 Cost., che fanno riferimento a giudici speciali diversi da quelli tassativamente contemplati in altre disposizioni). Pertanto, non e' fondata - in riferimento agli artt. 24, 102, secondo comma, e VI disp. trans. della Costituzione - la questione di legittimita' costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, limitatamente alla istituzione delle nuove commissioni tributarie. Cfr.: sentt. nn. 41 del 1957, 42 del 1961, 92 del 1962 e 17 del 1965.”*

<sup>68</sup> C. Glendi, Nuovi fermenti legislativi sulla giurisdizione tributaria... e qualche proposta, in *Corriere Tributario*, 7 maggio 2016, secondo il quale la soppressione delle Commissioni tributarie non potrebbe avvenire con legge ordinaria, in quanto l'impostazione pluralistica del potere giudiziario “è attualmente predeterminato dalla Costituzione e il mutamento di tale assetto può aver luogo solo con legge costituzionale”.

<sup>69</sup> Contra cfr. A. Giovannini, Relazione al “ Forum sulla riforma della giustizia tributaria” Pescara, 23 giugno 2016 secondo il quale questa tesi sarebbe “*suggestiva*” ma non convincente fino in fondo.

Ma questo argomento lo riprenderemo più avanti. Adesso, per tornare alla riforma del contenzioso tributario di cui alla delega della L. 825/1971 e del conseguente DPR 636/1972 e tirarne le considerazioni finali, ancora una volta non possiamo che porre l'accento sulla faticosa marcia di avvicinamento della giustizia tributaria ad un modello pienamente giurisdizionale che vede con questa novella un altro tratto di strada percorso ma la meta ancora lontana.

In questo senso, tra coloro che vedono il bicchiere mezzo vuoto e la nuova legislazione come “ Una riforma mancata “,<sup>70</sup> le principali critiche si appuntano sulla persistente mancanza della possibilità di ricorrere al giudice ordinario per le questioni di estimazione semplice che continuano ad essere di esclusiva competenze delle Commissioni tributarie, la cui indipendenza ed imparzialità permane inficiata dal fatto che in base alle nuove norme metà degli eletti sono scelti da elenchi compilati dai consigli comunali e provinciali<sup>71</sup>, e l'altra metà “ *anche in base ad elenchi formati*

---

Secondo questo autore scopo ultimo dell' art 102 Cost. sarebbe quello di evitare “ *che si istituiscano o si conservino giudici “politici”, com'era avvenuto nel ventennio fascista. Di qui la richiesta, formulata dalla stessa VI disposizione, di adeguare, pena il loro scioglimento, gli organi preesistenti*”. La stessa VI disposizione non avrebbe contenuto, poi, una riserva di costituzionalità di tutte le giurisdizioni speciali tanto è vero che il loro adeguamento non deve essere effettuato con legge costituzionale ma bensì con legge ordinaria, come peraltro avallato dalla sentenza della Corte costituzionale /1974 che ha ritenuto assolutamente conforme l'intervento effettuato con la legge di delega (legge 9 ottobre 1971, n. 825) e dalla legge delegata in materia di contenzioso tributario (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636).Gli stessi artt.108 e 113 Cost. individuano nella legge ordinaria gli “*organi di giurisdizione (che) possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa*”

<sup>70</sup> V. Uckmar, Una riforma mancata. I nuovi giudici tributari, in Dir.prat.trib., 1973, pagg.445 e ss. Che ripone le speranze nella Corte costituzionale “*per rimediare, almeno parzialmente e in breve tempo alle malefatte del legislatore*”

<sup>71</sup> V. Uckmar, Una riforma mancata. I nuovi giudici tributari, cit .,“*quindi nelle commissioni di primo e secondo grado, che in via esclusiva decideranno le controversie di estimazione, la maggioranza sarà costituita da membri designati dalla parte che ha interesse a non vedere accolte le istanze del contribuente. E la situazione sarà peggiore della presente, giacché le influenze politiche- e peggio ancora*

*dall'amministrazione finanziaria*"<sup>72</sup>. Anche per quello che concerne la Commissione centrale ci si duole per la scarsa tenuta del principio di indipendenza e terzietà legata all'estrazione amministrativa dei componenti, nominati tra gli avvocati dello Stato e i dirigenti generali dell'amministrazione finanziaria, e della professionalità complessiva dell'organo che risulterebbe danneggiata dall'esclusione dei professionisti dal novero degli eleggibili.

---

*"partitiche"-in oggi limitate alle commissioni incaricate di decidere le controversie per le imposte locali, saranno estese a tutte le commissioni".*

<sup>72</sup> Ma per una piena indipendenza dei giudici tributari sia prima che dopo la riforma del 1972 si è più volte pronunciata la Corte costituzionale. Si vedano a proposito le sentenze n.103 del 03 dicembre 1964 mass.2252 *"Le norme contenute negli artt. 2 e 4 del R.D.L. 13 marzo 1944, n. 88 e negli artt. 2, 5, 7 e 10 del R.D. 8 luglio 1937 n. 1516, relative al procedimento di formazione delle commissioni distrettuali delle imposte dirette, contengono criteri sufficienti per la scelta dei membri effettivi e supplenti delle Commissioni, nonché garanzie idonee per assicurare ad essi quella indipendenza e quella posizione "super partes" che sono attributi connaturali alla funzione giurisdizionale. Le norme stesse non sono in contrasto col precetto dell'art. 108, comma secondo, della Costituzione che vuole assicurata l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali. L'inalterabilità è requisito necessario per assicurare anche ai giudici delle giurisdizioni speciali l'effettiva indipendenza per il periodo nel quale esplicano le loro funzioni. I componenti delle commissioni distrettuali delle imposte durano in carica quattro anni e non possono essere revocati per alcun motivo, né dichiarati decaduti salvo in caso di trasferimento della residenza in altro distretto o perdita della qualifica di contribuente, nonché i casi previsti dall'art. 7 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516. Avuto riguardo ai criteri che regolano le eventuali dichiarazioni di decadenza dei componenti delle commissioni distrettuali, ben può ritenersi che la inalterabilità e, con essa, l'indipendenza di detti componenti siano sufficientemente assicurate"* e n.196 del 18 novembre 1982 mass.9894 *"L'indipendenza del giudice va verificata, più che sulla base delle norme che disciplinano la sua nomina, sulla base della norme che regolano la sua funzione, e tale indipendenza è garantita quando la legge affida ad un magistrato la scelta delle persone chiamate a comporre le Commissioni tributarie sia pure su designazione di enti ed uffici pubblici e stabilisce tassativamente i casi in cui i detti membri debbano cessare dal servizio o essere dichiarati decaduti. (Non fondatezza della questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 108, comma secondo, Cost., degli artt. 2 e 3 d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, nella parte in cui prevede che le commissioni tributarie siano presiedute dagli intendenti di finanza e composte per una metà da persone scelte fra quelle designate dalle province e dai comuni e per l'altra metà da persone scelte in elenche formati dagli intendenti di finanza"...*

Perfino sotto il profilo della semplificazione dei gradi di giudizio, che pure passa dai sei precedentemente previsti (tre avanti le commissioni e tre avanti al giudice ordinario) ai quattro attuali con un evidente miglioramento se non altro della speditezza del percorso processuale, il provvedimento in esame non è esente da critiche. Si ravvisano infatti due eccessi di delega nelle competenze e nel procedimento avanti alla commissione centrale, il primo incentrato sulla possibilità prevista dal DPR 636/1972 di promuovere il ricorso anche per “*questioni di fatto*” quando la legge delega lo ammetteva solo per motivi di legittimità. Il secondo in ordine alla alternatività rispetto al ricorso alla Corte d’appello che, in quanto organo con più garanzie giurisdizionali, avrebbe dovuto essere preferito in caso di proposizione di entrambi i ricorsi davanti a giudici differenti. Invece, prevedendosi all’art.40, la proposizione del ricorso al giudice ordinario, solo decorso il termine per ricorrere alla Commissione centrale si introduceva in realtà la possibilità per una delle parti, ricorrendo immediatamente a questa, di privare l’altra della possibilità di portare il giudizio davanti alla Corte d’appello.<sup>73</sup>

Altri motivi di doglianza sono poi il mantenimento della Corte d’appello quale giudice di terzo grado, sia pure in alternanza con la Commissione centrale, il nuovo inquadramento del personale di segreteria e la conservazione di un contenzioso tributario “*extra ordinem*” ancora corposo nonostante da molte parti s’invocasse una unificazione delle competenze sotto una giurisdizione generale affidata alle Commissioni tributarie.

---

<sup>73</sup> M. Stella Richter, La riforma del contenzioso tributario, in *Dir.prat.trib.*, 1973, pag. 444 che conclude “*Gli unici aspetti positivi della riforma sono quelli della semplificazione e della più rigorosa regolamentazione del contenzioso avanti alle commissioni, ma essi non compensano certo la perdita per i contribuenti delle maggiori garanzie che offriva l’ordinamento precedente con l’azione giudiziaria*”

Per quanto riguarda il primo aspetto si è da subito evidenziata l'assoluta novità dello schema di tutele, storicamente senza precedenti, imputato probabilmente alla titubanza del legislatore ad accettare la novità di una natura pienamente giurisdizionale delle Commissioni e quindi cauto nell'estromettere completamente il giudice ordinario dal contenzioso tributario.<sup>74</sup> Queste scelte poco chiare e, forse, nemmeno troppo soppesate, hanno finito per rendere di scarsissima utilizzazione il gravame in Corte d'appello che è finito per essere utilizzato, quasi esclusivamente, come ciambella di salvataggio per le parti che avessero lasciato decorrere i termini per il ricorso alla Commissione centrale.<sup>75</sup>

Perfino in relazione al nuovo quadro della disciplina del personale di segreteria, che pure indubbiamente costituiva un non piccolo passo avanti rispetto alla precedente normativa di cui all'art.50 del R.D. 8 luglio 1937, n.1516 che attribuiva all'Intendente di finanza la determinazione degli organici da attribuire alle segreterie delle Commissioni e la possibilità di revocarle in qualsiasi momento dell'anno, anche rispetto a tale modifiche, dicevamo non sono mancati appunti volti a sottolineare il loro presunto contrasto con gli artt.110, 101 e 108, 1° comma Cost.<sup>76</sup> Appunti, questi, che

---

<sup>74</sup> Cfr. C. Glendi, Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, Milano, 1990 pag.978.

<sup>75</sup> In questo senso cfr. Micheli, Bilancio del nuovo contenzioso tributario, in *E' fallita la riforma tributaria?*, Milano,1979, pagg.165 e ss.

<sup>76</sup> Cfr. C. Glenda, Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, cit, pagg.195 e 196, "*Commissione tributaria di 1° grado di Verbania, 24 maggio 1982, in Corr.trib., 1982, 2168, secondo questa ordinanza, "l'organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia tributaria", dovrebbero far capo al Ministero della giustizia e non al Ministero delle finanze sulla base di quanto stabilito dall'art.110 Cost., per cui "spettano al Ministro della giustizia l'organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia" e nella "giustizia" qui menzionata" senza alcuna specificazione o limitazione", come del resto all'art.101 Cost., non può non comprendersi anche "la giustizia tributaria".Ancora secondo l'anzidetta pronuncia, il 3° comma della norma in commento sarebbe in contrasto con l'art.108, 1° comma, in quanto tale norma prevederebbe "una riserva di legge " per tutti gli organi di giurisdizione quindi anche per le commissioni tributarie e per le loro segreterie ". Rilevi giudicati prima inammissibili con ordinanza 323/1987 e quindi respinti con sentenza 349/1987.*

non esiteremmo a definire ingenerosi nei confronti di una norma che, come indicato anche nella relazione ministeriale alla Commissione parlamentare sullo schema di decreto delegato, si proponeva *“la revisione organizzativa delle commissioni nel senso dell’indipendenza”* con la *“istituzione di segreterie stabili”* alle quali erano affidati *“tutte le funzioni esecutive inerenti al processo”*.

Al riguardo, i commentatori, pur mantenendo un atteggiamento non particolarmente critico sulle norme in argomento, percependo una possibilità di miglioramento della norma, auspicarono *“ in progress”* l’istituzione *“ di un ruolo unico del personale delle segreterie delle commissioni tributarie, che consentirebbe una migliore organizzazione di servizi, introdurrebbe personale qualificato...consentirebbe maggiore snellezza ai procedimenti, darebbe una maggiore responsabilità ai segretari delle commissioni”*<sup>77</sup>.

Ultimo, ma non per questo meno importante punto, la mancanza di una generalizzazione delle competenze del giudice tributario al quale era sottratta la giurisdizione di molti tributi quali l’imposta sugli spettacoli, la tassa sulle concessioni governative e l’imposta di bollo, le imposte doganali e quelle di fabbricazioni per le quali erano previste due fasi distinte, una gerarchica ed una avanti il giudice ordinario, i tributi regionali per i quali era alternativamente previsto il ricorso alla magistratura ordinaria oppure preventivamente al presidente della giunta regionale.

In tutto questo fermento c’era già chi auspicava una successiva riforma nella quale sarebbe stato possibile *“l’accesso per saltum alla Corte di cassazione”*, l’ampliamento

---

<sup>77</sup> Cfr. Protetti-Amato, Commentario teorico pratico del contenzioso tributario, Napoli, 1984, 70.

dell'area della giurisdizione tributaria, un impegno dei membri eletti nelle Commissioni tributarie che non superasse i 10/12 anni.<sup>78</sup>

Continuavano comunque ad essere esclusi nell'ambito della giurisdizione tributaria aspetti fondamentali per un processo coerente con i dettami della Costituzione repubblicana, come la tutela cautelare nel corso del giudizio, il cosiddetto "Victus victoria" e cioè la condanna alle spese di giudizio della parte soccombente e l'obbligo dell'assistenza tecnica nel processo tributario, sebbene non riconosciuti costituzionalmente rilevanti dalla Corte Costituzionale investita a più riprese del problema<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> F. Favara, Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario, in Riv.dir.fin, 1985, 154;

<sup>79</sup> Cfr. Corte Costituzionale 26 marzo 1982, n. 63, mass. 9321 "La potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale ex artt. 24 e 113 Cost. La giurisdizione di annullamento postula necessariamente il potere di sospensione cautelare. Il controllo giurisdizionale in materia tributaria non rientra nella giurisdizione di annullamento trattandosi di giudizio sul rapporto (non fondatezza della questione di legittimità degli artt. 15, 39 e 54 del d.P.R. 29.9.1973 n. 602 e dell'art. 62 del d.P.R. 26.10.1972 n. 633 in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 Cost.)." e 1987, n. 283, mass.445 "Per la particolarità della materia tributaria e per il rilievo che ha nella Costituzione l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi, sono giustificate discipline differenziate in tema di accertamenti presuntivi, rispetto alla disciplina generale (fissata dall'art. 2729 cod. civ.), purché tali discipline siano idonee ad assicurare la reale rispondenza dell'accertamento tributario alla capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta. (Non fondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, quarto comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in riferimento all'art. 3 Cost.)."

## 1.5 La riforma del 1992

Nel solco dell'evoluzione fin qui realizzatasi ed in virtù dell'esperienza e delle critiche mature nella ventennale vigenza del DPR 636/1972, il processo speciale tributario conosce, con la L.delega 30 dicembre 1991, n.413 ed i successivi D.lgt. 31 dicembre 1991, nn. 545 e 546 , una nuova stagione di riforme che impatta in maniera consistente sul contenzioso delle Commissioni, ma in misura molto minore per la parte che più propriamente interessa questo lavoro e cioè la terzietà e l'indipendenza anche apparente del giudice tributario. Così al Titolo V *“Disposizioni per la revisione del contenzioso tributario”* l'art. 30 disponeva la delega al governo *“ad emanare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, uno o piu' decreti legislativi recanti disposizioni per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:..... d) articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi da commissioni tributarie di primo grado con sede nei capoluoghi di provincia e da commissioni tributarie di secondo grado con sede nei capoluoghi di regione, con conseguente applicazione dell'articolo 360 del codice di procedura civile e soppressione della commissione tributaria centrale; .... e) previsione degli organici dei giudici tributari in numero non inferiore a quello dei componenti delle commissioni tributarie previste dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636, con determinazione del numero delle sezioni in base al flusso medio dei procedimenti e composizione dei collegi giudicanti in tre membri; f) qualificazione professionale dei giudici tributari in modo che venga assicurata adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche acquisita anche con l'esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attivita' professionali, determinazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'ufficio nonche' dei criteri rigorosamente obiettivi per la nomina; previsione che i presidenti, compresi*

*quelli delle sezioni, saranno nominati tra i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio, a riposo o in congedo; determinazione del regime delle incompatibilita' con particolare riferimento all'esercizio di assistenza e di rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria, o nelle controversie di carattere tributario; determinazione dello stato giuridico e retributivo e della durata dell'incarico che non potra' essere superiore ai nove anni nello stesso ufficio; nonche' previsione di specifiche cause di decadenza e adeguamento dell'intera nuova disciplina a quella vigente in materia di responsabilita' civile. Sara' altresì previsto che i presidenti e gli altri componenti delle commissioni tributarie di primo grado, di secondo grado e della commissione tributaria centrale, ove sussistano i requisiti, possono essere nominati prioritariamente componenti delle nuove commissioni tributarie sino alla concorrenza dei posti disponibili; ..... n) istituzione di un organo di presidenza della giustizia tributaria composto da tre presidenti di commissione o di sezione e da tre giudici, che scelgono il presidente dell'organo di presidenza tra i presidenti di commissione o di sezione, eletti da tutti i componenti delle nuove commissioni tributarie con voto personale, diretto e segreto, con la determinazione dei requisiti di eleggibilita', del regime delle incompatibilita' e della durata della carica dei suoi componenti secondo gli analoghi principi in vigore per i componenti degli organi di autogoverno delle magistrature ordinaria e amministrativa; o) affidamento all'organo di presidenza della giustizia tributaria di competenza deliberativa a verificare i requisiti di eleggibilita' dei suoi componenti elettivi ed a decidere i reclami attinenti alle relative elezioni, nonche' sul conferimento degli uffici direttivi e sui provvedimenti di nomina, assegnazione di funzioni e decadenza e in materia disciplinare dei componenti delle nuove commissioni tributarie; p) previsione di disposizioni in materia di responsabilita' civile dei componenti delle commissioni*

*tributarie; q) istituzione di un contingente del personale indicato all'articolo 10 della legge 29 ottobre 1991, n. 358, delle segreterie degli organi di giustizia tributaria con una dotazione organica complessivamente adeguata al carico di lavoro dei servizi e allo svolgimento della funzione ispettiva degli stessi; al contingente saranno inizialmente assegnati gli appartenenti ad analoghi ruoli dell'Amministrazione finanziaria attualmente in servizio presso le commissioni tributarie, con la previsione della riduzione delle piante organiche dei contingenti dell'Amministrazione finanziaria, contestualmente ed in corrispondenza delle unita' che saranno trasferite al contingente suddetto. Al fine di assicurare l'uniformita' di trattamento con il personale delle segreterie e delle cancellerie degli altri organi giurisdizionali potra' essere prevista, ove piu' favorevole, l'attribuzione, con decorrenza dalla data di entrata in funzione delle nuove commissioni tributarie, delle indennita' di cui alla legge 22 giugno 1988, n. 221, in luogo del compenso incentivante la produttivita' di cui ai commi 4, 5 e 6 dell'articolo 4 del decreto- legge 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni, dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, del compenso incentivante base di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 25 giugno 1983, n. 344, e di qualsiasi altro compenso o indennita' incentivante la produttivita';”*

Come si vede, nella legge di delega al Governo sono recepiti diversi punti di perplessità che avevano animato il dibattito nella vigenza della normativa precedente e, nonostante il salvataggio effettuato dalla Corte Costituzionale con le sentenze che avevano riconosciuto il rispetto del principio di indipendenza e professionalità del giudice tributario, si interviene su quei punti segnatamente più deboli attestando così, da una parte la bontà delle critiche effettuate e contribuendo, dall'altra, ad evolvere la giurisdizione tributaria verso quel modello di “quarta magistratura” più volte evocato dagli operatori del settore.

In questo senso, innanzi tutto, si riconduce la giurisdizione nei tre gradi classici, due avanti le commissioni tributarie ed uno in Cassazione ex art.360 c.p.c con contestuale soppressione della commissione centrale e del relativo ricorso alternativo alla Corte d'appello.( lettera d ); si prescrive un organico dei giudici adeguato alla consistenza delle commissioni ( lettera e ) ma soprattutto si richiama il legislatore delle deleghe a migliorare la professionalità del giudice tributario attraverso una opportuna valutazione delle esperienze lavorative maturate nei settori economico e giuridico per almeno 10 anni e prevedendo l' affidamento delle posizioni di presidenza solo a magistrati in servizio o in pensione; viene inoltre data delega per l'adeguamento delle fattispecie di incompatibilità e per l'adeguamento al nuovo regime di responsabilità ( lettera f ). Norme queste, come si vede, tutte volte a rafforzare quei requisiti di imparzialità e terzietà che, come più volte detto, traggono origine e forza anche dalla professionalità del giudice e dalla sua preparazione scientifica e tecnica.

Anche il più volte ricordato problema della dipendenza dall'amministrazione finanziaria, sotto il profilo organizzativo e gestionale, delle Commissioni e del personale di segreteria ad esse assegnato, che finivano per creare un'aura, un sospetto di dipendenza del giudice, in quanto etero organizzato da una delle parti, viene affrontato dalla legge di delega e parzialmente risolto in un'ottica di eliminazione di alcuni dei vincoli che legavano le Commissioni all'amministrazione.

Così, si prevede l'istituzione di un organo di autogoverno, plasmato ad immagine e somiglianza di quelli delle altre magistrature, eletto da tutti i membri delle commissioni, con competenza sui requisiti di eleggibilità e sui relativi ricorsi, sulle nomina, assegnazioni revoche e sui procedimenti disciplinari ( lettere n ed o ).

Poco invece è previsto per il personale addetto alle segreterie, rispetto al quale sostanzialmente non cambia il nesso di dipendenza funzionale dal Ministero delle finanze con tutti le problematiche che questo comporta per la valutazione dell'indipendenza dell'organo che a tale struttura si appoggia. In pratica si dispone la definizione di un contingente annuale da destinarsi, in base alle necessità, alle segreterie delle commissioni con contestuale riduzione della pianta organica del personale del Ministero.

Sulla base della citata legge delega viene quindi approvato il D.lgs. 31 dicembre 1992, n.545 *“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.”*

Punto centrale della novella legislativa, ovviamente per la materia che riguarda la presente trattazione, ed elemento di vera novità rispetto a tutte le altre modifiche contenute nel testo legislativo che invece possono essere considerate, a nostro modesto avviso, nient'altro che un affinamento, senza grandi novità, di indirizzi già strutturati e abbastanza compiutamente delineati, è la previsione del tutto nuova per la giustizia tributaria di un organo di autogoverno plasmato ad immagine e somiglianza delle analoghe strutture previste per le altre magistrature.

Il capo III della normativa *“de quo”* è, infatti, interamente dedicato a questo nuovo organo, denominato Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che è nominato ai sensi dell'art.17, 1° comma D.lgs. citato con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze. I componenti sono previsti nel numero di quindici, tutti eletti, nella formulazione originaria, dai giudici tributari *“con voto personale,*

*diretto e segreto*”<sup>80</sup>ma, con la modifica introdotta dall’art. 16-quater del D.L. 28 dicembre 2001, n.452, la nomina di quattro di essi è stata in seguito riservata, con decorrenza 28 febbraio 2002, al Parlamento, due eletti dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica. E’ di tutta evidenza come, anche questa ulteriore modifica, costituisca un importante segnale relativo all’indipendenza dell’organo in questione, sancita ora anche dalla partecipazione del potere legislativo alla nomina di quattro dei suoi componenti.

Il Consiglio gode inoltre di autonomia contabile, giusta la previsione dell’art. 29 bis introdotto con dall’art. 36 L. 18.02.1999, n. 28, *“nei limiti del fondo stanziato a tale scopo nel bilancio dello Stato e iscritto con unico capitolo nello stato di previsione della spesa del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica”*. Anche questa previsione ci sembra particolarmente importante per le implicazioni sottese. Se, come ben sappiamo, la vera indipendenza è soprattutto economica, e se è pur vero che i compensi dei giudici tributari sono tuttora determinati e liquidati dall’amministrazione finanziaria, e questo sicuramente costituisce un “vulnus “ non ancora sanato, almeno per quel che riguarda l’organo di autogoverno la sua indipendenza è stata ormai pienamente sancita, almeno sotto il profilo finanziario,

Gli artt. dal 19 al 23 prevedono la durata in carica di 4 anni dei componenti, l’elezione del Presidente, le cause di ineleggibilità e le procedure per l’elezione dei membri del Consiglio le cui attribuzioni sono statuite dall’art.24 del D.lgs citato e prevedono:

*“a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni; b) disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento; c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie;*

---

<sup>80</sup> Art.19, 3° comma D.Lgs. 545/1992

d) formula al Ministro delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie; e) predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'art. 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle commissioni; f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti; g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni; h) promuove iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari; i) esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie; l) esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese di loro funzionamento; m) esprime parere sulla determinazione dei compensi fissi ed aggiuntivi ai componenti delle commissioni tributarie di cui all'art. 13 ; m bis) dispone, in caso di necessità l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno.<sup>81</sup> n) delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

2. Il consiglio di presidenza vigila sul funzionamento delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti.”

Trattasi per lo più di competenze relative alla gestione del giudice tributario ed all'organizzazione e funzionamento delle Commissioni, oltre al riconoscimento di una funzione consultiva in ordine alla normazione futura, alla ripartizione delle risorse economiche tra Commissioni ed alla determinazione dei compensi dei giudici tributari. Siamo quindi in presenza di una normativa coerente, anche se non esente da critiche,<sup>82</sup>

---

<sup>81</sup> Il presente comma è stato aggiunto all'art. 16 quater del D.L.28.12.2001, n. 452 , con decorrenza dal 28.02.2002

<sup>82</sup> Ma per una critica sui criteri di nomina dei giudici tributari e per quella, di sola massima, prevista per la formazione dei collegi giudicanti di cui ai punti f) e g) del citato art .24 si veda la critica

con lo scopo del legislatore delegante e sicuramente migliorativa, sotto il profilo dell'autonomia e indipendenza della magistratura tributaria, rispetto alle previsioni precedenti.

Insomma, ancora una volta siamo in presenza di una normativa che ci piacerebbe definire alla "vorrei ma non posso", dove i problemi sono ben conosciuti le possibili soluzioni sono magari antitetiche ma comunque tutte note ed enucleate da tempo ma manca sempre quel colpo d'ala, quella scelta tra le possibili soluzioni, che potrebbe finalmente dare un assetto definitivo alla materia.

Assolutamente coerente con questa impostazione timida nell'organizzazione delle Commissioni e nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, anche la riforma del 1992 dove, accanto ad una norma come quella dell'art. 29 che sottopone all'alta vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri le commissioni ed i giudici tributari, fornendo così una prima cauta apertura per la liberazione della giustizia tributaria dai legami che la vincolano all'amministrazione finanziaria, pressoché nulla viene fatto per recidere questi legami per quanto concerne il personale adibito alle segreterie delle

---

dell'Associazione Magistrati Tributari su [www.amtmail.it](http://www.amtmail.it) del 07 ottobre 2016 secondo cui " *neppure tali interventi, pur incidendo anche in modo significativo sulla configurazione originaria delle Commissioni tributarie, sono valsi a superare la forma ibrida che continua a caratterizzare la giustizia tributaria.....Basta pensare ai criteri di nomina dei giudici tributari, o a disposizioni come quella (artt. 24 d.lgs n. 545/1992) che, prevedendo l'indicazione solo in via "di massima" dei criteri relativi alla formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti ed alla distribuzione dei ricorsi, in base al tenore letterale della norma avrebbero lasciato ai presidenti di Commissione ampi spazi di discrezionalità, virtualmente affievolendosi per questa via, la garanzia – sottesa all'art. 25 della Costituzione – di evitare ogni condizionamento nelle scelta del giudice chiamato a trattare le singole controversie".*

commissioni ed al Consiglio di presidenza, personale tutto che continuano a dipendere funzionalmente e gerarchicamente dall'amministrazione finanziaria.<sup>83</sup>

Anche rispetto al requisito della professionalità del giudice la novella del 1992 contribuisce ad un miglioramento degli standard, prevedendo che i presidenti delle commissioni provinciali e regionali e delle relative sezioni *“siano nominati tra i magistrati ordinari, ovvero amministrativi o militari, in servizio o a riposo”* mentre per i vicepresidenti di sezione è prevista la possibilità di *“essere nominati anche tra i componenti che abbiano esercitato, per almeno cinque anni (se provinciale) o dieci anni (se regionale) le funzioni di giudice tributario, purché in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio”*, resta comunque irrisolta la problematica di fondo che molti autori ritengono il cuore del problema e cioè la natura

---

<sup>83</sup>Per l'attuale collocazione del personale delle Commissioni tributarie che si potrebbe definire *“pasticciata”* si veda l'articolo del 06 luglio 2012 su [www.italiaoggi.it](http://www.italiaoggi.it) *“Il passaggio della Direzione giustizia tributaria dal Dipartimento delle finanze al Dipartimento amministrazione generale (Dag) del ministero dell'economia non piace al personale amministrativo di Ctp e Ctr. La modifica varata con il dl n. 87/2012 è operativa già dallo scorso 27 giugno, ma il Coordinamento nazionale personale delle commissioni tributarie non sta a guardare. E anzi rilancia con un progetto di riforma delle segreterie già presentato alla VI commissione della Camera ai fini di un possibile recepimento nell'ambito del ddl recante la delega fiscale”* e per una loro diversa sistemazione futura più rispettosa dei principi di indipendenza si veda il comunicato del Coordinamento Nazionale Personale Commissioni Tributarie dove si auspica un passaggio nei ruoli della Presidenza del Consiglio in [www.cnpct.it](http://www.cnpct.it) *“Nel recente passato ci sono stati vari boatos, che andavano dal transito al Ministero della Giustizia (qualche mese fa questo progetto lo davano praticamente per fatto), oppure continuare a rimanere in questa posizione ibrida, dove il personale dipende a metà tra il Dipartimento delle Finanze e DAG (ovvero Tesoro), quindi nell'ambito del Ministero dell'Economia nel quale orbita anche una delle parti del processo ovvero le Agenzie Fiscali e dove da sempre non si evince la terzietà del processo in quanto uno degli attori del processo tributario è anche colui che mette i soldi affinché si istruisca il processo. (Senza garanzia per il contraddittorio e per la difesa del contribuente). Mentre la nostra Associazione da sempre è schierata per il passaggio alla Presidenza del Consiglio, come novella l'art. 29 del 545/92, dove l'alta sorveglianza nei confronti delle Commissioni Tributarie e dei giudici tributari è effettuata proprio dalla Presidenza del Consiglio”*.

onoraria dell'incarico affidato al giudice tributario che, quand'anche esercitato da giudici togati, che presto finiranno per essere la maggioranza<sup>84</sup>, è pur sempre un'attività part time come da qualcuno definita "un secondo lavoro" e quindi, in quanto tale, non adeguatamente garantita. Come è stato autorevolmente commentato è vero che anche nelle altre magistrature è prevista la figura del giudice onorario, ma questa ha un carattere di marginalità e occasionalità<sup>85</sup> mentre nella magistratura tributaria il giudice è solo onorario e "anche se i più recenti interventi legislativi (legge 111 del 2011) hanno cercato, surrettiziamente, di porre rimedio a questa grave anomalia, introducendo, nell'organico della magistratura tributaria, magistrati togati ....la magistratura tributaria non è diventata "mista", come si vorrebbe far apparire, ma è rimasta onoraria, perché istituzionalmente tale: il togato, in seno alla giurisdizione tributaria, si toglie la toga e diventa anch'esso onorario".<sup>86</sup> In questo senso si è recentissimamente pronunciato anche il presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria secondo cui "l'unico rimedio è passare ad un sistema di giudici professionisti pagati adeguatamente e che svolgano esclusivamente questo mestiere."<sup>87</sup>

---

<sup>84</sup>Cfr [www.ilfattoquotidiano.it/2016/06/27/](http://www.ilfattoquotidiano.it/2016/06/27/) Scontro sulla giustizia tributaria, parla il presidente Cavallaro: "Al 30 marzo la categoria risulta composta da una pattuglia di **3.186** giudici dei quali **1.584** togati (il 49,7 per cento) "che svolgono l'incarico a **mezzo servizio**, come secondo lavoro rispetto alle altre giurisdizioni da cui dipendono", spiega Cavallaro. Poi ci sono **1.602 giudici laici** (il 50,2 per cento del totale), quelli che sono più spesso finiti nel mirino delle inchieste."

<sup>85</sup> Tesauro, Manuale del processo tributario, Torino, 2013 pag.7 ed anche Tabet, Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale, in Rass. trib., 2013, pagg.383 e ss.

<sup>86</sup> A. Giovannini, in Forum sulla riforma della giustizia tributaria relazione svolta a Pescara il 23 giugno 2016, e sulla stessa lunghezza d'onda G. Tabet, Brevi note sui mali cronici della giustizia tributaria in Bollettino Tributario 18/2016 " il principale vulnus è rappresentato dall'attuale sistema di reclutamento dei componenti delle Commissioni tributarie, ove gli stessi giudici c.d. togati sono giudici part time, in quanto professionalmente impegnati nelle funzioni proprie delle magistrature di appartenenza; nell'esercizio delle quali non è richiesta una particolare cultura in materia tributaria."

<sup>87</sup> [www.ilfattoquotidiano.it/2016/06/27/](http://www.ilfattoquotidiano.it/2016/06/27/),cit.

Certo i decreti delegati del 1992 hanno costituito un indubbio progresso della normativa relativa alle Commissioni tributarie. Ma mentre con il D.Lgs. 546/1992 si è dato l'avvio a quello che potremmo definire il "diritto processuale tributario" e cioè "*un corpus sostanzialmente autonomo, costituito dalle disposizioni del d.lgs. n. 546/1992 e dalle norme del codice di procedura civile, operative ex. Articolo 1 c.2 dello stesso decreto*"<sup>88</sup>, si sono poste le basi per una giurisdizione generale che si concretizzerà appieno con gli inserimenti previsti dalle disposizioni contenute nella L. 28 dicembre 2001, n. 448, e nella L. 2 dicembre 2005, n. 248., e si sono recepite le istanze maturate nel regime previgente relativamente alla tutela cautelare, alle spese processuali, al giudizio di ottemperanza ed all'obbligo di assistenza tecnica, viceversa, per quanto riguarda il D.Lgs. 545/1992, non si può dire che le novelle introdotte, a parte quanto già segnalato in merito alla costituzione dell'organo di autogoverno, abbiano soddisfatto almeno parzialmente le critiche rivolte all'ordinamento precedente in merito all'indipendenza, terzietà professionalità dei giudici tributari, rimanendo una normativa poco incisiva che non ha introdotto dei validi correttivi all'ingerenza dell'amministrazione finanziaria nella gestione globale delle commissioni.

Parimenti deludente, ma sempre con riferimento agli aspetti strutturali delle Commissioni tributarie, si è rivelata la normativa successiva accusata, in taluni casi, di aver addirittura peggiorato la situazione preesistente come per la soppressione della lettera f) dell'art. 8 del D. Lgs. 545/1992 avvenuta con D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 che permetterebbe di far parte delle commissioni agli ispettori tributari di cui alla L. 24 aprile 1980, n.146 , o come il controllo "*sui servizi di segreteria*" tolto dalle attribuzioni del presidente della Commissione sempre con il citato D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con

---

<sup>88</sup> Così testualmente A. Giordano, cit.pag.80.

modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 e quindi opportunamente reintrodotta con D.Lgs. settembre 2015, n. 156.

Anche quest'ultima norma, il D.Lgs. settembre 2015, n. 156 appunto, emessa in attuazione della delega conferita con L. 11 marzo 2014, n.23, pur recependo molte importanti proposte avanzate dalla migliore dottrina come la conciliazione in appello, la sospensione della sentenza e dell'atto originario sia in grado d'appello che pendente ricorso in Cassazione, l'immediata esecutività delle sentenze anche se non passate in giudicato, l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso, il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese processuali, ben poco ha inciso per la parte relativa all'indipendenza del giudice lasciando sostanzialmente invariate le precedenti prescrizioni relativi alle attribuzioni dell'amministrazione finanziaria anche per quel che riguarda la determinazione e liquidazione dei compensi ai componenti delle Commissioni.

# Indipendenza e professionalità del giudice tributario: il dibattito in corso

Sulla professionalità:

*Diligenza, laboriosità e attitudine sono i criteri a cui attenersi per la valutazione della professionalità dei giudici tributari nei concorsi interni ... Ampio rilievo sarà quindi riconosciuto alla professionalità del giudice che si andrà a desumere dalla preparazione giuridica, dal grado di aggiornamento rispetto alle novità normative, dottrinali e giurisprudenziali*

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria delibera del 12 marzo 2013

Sull'indipendenza:

*La giustizia è amministrata in nome del popolo.  
I giudici sono soggetti soltanto alla legge.*

Art. 101 Costituzione

**2 Introduzione – 2.1 Requisiti e professionalità dei giudici tributari – 2.1.1 Membri delle Commissioni Tributarie Provinciali – 2.1.2 Membri delle Commissioni Tributarie Regionali – 2.1.3 Professionalità del giudice tributario – 2.2 Indipendenza del giudice tributario – 2.2.1 Garanzie di indipendenza poste dal legislatore - 2.3 Apparente mancanza di indipendenza: Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014 – 2.3.1 Modalità della nomina del giudice – 2.3.2 Durata del mandato - 2.3.3 Protezione da pressioni esterne – 2.3.4 Indipendenza apparente - 2.4 Ordinanza della corte costituzionale n. 227 del 20 ottobre 2016 – 2.5 Soluzioni praticabili**

## 2. Introduzione

*“Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente da un tribunale indipendente e imparziale”*; così recita il testo dell’art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali<sup>89</sup>. Questo principio, è stato per lungo tempo ritenuto non applicabile alla giustizia tributaria anche a seguito della nota sentenza Ferrazzini<sup>90</sup> che, sulla scorta di una interpretazione rigidamente letterale del 1° comma del citato art.6, ha statuito che *“ la materia fiscale rientra ancora nell’ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività “*<sup>91</sup>. Su questa sentenza, come sulle successive confermate, tutte peraltro emesse con il parere contrario di una consistente parte dei collegi giudicanti, non sono mancate, comunque,

---

<sup>89</sup> Ai sensi dell’articolo 6 comma 1 che recita per intero: *“Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l’accesso alla sala d’udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell’interesse della morale, dell’ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità può’ pregiudicare gli interessi della giustizia”*. Dalle parole dell’articolo sembrerebbe desumersi che il principio di giusto processo sia applicabile solo alla materia civile e penale.

<sup>90</sup> Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, 12 luglio 2001, Ferrazzini c.Italia ric.n. 44759/98

<sup>91</sup> Cfr. G.D.Toma Giusto processo tributario e convenzione europea dei diritti dell’uomo. L’evoluzione della giurisprudenza della corte europea, pubblicato in diritto tributario 16/02/2012, secondo cui *“Ne conseguirebbe che, in ambito pubblicistico, l’applicazione dell’art. 6.1. è legittima nel processo amministrativo esclusivamente se sono coinvolti diritti e/o obblighi di natura privata, nel processo tributario se la controversia ha per oggetto l’adozione di sanzioni ritenute criminali.”*

fin da subito opinioni critiche da parte della dottrina <sup>92</sup>. E che le conclusioni raggiunte dalla Suprema Corte di Giustizia Europea fossero non del tutto convincenti lo sta a dimostrare, non solo, il già citato parere contrario di parte dei collegi giudicanti oltre ai numerosi appunti critici della dottrina, ma, soprattutto, il fatto che la stessa Corte di Giustizia sembrerebbe ora, almeno parzialmente, aver cambiato orientamento ritenendo applicabile il principio “*de quo*” anche al contenzioso tributario di tipo sanzionatorio, quello cioè in cui il giudizio verta su “*la legittimità di una sanzione che, pur non qualificata come penale, in concreto non assolve ad una funzione compensativa del danno prodotto, ma assume una valenza punitiva, oltre che deterrente*”<sup>93 94</sup>. Ci rifaremo in seguito a tale affermazione e l’argomenteremo dettagliatamente.

---

<sup>92</sup> F.Gallo, Verso un "giusto processo" tributario in Rassegna Tributaria, 1 / 2003, p. 11 secondo cui “*Più in particolare, il ragionamento della Corte Europea non convince perché non tiene conto che, ormai, dopo una lunga evoluzione giurisprudenziale e dottrinaia l'oggetto del processo è considerato (quasi) unanimemente la tutela - strumentale rispetto al diritto sostanziale - di un diritto soggettivo pieno del privato-contribuente, sia che esso sia inteso come vero e proprio diritto assoluto alla tutela dell'integrità del proprio patrimonio o, più semplicemente, come diritto all'imposizione legittima realizzato attraverso la demolizione e la riforma dell'atto, sia che esso si trasfonda in una posizione meramente processuale di contestazione del potere di imposizione avente struttura e funzione inibitoria del potere stesso*” Ma anche TESAURO F., Giusto processo e processo tributario in Rassegna tributaria n. 1/2006;

<sup>93</sup> N.Durante, Compatibilità dell’assetto ordinamentale della giustizia tributaria con l’art.6 della CEDU, Relazione resa all’incontro di studio su “*Rapporti contribuente-Fisco, tra giurisprudenza tributaria e Corte europea di Strasburgo – Novità fiscali – Rientro dei capitali – Autoriciclaggio*”, organizzato a Catanzaro il 3 dicembre 2014, dalla Sezione Calabria dell’A.N.T.I. - Associazione nazionale tributaristi italiani. pag 2,3

<sup>94</sup> Si rimanda alla lettura delle prossime sezioni e, in particolare, della sezione “*Apparente mancanza di indipendenza: Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014*”. Si rimanda inoltre alla “*sentenza del 23 novembre 2006, Jussila, Finlandia*” della Corte di Strasburgo. Possiamo intanto anticipare che, mentre un primo orientamento giurisprudenziale riteneva che l’articolo 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali non si applicasse al processo tributario, con la suddetta sentenza la Corte cambia indirizzo. In particolare, la Corte ritiene che l’articolo 6 si

Nel frattempo non ci sembra ridondante, relativamente alla problematica in esame, porsi alcuni interrogativi rispetto alla tensione al cambiamento del nostro ordinamento verso il pieno recepimento dei principi comunitari sanciti dall'articolo 6 appena citato e, dunque, le fondamenta sulle quali deve essere costruito un equo processo, ossia l'imparzialità e l'indipendenza del giudice.

Già in più di una sede abbiamo posto l'accento sulla natura controversa del sistema di giustizia tributaria e come questa, dopo un lungo travaglio durato oltre 100 anni, sia riuscita ad ottenere, con il DPR 636/1972 attuativo della delega di cui alla Legge 825/1971, il riconoscimento della sua natura giurisdizionale poi avallato, addirittura, potremmo dire, con effetto retroattivo rispetto alla normativa precedente, anche in numerose sentenze della Corte Costituzionale<sup>95</sup>. Nonostante la legge prescriva infatti che le commissioni tributarie siano costituite, amministrate e operino nel rispetto dei suddetti principi<sup>96</sup>, tutti i maggiori studiosi e la quasi totalità dell'opinione pubblica concordano nel ritenere che tali requisiti non siano soddisfatti con pienezza<sup>97</sup>.

Si potrebbe infatti pensare che, desiderando tutti unanimemente l'osservanza di tali requisiti, la controversia in realtà non sussista o sia facilmente dirimibile. Allora ci si

---

applichi anche ai processi tributari di carattere sanzionatorio, ossia nelle situazioni nelle quali la sanzione assuma carattere non solo compensativo, ma anche punitivo.

<sup>95</sup> C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. cost.*, 1974, 2970, nonché C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215, *ivi*, 1976, I, 1351 e in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589.

<sup>96</sup> Ai sensi degli articoli 101 "La giustizia è amministrata in nome del popolo. I giudici sono soggetti soltanto alla legge" e 111 della costituzione: "La giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata...". Si rimanda inoltre al già citato articolo 6 della CEDU

<sup>97</sup> Cfr A. Marcheselli "Giustizia tributaria e diritti fondamentali: giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo" e "Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa";

domanda: cosa frena questo cambiamento tanto auspicato da tutte le parti? Perché le recenti riforme non sono riuscite ad esprimere questa tensione verso il cambiamento? Nel corso della nostra analisi cercheremo di comprendere se effettivamente il sistema non rispetti il requisito di indipendenza e di fornire una risposta a tali interrogativi. Ne solleveremo anche di nuovi, offrendo ulteriori spunti di riflessione.

Dunque, nel corso dell'analisi delineaeremo "*in primis*" la figura del giudice tributario, e per fare ciò analizzeremo i requisiti essenziali previsti per quest'ultimo posti a salvaguardia dei principi di professionalità e indipendenza<sup>98</sup>.

Tratteremo poi dei pilastri posti dal legislatore a protezione dell'indipendenza del sistema giudiziario e vedremo se effettivamente questi funzionino nella maniera auspicata e corretta.

Infine, andremo ad analizzare le maggiori critiche sollevate in merito all'indipendenza delle commissioni rispetto al Ministero dell'Economia e delle Finanze e ne valuteremo la fondatezza.

Nel fare ciò, prenderemo le mosse dall'Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia che critica la legittimità del sistema di giustizia rispetto a quanto previsto dall'art. 6 del CEDU ed andremo quindi ad esaminare che tipo di risposta abbia fornito la Corte Costituzionale rispetto ai quesiti sollevati.

Per concludere sarà interessante andare a valutare alcuni possibili rimedi alle criticità individuate nel corso dell'analisi, sia sotto il profilo della efficacia delle soluzioni proposte che della percorribilità delle stesse nel quadro del nostro ordinamento giuridico.

---

<sup>98</sup> Ai sensi degli articoli 4 e 5 e 7 del d.lgs n.545/1992

## **2.1 Requisiti e professionalità dei giudici tributari**

Il sistema della nomina dei giudici tributari è strutturato sulla base dell'art.7 del D.lgs. n. 545/1992, come modificato dal D.lgs. 156/2015 che dispone:

1. I componenti delle commissioni tributarie debbono:

- a) essere cittadini italiani;
- b) avere l'esercizio dei diritti civili e politici;
- c) non aver riportato condanne penali per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione e sicurezza
- d) non aver superato, alla data di scadenza del termine fissato nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, settantadue anni di età;
- e) avere idoneità fisica e psichica;
- f) essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendalistiche

Oltre a quelli appena menzionati, gli articoli 4 e 5 del decreto 545/1992 prevedono altresì requisiti differenti a seconda che si concorra per la nomina alla Commissione provinciale ovvero alla Commissione regionale.

### **2.1.1 Membri delle commissioni tributarie provinciali**

Possono aspirare alla nomina a giudici delle commissioni tributarie provinciali:

- a) i magistrati ordinari, amministrativi o militari, in servizio o a riposo, e gli avvocati e procuratori dello Stato, a riposo;
- b) i dipendenti civili dello Stato, o di altre amministrazioni pubbliche in servizio o a riposo che hanno prestato servizio per almeno dieci anni, di cui almeno due in una qualifica accessibile mediante laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente;
- c) gli ufficiali della Guardia di Finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo prestato per almeno dieci anni;
- d) gli iscritti negli albi dei ragionieri e dei periti commerciali che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni;
- e) ragionieri o periti commerciali che hanno accumulato almeno dieci anni di attività, alle dipendenze di terzi, nelle materie tributarie e amministrativo-contabili;
- f) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili e che hanno esercitato la rispettiva professione per almeno cinque anni;
- g) coloro che hanno conseguito l'abilitazione all'insegnamento in materie giuridiche, economiche o tecnico-ragionieristiche ed esercitato per almeno cinque anni attività di insegnamento;
- h) tutti i soggetti in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 5;
- i) i laureati in giurisprudenza o in economia e commercio da almeno due anni;
- l) ingegneri, architetti, geometri, periti edili, periti industriali, dottori in agraria, agronomi e periti agrari iscritti all'albo che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni.

### **2.1.2 Giudici delle commissioni tributarie regionali**

Inoltre, sulla base di quanto enunciato dall'art. 5 d. lgs n. 545/1992 possono ricoprire la carica di giudici delle commissioni tributarie regionali:

- a) i magistrati ordinari, amministrativi e militari, in servizio o a riposo e gli avvocati e procuratori dello Stato, a riposo;
- b) i docenti di ruolo universitari o delle scuole secondarie di secondo grado ed i ricercatori in materie giuridiche, economiche e tecnico-ragionieristiche, in servizio o a riposo;
- c) i dipendenti civili dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche, in servizio o a riposo, in possesso di laurea in giurisprudenza o economia e commercio o altra equipollente, che hanno prestato servizio per almeno dieci anni in qualifiche per le quali è richiesta una di tali lauree;
- d) gli ufficiali superiori o generali della Guardia di Finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo;
- e) gli ispettori del Servizio centrale degli ispettori tributari cessati dall'incarico dopo almeno sette anni di servizio;
- f) i notai e coloro che sono iscritti negli albi professionali degli avvocati e procuratori o dei dottori commercialisti ed hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni;
- g) coloro che sono stati iscritti negli albi professionali indicati nella lettera f) o dei ragionieri e dei periti commerciali ed hanno esercitato attività di amministratori, sindaci, dirigenti in società di capitali o di revisori di conti.

### **2.1.3 Professionalità del giudice tributario**

Anche soltanto ad un esame sommario delle categorie dei soggetti ammessi al concorso, è di tutta evidenza come lo spettro delle competenze richieste dalla norma sia quanto mai multiforme e variegato, ricomprendendo e mettendo sullo stesso piano figure professionali sicuramente eterogenee sia per i percorsi di studio effettuati che per le esperienze di lavoro agite<sup>99</sup>. Figure come quella del geometra, dell'architetto, dell'agronomo, ecc. non sembrano molto vicine, per preparazione scolastica, alla materia tributaria e non possiamo non interrogarci su quanta parte abbia avuto lo studio del diritto nel conseguimento del titolo di studio.

Ne consegue una caratterizzazione oltremodo vaga della figura del giudice tributario, che non appare come il risultato di un percorso formativo organico e sistematico quanto piuttosto un collage di professionalità che comunque, anche se magari limitatamente a specifici contributi ed ai soli aspetti di determinazione matematica dell'importo dovuto, avevano ed hanno una qualche contiguità con la materia tributaria. Tutto questo dà adito, naturalmente, a dubbi più che legittimi sulla professionalità della figura stessa.

A questo punto però è necessario interrogarsi sul concetto di professionalità e su quello che noi intendiamo per tale. E, inoltre, come valutare la sussistenza o meno di tale requisito?

L'estratto della delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria del 12 marzo 2013 è perfetto per rispondere a tale quesito. Secondo il citato organo, infatti, *“Ampio rilievo sarà quindi riconosciuto alla professionalità del giudice che si andrà a*

---

<sup>99</sup> Per i requisiti di partecipazione ai concorsi per la magistratura ordinaria si veda l'art. 2 d.lgs n. 160/2006, successivamente modificato dalla legge n.111 del 30 luglio 2007: per i requisiti di accesso ai concorsi pubblici per magistrato amministrativo si rinvia all'art.14 legge 1034/1971 oltre il successivo DPR 214/1973 di attuazione e agli artt.14-20 della Legge 186/1982.

*desumere dalla preparazione giuridica, dal grado di aggiornamento rispetto alle novità normative, dottrinali e giurisprudenziali”*

Da questo breve estratto si possono agevolmente desumere quelli che per il citato Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria sono i due criteri principali per definire la professionalità e di cui deve essere necessariamente dotato un magistrato del contenzioso tributario.

Il primo criterio che definisce la professionalità di un giudice è dunque la sua preparazione giuridica. E proprio il rispetto di tale criterio fa sorgere degli interrogativi sulle disposizioni relative ai requisiti dei membri delle commissioni previsti dai già citati articoli 4, 5 e 7 del D.Lgs. 545/1992. Ci preme infatti ribadire anche in questa sede il concetto più sopra espresso secondo cui, considerando l’eterogeneità dei percorsi di studio e formazione abilitanti alla carica di giudice tributario, non possono che sorgere delle grosse perplessità rispetto alla potenziale preparazione giuridica di alcune delle figure ammesse dai sopracitati articoli. Tra l’altro, si verrebbe in questo modo a ledere irrimediabilmente uno dei requisiti che, ancorché non annoverati tra i criteri di valutazione, almeno secondo il nostro modesto parere, dovrebbe avere una classe professionale, l’omogeneità. Appare del tutto impensabile che una categoria di professionisti, impegnata in un contesto altamente specialistico come quello giurisdizionale che prevede l’applicazione di un compendio di norme fortemente tecnico come quello tributario, provenga da estrazioni talmente diverse da far dubitare che possa mancare anche la semplice condivisione del linguaggio utilizzato<sup>100</sup>.

---

<sup>100</sup>In questo senso C. Magnani, Commissioni tributarie in Treccani.it, diritto on line (2015) *“Il principio della «qualificazione professionale dei giudici tributari» è, invece, posto dall’art. 30, primo comma, lett. f), l. 30.12.1991, n. 413, recante la delega per la riforma del contenzioso tributario, il quale richiede che i componenti delle commissioni tributarie debbano avere «un’adeguata preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche, acquisita anche con l’esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attività professionale».* Nel dare attuazione a tali criteri direttivi, l’art. 4, d.lgs. n. 545/1992, prevede un tassativo

Per quanto riguarda poi il secondo criterio, e cioè l'aggiornamento continuo rispetto alle diverse novità, anche per questo sussistono delle problematiche non di poco conto. Al riguardo, infatti, va innanzi tutto sottolineato come, in realtà, il legislatore abbia previsto degli istituti volti a garantire la professionalità del giudice tributario prevedendo dei corsi di formazione e aggiornamento per i membri delle commissioni organizzati ai sensi dell'art. 1, comma 353 della legge n. 244/2007 dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Inoltre, il medesimo Consiglio è chiamato a definire i criteri di valutazione delle competenze e conoscenze dei giudici tributari, sulla base di esperienza, diligenza, laboriosità e attitudine, agendo di concerto con i

---

*elenco di soggetti che possono essere nominati giudici tributari, differenziato a seconda del grado provinciale o regionale, reclutati all'interno delle più eterogenee categorie (in via esemplificativa: magistratura – ordinaria, amministrativa o militare –, avvocatura dello Stato, pubblico impiego – con almeno dieci anni di servizio cui almeno due in una qualifica alla quale si accede con la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente –, Guardia di finanza, ragionieri e periti commerciali, revisori ufficiali dei conti o revisori contabili, abilitati all'insegnamento in materie giuridiche ed economiche o tecnico-ragioneristiche, ingegneri, architetti, geometri, periti edili, periti industriali, dottori in agraria, agrotecnici e periti agrari che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni). Dalle disposizioni richiamate emerge come esse abbiano, solo per talune categorie di soggetti, richiesto l'esercizio professionale per più di dieci anni di attività giuridiche ed economiche; per altre (magistrati, docenti, laureati in discipline giuridiche ed economiche, revisori dei conti, ecc.), l'esperienza professionale decennale è stata ritenuta, invece, superflua e in stridente contrasto con la norma delegante. Tale soluzione appare censurabile, non potendo essere condivise le ragioni addotte dalla relazione governativa secondo cui in taluni casi l'esperienza professionale può essere sostituita dal possesso di un titolo di studio o di una abilitazione. Particolari perplessità desta, poi, la mancata previsione della laurea in giurisprudenza o in economia e commercio e la specifica conoscenza del diritto tributario e del diritto processuale tributario quali requisiti generali per rivestire la carica di giudice tributario scorrendo le tabella E e F, recanti i titoli valutabili e i relativi punteggi, appare chiaro come esse prescindano quasi del tutto dalla conoscenza del diritto tributario così come di quello del diritto processuale civile, non attribuendo alcuna rilevanza al superamento di tali esami nel corso degli studi universitari e postuniversitari, a specifiche esperienze professionali, ad eventuali pubblicazioni nella materia, ecc.”.*

Presidenti delle Commissioni tributarie che annoverano tra i vari compiti anche quello della supervisione dei giudici sulla base delle linee-guida ricevute.

Tutto questo corpo di norme dovrebbe sospingere la categoria ad un miglioramento continuo nel livello di competenze e professionalità.

Come risposta, inoltre, ad una possibile carenza di competenza dei giudici in settori specifici, il nuovo testo dell'art 6 del D. Lgs. n.545/1992 ha introdotto delle Sezioni Specializzate dedicate alle controversie di tipo commerciale e societario più complesse, in modo da garantire la presenza di esperti qualificati nella materia all'interno dell'organo giudicante<sup>101</sup>.

Anche quest' ultima previsione sembrerebbe andare nel senso indicato dal legislatore costituendo un valido contrappunto alle critiche sulla disorganicità e carente professionalità della categoria.

Eppure gli sforzi profusi dal legislatore per adeguare la figura del giudice tributario ai requisiti richiesti dal dettato costituzionale risulta per molti ancora insufficiente<sup>102</sup> sicché ancora forte è la tentazione di risolvere alla radice il problema sopprimendo la

---

<sup>101</sup>Ai sensi dell'art. 11 del d.lgs n. 156/2015: "all'articolo 6, il comma 1 e' sostituito dai seguenti: «1. Con provvedimento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria sono istituite sezioni specializzate in relazione a questioni controverse individuate con il provvedimento stesso. 1-bis. I presidenti delle commissioni tributarie assegnano il ricorso ad una delle sezioni tenendo conto preliminarmente della specializzazione di cui al comma 1 e applicando successivamente i criteri cronologici e casuali.»

<sup>102</sup>G. Tabet , Brevi note sui mali cronici della giustizia tributaria in Bollettino Tributario 18/2016 secondo cui la figura del giudice tributario è, infatti, "...ancora ben lontana dall'integrare quel modello di giudice indipendente, terzo e imparziale, disegnato in Costituzione (artt.106, 108 e 111), che costituisce un prerequisite imprescindibile per la realizzazione del giusto processo, concepito quale forma di attuazione esclusiva della funzione giurisdizionale in qualunque settore dell'ordinamento. "

magistratura tributaria per passare tutte le competenze a sezioni specializzate della magistratura ordinaria<sup>103</sup>.

Anche le aspettative legate all'emanazione del D.lgs 156/2015 Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23, sono state disattese. Continuano infatti a permanere pressoché immutate tutte quelle problematiche legate all'esercizio dell'attività a tempo parziale, sia da parte dei giudici cosiddetti togati, che comunque continuano ad esercitare la loro funzione principale in gran parte aspecialistica rispetto alla materia tributaria, sia da parte dei giudici laici che ancora esercitano le rispettive professioni, spesso in odore di incompatibilità con l'incarico svolto, .<sup>104</sup> Similmente sono andate deluse tutte le aspettative legate ad una revisione dei compensi che avrebbe dato alla categoria una sua dignità economica senza la quale ben difficilmente se ne può rinvenire una professionale.

È chiaro quindi che il problema insiste non solo e non tanto nelle modalità di formazione del giudice quanto piuttosto nella disponibilità del tempo dedicato

---

<sup>103</sup> XVII legislatura, Atto Camera n.3734, proposta di legge Ermini ed altri " *L'attuale strutturazione della giustizia tributaria, riservata a commissioni tributarie provinciali, in primo grado, e regionali, in secondo grado, non appare più adeguata e risulta di gran lunga preferibile ricondurre la giustizia tributaria nell'alveo della giurisdizione ordinaria. Ciò deve essere realizzato in modo da salvaguardare la specificità propria di tale ambito. A tale fine può senz'altro essere seguito l'esempio a cui guarda sempre più spesso il legislatore: l'istituzione di sezioni specializzate, secondo i modelli – già realizzati o in corso di realizzazione – delle sezioni del lavoro, del tribunale dell'impresa, del tribunale della famiglia.*"

<sup>104</sup> G. Tabet cit. " *il principale vulnus è rappresentato dall'attuale sistema di reclutamento dei componenti delle Commissioni tributarie, ove gli stessi giudici c.d. togati sono giudici part time, in quanto professionalmente impegnati nelle funzioni proprie delle magistrature di appartenenza; nell'esercizio delle quali non è richiesta una particolare cultura in materia tributaria. Di contro, i giudici c.d. laici provengono in misura prevalente da categorie professionali che continuano a svolgere attività troppo spesso "contigue" a quelle esercitate da coloro che assistono i contribuenti nelle controversie fiscali. Ciò determina, a tacere d'altro, una disomogeneità della forma mentis e dello status dei componenti dei collegi giudicanti che si riflette inevitabilmente anche nel modo di giudicare e di redigere le sentenze...*"

all'esercizio dell'attività giudicante e quindi nella configurazione stessa del sistema di giustizia tributaria.

Se il giudice non può infatti dedicare i propri sforzi unicamente allo svolgimento della sua funzione, non potrà mai acquisire una conoscenza esaustiva della materia tributaria, soprattutto in considerazione della sua estrema vastità e mutevolezza. Ne consegue che non potrà garantire la professionalità che rende possibile l'emanazione di un giudizio terzo e imparziale. Il criterio relativo all'aggiornamento continuo sulle novità normative, giurisprudenziali e dottrinali risulta del tutto compromesso se non supportato da una frequentazione quotidiana delle aule di giustizia che consenta un affinamento continuo degli strumenti di lavoro<sup>105</sup>.

Accanto a queste brevi considerazioni che potrebbero anche risultare banali ma, non per questo, meno vere, non possiamo esimerci dall'evidenziare un'ulteriore problematica connessa alla professionalità, quella relativa al trattamento economico del giudice.

A questo riguardo basti pensare che un giudice tributario percepisce la risibile somma di 25 euro per ogni sentenza depositata<sup>106</sup>. Quello che ci preme sottolineare in questa sede, infatti, è come lo scarso ritorno economico si traduca nella pressoché totale impossibilità per il giudice tributario di concentrarsi sullo studio e l'approfondimento della materia e quindi nella necessità di dedicarsi all'attività giurisdizionale solo

---

<sup>105</sup>Per un utilizzo a tempo pieno dei giudici tributari inquadrati nei ruoli della magistratura ordinaria si veda XVII legislatura, Atto Camera n.3734, proposta di legge Ermini ed altri :*"I vantaggi sono evidenti: con l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i tribunali ordinari viene infatti garantita la specializzazione dei magistrati assegnati e viene meno l'attuale modello, in base al quale i magistrati in servizio prestano la propria attività anche presso le commissioni tributarie. In tal modo, verosimilmente, i magistrati non hanno modo di dedicare tutte le proprie energie e capacità professionali all'esercizio della giurisdizione tributaria e, inoltre, assumono rilievo preponderante i magistrati onorari operanti presso le commissioni tributarie."*

<sup>106</sup> M.Villani, Riforma delle commissioni tributarie in Altalex.com del 22/04/2016.

parzialmente per poter recuperare da prestazioni lavorative esercitate in altri ambiti professionale la giusta remunerazione mancante.

È provato, inoltre, come un compenso inadeguato rappresenti un incentivo per il giudice a soccombere ai tentativi di corruzione, come dimostrano i ripetuti casi di cronaca<sup>107</sup>.

In proposito, basterebbe applicare alla fattispecie in esame il modello definito dei “salari di efficienza” elaborato dagli economisti Stiglitz e Shapiro<sup>108</sup> per toccare con mano l’assurdità di corrispondere compensi così inadeguati<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> Basti pensare ai recenti casi di cronaca che hanno investito le commissioni di Roma, su [huffingtonpost.it](http://huffingtonpost.it) del 10/03/2014; Milano, su [Milano.Repubblica.it](http://Milano.Repubblica.it) del 11/10/2016; Catania, su [Palermo.Repubblica.it](http://Palermo.Repubblica.it) del 09/02/2016; Bologna, su [Il Resto del Carlino](http://Il Resto del Carlino) del 21/09/2016.

<sup>108</sup> Per un approfondimento sulla questione si faccia riferimento al testo “*Economia, organizzazione e management*” di Paul Milgrom e John Roberts.

<sup>109</sup> Faremo un utilizzo semplificato di tale modello, definito dei “salari di efficienza” per cercare di spiegare la relazione salario-corruzione. Supponiamo che il giudice guadagni dall’accettazione della proposta di corruzione un compenso pari a “G” e che la probabilità di essere scoperto sia pari a “P”; naturalmente se venisse scoperto il giudice non solo perderebbe il proprio lavoro e la propria retribuzione, ma verrebbe presumibilmente privato della propria libertà. Passerebbe quindi, un lungo lasso di tempo prima che lo stesso possa trovare un impiego e una nuova retribuzione. Supponiamo quindi che il giudice guadagni al momento un compenso pari a “W” e che, nel caso in cui venga scoperto e quindi perda il lavoro, il nuovo impiego gli fruttasse un guadagno pari a “S” (naturalmente tale cifra sarà al netto di tutti i costi che il giudice deve sostenere nel caso in cui venga scoperto: la perdita di reputazione, il costo di ricerca di un nuovo impiego, l’eventuale carcerazione, ecc.).

Secondo il modello dei salari di efficienza, il giudice sarà disposto ad accettare la proposta di corruzione sin tanto che:  $G > P * (W - H)$  Ciò significa che a parità di G, per evitare che il giudice accetti la proposta si dovrà intensificare il controllo sull’operato del giudice (in questo modo aumenterà P, ossia la probabilità di scoprire il comportamento scorretto) o, altrimenti, aumentare W, ossia il salario del giudice. Il concetto, in realtà, è molto semplice; più elevata è la retribuzione, più il giudice avrà da perdere nel caso in cui i suoi illeciti vengano scoperti. Le evidenze empiriche sembrano essere tutte a supporto di tale teoria. Naturalmente, tale modello non prende in considerazione aspetti attinenti la sfera morale del soggetto (vi potrebbero essere persone dotate di una moralità tale da non commettere in alcun caso un illecito, come potrebbero esservi persone strettamente amanti del rischio), tuttavia le ipotesi sotto cui funziona la teoria sembrerebbero essere una buona approssimazione della realtà.

Viste le considerazioni fatte, quindi, se si vogliono limitare i casi di corruzione e, non solo, se si vogliono eliminare le problematiche attinenti la professionalità del giudice sembra del tutto improcrastinabile una riforma che adegui lo stipendio del giudice tributario a quelle che sono le responsabilità affidate allo stesso.

Punto d' approdo ineluttabile è la creazione di una figura di giudice a tempo pieno, con un compenso adeguato al ruolo ed alle responsabilità ricoperte e con dei criteri di accesso molto più restrittivi e coerenti, in grado di creare una famiglia professionale omogenea e competente che sia in condizione di gestire adeguatamente, e con equilibrio, un contenzioso che ha un impatto rilevante nell'economia del paese sia per i numeri che esprime in termini di miliardi di euro sia per i riflessi che questo produce sui singoli contribuenti in termini di disagio sociale, sia nel mondo delle imprese per le quali una giusta tassazione può fare la differenza tra la vita e la morte.

## 2.2 Indipendenza del giudice tributario

Preliminarmente occorre sottolineare che quello della professionalità del giudice, ed il relativo tema del trattamento, sono problemi di pressante attualità e che per questo hanno meritato una trattazione separata. Su di essi, infatti, sono imperniate le principali argomentazioni di coloro che ritengono necessaria la creazione di una magistratura tributaria a tempo pieno. E pur vero altresì che tale tematica rientra nel più ampio contesto dell'indipendenza delle commissioni tributarie, altro argomento sul quale si è sempre appuntata l'attenzione degli operatori del diritto ma anche dell'opinione pubblica.

Se infatti senza professionalità è impossibile esprimere un giudizio imparziale e quindi indipendente, nessun giudice potrà essere indipendente se non spendendo un congruo lasso di tempo nello studio e nell'approfondimento della materia tributaria.

Se senza professionalità è impossibile raggiungere l'indipendenza, è possibile che un giudice competente non sia al contempo indipendente.

Il requisito di indipendenza si sostanzia quindi in qualcosa di altro rispetto alla professionalità e deve essere oggetto di specifiche riflessioni e valutazioni.

Più volte nel corso dei precedenti paragrafi abbiamo utilizzato la parola indipendenza, usandola spesso in relazione ad altri termini quali imparzialità, professionalità, ecc. ma senza mai andare a dettagliare i contenuti che devono essere attribuiti a questo termine. E' ora quindi di andare a spiegare effettivamente cosa intendiamo con indipendenza.

L'enciclopedia Treccani, nella sezione diritto, definisce l'indipendenza come *“la libertà da uno stato di soggezione, anche economica (dalla famiglia o da altri), o una condizione non subordinata e comunque autonoma”*. Da questa definizione possiamo

cogliere quale sia il significato di indipendenza e allo stesso tempo quali siano i punti critici della nostra analisi.

Indipendenza è infatti libertà da uno stato di soggezione, anche economica, che rende possibile una certa autonomia sia del pensiero che dell'azione e, se poniamo l'accento su questa accezione di indipendenza, risulta di tutta evidenza come il sistema sia già "*prima facie*" privo del requisito di indipendenza.

Anche assumendo, infatti, che le garanzie poste dal legislatore funzionino e operino in maniera perfetta tanto da salvaguardare l'indipendenza sostanziale, è indubbio che l'indipendenza formale sia in qualche modo minata dall'inquadramento delle commissioni tributarie nella stessa rete ministeriale dell'amministrazione i cui atti devono poi essere sottoposti a controllo. In tal senso, basti pensare che tutta l'attività amministrativa e organizzativa dipende solamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>110</sup>, che allo stesso tempo è una delle parti in causa, e che la liquidazione del compenso del giudice avviene in facoltà della stessa amministrazione finanziaria che viene sottoposta a giudizio.

Se così stanno le cose, tralasciando ogni aspetto relativo alla mala fede dei singoli ed alla possibilità che si verifichino episodi di corruzione, ipotesi queste che dobbiamo considerare patologiche e pertanto estranee ad una trattazione che deve avere i connotati della scientificità, appare fuor di dubbio che una siffatta condizione di dipendenza organizzativa ed economica da una delle parti del processo tributario, quale è l'amministrazione finanziaria, costituisca un condizionamento psicologico tale da

---

<sup>110</sup> Per le competenze amministrative e gestionali esercitate dal Ministero si rimanda al paragrafo "Indipendenza apparente" in cui saranno citati tutti i compiti attribuiti agli Uffici del Ministero dell'Economia e delle Finanze tali da far ritenere possibile, quanto meno apparentemente, una dipendenza della giustizia tributaria dal plesso ministeriale.

privare il giudice di quella condizione di libertà da ogni soggezione che è caratteristica imprescindibile dell'indipendenza.

Ma di questo ne parleremo diffusamente più avanti nel proseguo della nostra trattazione.

### **2.2.1 Garanzie di indipendenza poste dal legislatore**

Al di là delle critiche esposte è pur vero, comunque, che il legislatore ha strutturato un sistema che consta di organi e istituti tale da garantire, se non per intero, almeno in parte un certo livello di indipendenza sostanziale.

A tale riguardo, il sistema legislativo tributario vigente garantirebbe, almeno nelle intenzioni del legislatore, l'indipendenza delle commissioni per mezzo di diverse previsioni<sup>111</sup>.

Il primo pilastro posto dal legislatore a salvaguardia dell'indipendenza delle commissioni tributarie è il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, introdotto dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 sulla falsariga del Consiglio Superiore della Magistratura quale organo di autogoverno della giustizia tributaria, con il compito di vigilare, ma non solo, sull'operato dei giudici. L'obiettivo primario affidato al Consiglio è quello di salvaguardare la piena indipendenza e imparzialità dei giudici tributari, come previsto anche dall'articolo 108 comma 2 della Costituzione, per il quale *“La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, del pubblico ministero presso di esse, e degli estranei che partecipano all'amministrazione della giustizia”* e

---

<sup>111</sup> Per uno studio approfondito si rimanda al testo G. Napoli – S. Rocchi *“Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente”*, 2013

questo obiettivo è principalmente raggiunto deliberando sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie .

Oltre a ciò, tra i compiti del Consiglio rientrano la formazione e l'aggiornamento dei giudici allo scopo di assicurarne la professionalità<sup>112</sup>.

Al riguardo, tuttavia, nonostante le apprezzabili intenzioni del legislatore del 1992, non è possibile ignorare la diversa rilevanza che il Consiglio di Presidenza assume rispetto all'organo di autogoverno della Magistratura da cui ha preso ispirazione. Innanzi tutto quest'ultimo è un organo di rilevanza costituzionale in quanto previsto all'art.104 della Costituzione. In subordine, mentre i componenti del CSM sono nominati per due terzi dai magistrati e per un terzo dal Parlamento in seduta comune, risultando così rappresentativi sia della popolazione governata che del paese tutto, per quanto riguarda i membri del Consiglio di Presidenza questi sono eletti direttamente dai magistrati

---

<sup>112</sup> Il complesso delle attribuzioni assegnate dal legislatore al Consiglio di Presidenza è disciplinato dall'articolo 24 del 545/1992: *“1. Il consiglio di presidenza: a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni; b) disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento; c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie; d) formula al Ministro delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie; e) predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'art. 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle commissioni; f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti; g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni; h) promuove iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari; i) esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente decreto o che comunque riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie; l) esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero delle finanze per le spese di loro funzionamento; m) esprime parere sulla determinazione dei compensi fissi ed aggiuntivi ai componenti delle commissioni tributarie di cui all'art. 13 ; m bis) dispone, in caso di necessita' l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrante nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno. (2) n) delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge. 2. Il consiglio di presidenza vigila sul funzionamento delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti”*.

tributari e solo dopo la novella della dall'art.16-quater del D.L.28.12.2001, n.452, anche in parte dal parlamento. Inoltre, questi ultimi sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministero dell'Economia e delle Finanze scontando così, almeno formalmente, una subordinazione al potere esecutivo. Al riguardo, si registra, dunque, un difetto di indipendenza anche se solo a livello formale.

Prenderemo in analisi tale concetto successivamente introducendo l'Ordinanza numero 280/3/14 del 23/09/2014 della Commissione Provinciale di Reggio Emilia, esplicativa della problematica in questione.

Ma continuiamo ad elencare le varie garanzie che formano i pilastri dell'indipendenza del giudice tributario; tra queste figurano le clausole di incompatibilità per i soggetti che concorrono alla nomina a giudice tributario, in particolare l'articolo 8 del decreto legislativo 545/1992, prevede che:

1. Non possono essere componenti delle commissioni tributarie, finché permangono in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali:
  - a. i membri del Parlamento nazionale e del Parlamento europeo;
  - b. i consiglieri regionali, provinciali, comunali e circoscrizionali e gli amministratori di altri enti che applicano tributi o hanno partecipazione al gettito dei tributi indicati nell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, nonché coloro che, come dipendenti di detti enti o come componenti di organi collegiali, concorrono all'accertamento dei tributi stessi;
  - c. i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che prestano servizio presso gli uffici delle Agenzie delle Entrate, delle dogane e del territorio, di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni.

- d. Gli appartenenti al Corpo della Guardia di finanza;
- e. i soci, gli amministratori e i dipendenti delle società concessionarie del servizio di riscossione delle imposte o preposte alla gestione dell'anagrafe tributaria e di ogni altro servizio tecnico del Ministero delle finanze;
- f. soppresso
- g. i prefetti;
- h. coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti o movimenti politici;
- i. coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, direttamente o attraverso forme associative, esercitano l'attività di consulenza tributaria, detengono le scritture contabili e redigono i bilanci, ovvero svolgono attività di consulenza, assistenza o di rappresentanza, a qualsiasi titolo e anche nelle controversie di carattere tributario, di contribuenti singoli o associazioni di contribuenti, di società di riscossione dei tributi o di altri enti impositori;
- l. gli appartenenti alle Forze armate ed i funzionari civili dei Corpi di polizia;

2. Non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante i coniugi, nonché i parenti ed affini entro il quarto grado.

3. Nessuno può essere componente di più commissioni tributarie.

4. I componenti delle commissioni tributarie, che vengano a trovarsi in una delle condizioni di cui al comma 1, primi due punti, o che siano nominati giudici costituzionali, sono sospesi dall'incarico fino alla data di cessazione dell'incompatibilità; successivamente alla suddetta data essi riassumono le rispettive funzioni anche in soprannumero presso la commissione tributaria di appartenenza.

La “*ratio*” di tali clausole di incompatibilità ovviamente risiede nell’esigenza di evitare che vi siano potenziali interferenze tra l’attività di giudice tributario e la professione svolta dallo stesso. Nonostante sembrano essere sufficienti a evitare possibili

contaminazioni tra le due attività e quindi sufficienti a garantire l'indipendenza del giudice tributario, nella realtà dei fatti le problematiche che abbiamo sollevato permangono in merito alla professionalità. Il giudice che svolge al contempo un'attività professionale difficilmente potrà infatti specializzarsi nella materia tributaria, come ricordato nel precedente paragrafo; e senza un adeguato livello di competenze e specializzazione, il giudice non sarà in grado di emettere un giudizio meditato, imparziale e indipendente, come dovrebbe invece accadere.

Il problema risiede quindi non tanto nella tipologia di professioni che genera incompatibilità, quanto nell'idea stessa di un giudice part-time che possa dedicare parte del suo tempo, spesso la maggior parte, nello svolgimento di un'attività professionale propria e diversa, piuttosto che utilizzare quel tempo nell'aggiornamento e nello studio della materia tributaria.

Tale opinione, che sembrerebbe ormai diffusamente condivisa, è comunque foriera di un problema di carattere economico; gli elevati costi che la creazione di un giudice a tempo pieno richiederebbe, infatti, frenano questo cambiamento.<sup>113</sup> La stessa proposta di legge Ermini e altri, che prevede l'inquadramento della giustizia tributaria all'interno della giustizia ordinaria e l'assunzione di 750 nuovi magistrati per perseguire tale indirizzo, ha ricevuto le prime e più accese critiche soprattutto in ordine all'incremento dei costi che questa operazione comporterebbe. Tralasciando poi le critiche rispetto al numero di nuove assunzioni proposto, che sembrerebbe del tutto insufficiente per

---

<sup>113</sup> Basti pensare che il guadagno medio di un giudice tributario membro di Commissione tributaria regionale è stato nel 2010 di 7.932, quello di membro di Commissione tributaria provinciale 12.523 a fronte di un guadagno medio annuo per un magistrato non tributario che va dai 127.746 del magistrato ordinario fino ai 171.055 di un magistrato del Consiglio di Stato. Fonte Ragioneria Generale dello Stato conto annuale 2010.

ricoprire il fabbisogno generato dalla soppressione della magistratura onoraria<sup>114</sup> e dalla creazione di una magistratura tributaria a tempo pieno; senza tener conto dei tempi tecnici necessari per l'immissione in ruolo di un tale numero di nuovi magistrati (bandi di concorso, espletamento delle prove, nomina dei vincitori, formazione) tali da andare a rallentare ancora di più un già ingolfato sistema di giustizia tributaria portando il sistema al suo definitivo collasso.

E' appena il caso di ricordare che questo scenario sarebbe altamente lesivo del principio del giusto processo, in particolare, rispetto alle previsioni dell'art. 6 del CEDU secondo cui *ogni persona ha il diritto a che la sua causa sia esaminata entro un termine ragionevole* e dell'art.111 della Costituzione secondo cui *la legge ne assicura una ragionevole durata*.

Tra i sistemi posti a garanzia dell'imparzialità e indipendenza del giudice, naturalmente, non può non essere menzionato il sistema di procedura disciplinare previsto per i giudici tributari.

La delibera n.2980/2015 del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria disciplina tale procedimento identificando il Presidente della Commissione, come garante dell'osservanza dei principi di imparzialità, con il compito di vigilare sui comportamenti dei componenti delle commissioni e segnalare eventualmente scorrettezze al Ministero delle Economie delle Finanze.

La sezione II del regolamento prescrive inoltre che i componenti delle commissioni debbano svolgere le proprie funzioni nel rispetto dei principi più volte richiamati finora, pena sanzioni disciplinari secondo le modalità previste dagli art. 14 e 15 del D. Lgs. 545 del 1992 e dallo stesso Regolamento. Le diverse sanzioni previste sono: ammonimento,

---

<sup>114</sup> Tali dubbi sono stati espressi dall'Associazione Magistrati Tributari e dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

censura, sospensione dalle funzioni, incapacità ad esercitare un incarico direttivo e rimozione dall'incarico.

1. L'ammonizione viene irrogata nei casi più lievi;
2. la censura viene invece irrogata nel caso di recidiva delle suddette lievi trasgressioni e in generale nei casi previsti dall'art.6 del Regolamento<sup>115</sup>;
3. la sospensione delle funzioni per una durata che va da un mese a due anni con la perdita della retribuzione fissa nei casi previsti dall'art. 7, quali: il reiterato o grave ritardo nello svolgimento delle proprie funzioni, violazioni di doveri o della dignità del proprio ufficio che causino grave e ingiusto danno o indebito vantaggio ad una delle parti, intrattenimento di rapporti abituali o d'affari con persona dichiarata delinquente abituale o che abbia subito una condanna per delitti non colposi con reclusione superiore a tre anni o che sia stato sottoposto a misura di prevenzione, a meno che non si stato successivamente riabilitato.

---

115 Ai sensi dell'art.6 del Regolamento n.2980/2015: *"La sanzione non inferiore alla censura viene irrogata per: a) i comportamenti che, violando i doveri o la dignità del proprio ufficio, arrecano ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti; b) la consapevole inosservanza dell'obbligo di astensione nei casi previsti dalla legge; c) i comportamenti che, a causa dei rapporti comunque esistenti con i soggetti coinvolti nel procedimento ovvero a causa di avvenute interferenze, costituiscano violazione del dovere di imparzialità; d) i comportamenti abitualmente o gravemente scorretti nei confronti delle parti, dei loro difensori, o di chiunque abbia rapporti con il giudice nell'ambito della Commissione tributaria, ovvero nei confronti di altri giudici o di collaboratori; e) l'ingiustificata interferenza nell'attività giudiziaria di altro giudice; f) l'omessa comunicazione al Presidente della Commissione tributaria da parte del giudice destinatario delle avvenute interferenze; g) il perseguimento di fini diversi da quelli di giustizia; h) la scarsa laboriosità, se abituale; i) la grave o abituale violazione del dovere di riservatezza; l) l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti; m) la reiterata e grave inosservanza delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti"*

4. L'incapacità ad esercitare un incarico direttivo si applica al Presidente di Commissione o al Presidente di Sezione nel caso in cui si rendano colpevoli di interferenze continue, ripetute e gravi nell'attività svolta da altro giudice tributario.
5. Infine la rimozione dell'incarico si applica nel caso di recidiva per le trasgressioni commesse ai punti 3 e 4. Se interviene la rimozione dall'incarico il giudice tributario non potrà più essere nominato successivamente.

La decisione sul tipo di sanzione da adottare viene presa dal Consiglio di Presidenza, che delibera in camera di Consiglio sulla base della gravità dei fatti commessi. L'azione viene promossa dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dal Presidente della Commissione Tributaria Regionale presso cui l'inquisito esercita la propria attività.

Va, inoltre, sottolineato come l'art 14 del D.lgs. 545 del 1992 funga da ulteriore deterrente nella violazione dei principi di indipendenza; il citato articolo estende, infatti, anche ai giudici delle commissioni tributarie la disciplina della responsabilità civile dei giudici concernente il risarcimento del danno nello svolgimento di funzioni giurisdizionali.

Risulta chiaro, quindi, l'intento di responsabilizzare il giudice, nel tentativo di farlo giungere ad una decisione meditata e autonoma. Così, ad esempio, sarà interesse del giudice, nel caso in cui dissenta su una decisione raggiunta a maggioranza assoluta, far menzionare tale dissenso nel verbale, accompagnandolo con una motivazione.

Per completare il quadro delineato nel tentativo di garantire l'imparzialità e l'autonomia di giudizio del giudice, il legislatore ha previsto la disciplina dell'astensione e della ricusazione dei membri delle commissioni tributarie, disciplinate dall'art.6 del D.lgs. n.546/1992.

- 1. L'astensione e la ricusazione dei componenti delle commissioni tributarie sono disciplinate dalle disposizioni del codice di procedura civile in quanto applicabili.*
- 2. Il giudice tributario ha l'obbligo di astenersi e può essere ricusato anche nel caso di cui all'articolo 13, comma 3, e in ogni caso in cui abbia o abbia avuto rapporti di lavoro autonomo ovvero di collaborazione con una delle parti.*
- 3. Sulla ricusazione decide il Collegio al quale appartiene il componente della Commissione Tributaria ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro della stessa Commissione designato dal suo presidente.*

Al primo comma, il Legislatore rimanda al codice di procedura civile per disciplinare l'istituto dell'astensione. In particolare, vengono richiamati gli articoli dal 51 al 54, che prevedono la suddivisione dell'astensione in due categorie: l'astensione obbligatoria e l'astensione facoltativa.

Il giudice è obbligato ad astenersi se ha interesse nella stessa causa, è parente fino al quarto grado, convivente, assiduo frequentatore o al contrario legato da rapporti di inimicizia, di credito, da una causa pendente ovvero legato da rapporti di lavoro autonomo o di collaborazione con una delle parti o con uno dei difensori, e infine nel caso in cui abbia effettuato in passato assistenza tecnica sulla stessa causa.

L'istituto dell'astensione facoltativa si sostanzia invece nella possibilità per il giudice di richiedere al capo dell'ufficio l'autorizzazione ad astenersi per gravi ragioni di

convenienza; nel caso in cui l'astensione abbia per oggetto il capo dell'ufficio, l'autorizzazione viene richiesta al capo dell'ufficio superiore.

La ricsuzione può essere adottata in tutti in casi in cui è prevista l'astensione obbligatoria; tramite ricsuzione, le parti possono ottenere la sostituzione di un giudice dal collegio giudicante mediante la presentazione di un ricorso contenente le ragioni specifiche della richiesta nonché le relative prove a supporto.

L'obiettivo del Legislatore, per concludere, è quello di garantire che il giudizio espresso dal giudice sia libero da ogni tipo di conflitto di interesse e da qualsivoglia pressione esterna. Gli istituti di astensione e ricsuzione sono quindi preposti a salvaguardare l'autonomia del giudizio.

### **2.3 Apparente mancanza di indipendenza: Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014**

La questione relativa alla mancanza di indipendenza del sistema di giustizia tributario alla quale abbiamo accennato nei paragrafi precedenti prende sostanza con l'Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014 con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia ha posto l'accento su alcune criticità nel sistema di giustizia tributaria, tali da far presumere una mancanza di imparzialità e indipendenza del giudice tributario, portando la questione all'attenzione della Corte Costituzionale. In particolare viene aspramente criticato l'inquadramento della giustizia tributaria all'interno del Ministero dell'Economia e delle Finanze, il quale risulta essere parte interessata al processo<sup>116</sup>. Sono state quindi sollevate questioni di legittimità costituzionale degli articoli 6 Decreto legislativo n. 546/92 e 51 c.p.c. nonché degli articoli 2, 13, 15, 29-bis, 31, 32, 33, 34 e 35 Decreto legislativo n. 545/92; questioni, che secondo la CTP di Reggio Emilia portano addirittura a nutrire ragionevoli dubbi sull'indipendenza apparente del giudice così come viene sancita dall'art. 6 del CEDU (Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali).

IL già citato art. 6, comma 1, della CEDU stabilisce infatti che ogni persona abbia *“il diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un*

---

<sup>116</sup> Si può leggere all'interno della suddetta ordinanza: *“ l'immagine di apparente dipendenza, che costituisce violazione della CEDO, esce rafforzata dalla previsione di relazioni e competenze della Direzione della Giustizia tributaria che appaiono ancora più anomale o allarmanti, quali ad esempio: a) il fatto che tra compiti della Direzione vi sia l'osservazione della giurisprudenza dei giudici tributari, con potere di segnalazione di essa al Consiglio di Presidenza; b) che la Direzione curi i provvedimenti sullo status dei Giudici, sia pure determinati da organi indipendenti; c) che essa segua il contenzioso eventualmente instauratosi con i giudici; d) che essa supporti la formazione professionale dei giudici. Ciascuno di tali profili appare in evidente frizione con la necessaria apparenza di indipendenza del giudice tributario”.*

*tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta.”*

Anche soltanto una rapida lettura dell'enunciato desta alcuni interrogativi e rende necessarie delle precisazioni. Da una parte, ci si chiede cosa il CEDU intenda realmente con “tribunale imparziale e indipendente”, ma ancor prima, ai fini della nostra analisi, ci dobbiamo domandare se tale disposizione sia effettivamente applicabile anche al processo tributario.

Da quanto enunciato all'interno dell'art. 6, sembrerebbe di no; chiaro è il riferimento a “diritti e doveri di carattere civile” e al carattere “penale” delle accuse. I requisiti di indipendenza sembrerebbero quindi doversi applicare solamente ai giudici dei processi civili e penali.

Tale interpretazione sembrerebbe essere confermata dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo<sup>117</sup>; la sentenza del 12 luglio 2001, Ferrazzini<sup>118</sup> è esemplificativa di tale

---

<sup>117</sup> Organo di giurisdizione internazionale istituito dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali

<sup>118</sup> Prendiamo un estratto della sentenza a supporto delle nostre affermazioni: *“La Corte, in prima battuta, è chiamata a verificare se la materia tributaria rientra nei “diritti e obbligazioni di carattere civile” poiché solo in questo caso trova applicazione l'art. 6 par.1 CEDU. Al riguardo, i giudici di Strasburgo hanno evidenziato che la nozione “diritti e obbligazioni di natura civile” ha carattere autonomo e l'art. 6 par.1 non deve essere interpretato unicamente con riferimento al diritto interno dello Stato convenuto. Per la Corte, tuttavia, la natura patrimoniale della controversia non è sufficiente di per sé a comportare l'applicabilità dell'art. 6 par.1 CEDU. Infatti, possono esistere delle obbligazioni patrimoniali nei confronti dello Stato o dei suoi organi che sono da considerarsi come rientranti nell'ambito del diritto pubblico. Ciò avviene, in particolare quando tali obbligazioni derivano da una legislazione fiscale oppure fanno parte dei doveri civici imposti da una società democratica. In proposito, sebbene la Convenzione sia uno strumento che deve essere interpretato alla luce delle condizioni di vita attuali, il campo di applicazione dell'art. 6 par. 1 CEDU non può essere esteso alle controversie di carattere finanziario tra i cittadini e le pubbliche autorità. La Corte, nella materia fiscale, non registra nessuna evoluzione o cambiamento di orientamento. Pertanto, secondo la costante giurisprudenza della*

indirizzo. Con tale pronuncia la Corte stabilisce che *“la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica”* e che l’articolo 6 non è quindi applicabile al contenzioso di carattere tributario.

Tuttavia, nonostante una prima interpretazione restrittiva, che escludeva la materia tributaria dall’applicazione dell’art. 6, non tardano ad arrivare differenti interpretazioni e nuove aperture.

Esemplificativa è la sentenza del 23 novembre 2006, Jussila, Finlandia; con tale sentenza la Corte stabilisce che il processo tributario, nel caso in cui siano previste sanzioni, non solo di carattere compensativo, ma anche di carattere punitivo e deterrente, debba rispettare le previsioni sancite dall’art. 6 e in particolare, quindi, il diritto di ogni persona a un’equa e pubblica udienza entro tempi ragionevoli e, ciò che più ci interessa in questa sede, un tribunale imparziale e indipendente<sup>119</sup>.

---

*Corte di Strasburgo, la materia fiscale può essere considerata quale prerogativa della potestà pubblica, poiché è la natura pubblica che caratterizza il rapporto tra il contribuente e la collettività. Di conseguenza, al contenzioso tributario, non rientrando nell’ambito dei diritti e obbligazioni di carattere civile, non è applicabile l’art. 6 par.1 CEDU”.*

<sup>119</sup> Nella sentenza del 23 novembre 2006, Jussila leggiamo infatti: *“..Secondo la giurisprudenza costante della Corte, l’applicabilità dell’art. 6 sotto il suo profilo penale deve essere valutata sulla base di tre elementi. Questi, che sono talvolta definiti «criteri Engel», sono stati confermati da ultimo dalla Grande Camera nella sentenza resa nel caso Ezeh e Connors c. Regno Unito (GC, ricorsi n. 39665/98 e 40086/98, par. 82): «82. (...) Occorre anzitutto sapere se il o i testi che definiscono l’infrazione incriminata appartengono, secondo la tecnica giuridica dello Stato convenuto, al diritto penale, al diritto disciplinare o ad entrambi. Si tratta tuttavia di un semplice punto di partenza. L’indicazione che fornisce ha solo un valore formale e relativo; occorre esaminarli alla luce del denominatore comune alle rispettive legislazioni dei diversi Stati contraenti. La natura stessa dell’infrazione rappresenta un elemento di valutazione di maggior peso. (...) Il controllo della Corte non si esaurisce in ciò. In generale, sarebbe illusorio se non prendesse anche in considerazione il grado di severità della sanzione che l’interessato rischia di subire (...)» 31. Il secondo e terzo criterio sono alternativi e non necessariamente cumulativi. Affinché sia applicabile l’art. 6, è sufficiente che la violazione in causa sia di natura penale o abbia esposto l’interessato ad una sanzione che, per la sua natura e il suo livello di gravità, sia riconducibile in generale alla materia penale (v. la già citata sentenza Ezeh e Connors, par. 86). La debolezza relativa*

Va sottolineata, inoltre, la precisazione fatta dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, secondo cui sarebbe applicabile la normativa CEDU non solo ai processi tributari sanzionatori, ma in generale a tutti i processi tributari.

Il sillogismo proposto è il seguente:

*Premessa maggiore: ai sensi degli artt. 111 e 3 Cost. tutti i processi debbono essere ugualmente "giusti". Premessa minore: le norme CEDU si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari.*

*Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via degli artt. 3*

---

*della posta in gioco non fa venire meno l'intrinseco carattere penale dell'infrazione (v. la sentenza 21 febbraio 1984 nel caso Öztürk c. Germania, serie A n. 73, par. 54, e la sentenza 25 agosto 1987 nel caso Lutz c. Germania, serie A n. 123, par. 55). Ciò non impedisce l'adozione di un approccio cumulativo se l'analisi distinta di ciascun criterio non permette di giungere ad una conclusione chiara in merito all'esistenza di un'accusa in materia penale (v. la già citata sentenza Ezeh e Connors, par. 86, che si riferisce in particolare alla già citata sentenza Bendenoun c. Francia, par. 47)"...e ancora... "Per quanto riguarda il primo di questi criteri, sembra che la maggiorazione d'imposta inflitta all'interessato non attenesse al diritto penale ma riguardasse la legislazione fiscale. Tuttavia, una tale considerazione non è decisiva. 38. Il secondo criterio, che riguarda la natura dell'infrazione, è il più importante. La Corte osserva che, al pari di quelle inflitte nei casi Janosevic e Bendenoun, le maggiorazioni fiscali applicate nella fattispecie possono essere considerate fondate su disposizioni giuridiche generali applicabili all'insieme dei contribuenti. Non è convinta dall'argomentazione del Governo secondo cui l'IVA si applica solo ad un gruppo determinato di persone aventi uno status particolare poiché nella fattispecie, come avveniva nei casi sopra evocati, il ricorrente era soggetto a tale imposta in quanto contribuente. Il fatto che l'interessato abbia scelto di sottoporre la sua attività professionale al regime dell'IVA non modifica la sua situazione in proposito. Inoltre, come ha ammesso il Governo, le maggiorazioni fiscali non miravano alla riparazione pecuniaria di un pregiudizio ma erano dirette essenzialmente a punire per impedire la reiterazione delle condotte incriminate. Si può pertanto concludere che le maggiorazioni comminate erano basate su norme che perseguivano uno scopo sia preventivo che repressivo. Questa considerazione basta di per sé sola a conferire all'infrazione inflitta un carattere penale. La tenuità della sanzione contestata distingue la presente fattispecie dai casi Janosevic e Bendenoun per quanto concerne il terzo criterio Engel ma non determina l'esclusione dall'ambito di applicazione dell'art. 6. Tale disposizione si applica dunque sotto il suo profilo penale nonostante la modicità della somma pretesa a titolo di maggiorazione fiscale. 39. La Corte deve pertanto valutare, tenendo debitamente conto delle circostanze del caso, soprattutto gli elementi pertinenti del quadro fiscale nel quale si iscrive, se la procedura di rettifica fiscale di cui il ricorrente è stato oggetto fosse conforme ai requisiti dell'art. 6."*

*e 111 Cost. e come parametri di costituzionalità') anche al processo tributario, indipendentemente dal fatto che nel processo si controverta di sanzioni.*

Appurata l'applicabilità della normativa CEDU al processo tributario, se pur con qualche restrizione, passiamo a rispondere al primo quesito che ci siamo posti: cosa intende la Corte EDU con indipendenza e imparzialità del giudice? E soprattutto, data l'applicabilità delle norme CEDU al processo tributario, il sistema italiano di giustizia tributaria rispetta i requisiti prescritti a livello comunitario?

Fortunatamente, l'interpretazione dei concetti di indipendenza e imparzialità non risulta difficoltosa, considerato che la giurisprudenza comunitaria appare piuttosto concorde in materia.

Con indipendenza si intende la libertà da ogni tipo soggezione che possa condizionare il giudizio del soggetto; tale libertà dai condizionamenti dovrà essere quindi misurata sulla base di una serie di criteri ben definiti dalla giurisprudenza della CEDU.

Rintracciamo questi criteri all'interno dell'ordinanza, nella quale i giudici di Reggio Emilia riprendono a loro volta delle pronunce della Corte di Strasburgo<sup>120</sup>

Riportando quanto citato dall'Ordinanza in questione secondo cui: *"In order to establish whether a body can be considered "independent", regard must be had, inter alia, to the manner of appointment of its members and their term of office, to the existence of guarantees against outside pressures and to the question whether the body presents an appearance of independence (see, inter alia, the Campbell and Fell judgment of*

---

<sup>120</sup> Campbell and Fell v. the United Kingdom of 28 June 1984, Series A no. 80. De Cubber v. Belgium, series a no. 86, judgment of 26 October 1984., Langborger v. Suisse, of 22 giugno 1989 no. 32. Per un commento sulle citate sentenze Cfr. A. Marcheselli R. Dominici, Giustizia tributaria e diritti fondamentali, giusto tributo giusto procedimento giusto processo, secondo cui " *La giurisprudenza della Corte Edu in tema di indipendenza e imparzialità del giudice è, dal punto di vista generale e definitorio, consolidata*".

28 June 1984, Series A no. 80, pp. 39-40, para. 78). As to the question of impartiality, a distinction must be drawn between a subjective test, whereby it sought to establish the personal conviction of a given judge in a given case, and an objective test, aimed at ascertaining whether the judge offered guarantees sufficient to exclude any legitimate doubt in this respect (see, amongst other authorities, the De Cubber judgment of 26 October 1984, Series A no. 86, pp. 13-14, para. 24)" (Corte CEDU 22 giugno 1989, Langborger v. Suisse, § 32).

Ne risulta che l'indipendenza va verificata sulla scorta dei seguenti criteri:

- come avviene la nomina del giudice;
- quanto dura il mandato;
- se vi sono o meno sistemi di protezione da qualsivoglia pressione derivante dall'esterno
- e infine l'apparenza di indipendenza

Analizzando dunque il sistema di giustizia tributaria italiano attraverso questi criteri potremo vedere se risulti effettivamente coerente con le disposizioni date dall'art. 6 della CEDU e, quindi, in che misura risultino fondate le eccezioni sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia.

### **2.3.1 Modalità di nomina del giudice**

Iniziamo quindi ad esaminare i requisiti richiesti secondo l'ordine di proposizione. Per quanto riguarda le modalità attraverso le quali i giudici tributari vengono selezionati, si può vedere subito che quest'ultimi, in Italia, vengono nominati su proposta del Ministero dell'Economie e delle Finanze con decreto del Presidente della Repubblica<sup>121</sup>.

---

<sup>121</sup> Ai sensi dell'art.9 del d.lgs 545/1992

Una tale articolazione delle modalità di nomina sembrerebbe essere subito contrastante con i criteri di imparzialità e indipendenza stabiliti dal CEDU.

Tuttavia, secondo quanto stabilito dalla stessa Corte di Strasburgo, viene ritenuta legittima una modalità di selezione del giudice a nomina governativa purché vengano rispettati determinati requisiti di indipendenza. È infatti necessario, ai fini della legittimità di tale nomina, che siano stabiliti meccanismi caratterizzati da obiettività per la valutazione delle competenze dei giudici, che sia presente la clausola di inamovibilità per il giudice e che in via generale questo possa espletare le proprie funzioni libero da ogni tipo di pressione esterna<sup>122</sup>.

Se ne deduce che la modalità di selezione adottata in Italia non desta particolari problemi. Se è vero, infatti, che la nomina dei giudici tributari deriva da una proposta ministeriale, è anche vero, però, che quello del Ministero è un atto automatico derivante dalle graduatorie dei concorsi stabilite sulla base dei punteggi ottenuti dai candidati. Si tratta, quindi, di un criterio oggettivo.

Il problema di interferenza del Ministero dell'Economia e delle Finanze nella nomina dei giudici sembrerebbe dunque non sussistere.

A dire il vero, anche i meccanismi di formazione degli organi giudiziari e dei collegi giudicanti sembrerebbero essere obiettivi e chiari.

Recentemente la CEDU ha censurato il sistema di giustizia ucraino in quanto le decisioni in merito alla formazione delle Corti venivano demandate ad una Corte

---

<sup>122</sup> Per la legittimità della nomina governativa qualora l'indipendenza sia assistita da altre garanzie si veda *Loyen v. France*, 23/07/2003 e *Campbell and Fell v. United Kingdom*, 28/06/1984. L'indipendenza, viceversa, non sussiste in caso di mancanza di ulteriori garanzie *Lauko v. Slovakia*, 02/09/1998 e *Szal v. Poland*, 18/05/2010.

superiore: ne risultava, quindi, una situazione di sottomissione delle prime alle seconde.<sup>123</sup>

Nel sistema di giustizia tributario italiano ciò non accade: gli organi giudiziari sono infatti formati sulla base di un concorso; l'obiettività è quindi garantita. Per quanto riguarda, invece, la formazione di sezione e collegi giudicanti, sono presenti una serie di garanzie di obiettività e indipendenza stabilite dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria<sup>124</sup>. Spetta infatti, al Consiglio di Presidenza stabilire criteri trasparenti e chiari mediante i quali verranno costituite le diverse sezioni e i collegi giudicanti. Sulla base di tale criteri spetterà ai Presidenti delle varie commissioni stabilire, ad inizio anno, come verranno assegnate le diverse udienze e, ad inizio di ogni trimestre, come saranno composti i collegi giudicanti.

Trasparenza e obiettività dovrebbero essere anche in questo caso garantite.

### **2.3.2 Durata del mandato**

Il secondo criterio che la Corte di Strasburgo ritiene fondamentale nell'analisi di un sistema di giustizia è la durata del mandato.

A tale riguardo due profili assumono rilevanza: i principi di inamovibilità e immutabilità dei giudici.

---

<sup>123</sup> Corte Edu, 6 settembre 2005, Salov v- Ukraine § 83 in un caso in cui la formazione della composizione delle Corti inferiori era rimessa a una Corte superiore

<sup>124</sup> Ai sensi dell'articolo 24 del d.lgs 545/1992 il Consiglio di presidenza " *stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti; stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni*"

Con questi principi si intende l'impossibilità di dispensare il giudice dal servizio o di trasferirlo da una sede all'altra<sup>125</sup>.

È infatti piuttosto chiaro che, se non fosse rispettato tale principio, ove addirittura il giudice potesse essere trasferito in corso di processo<sup>126</sup>, l'indipendenza del giudice sarebbe gravemente compromessa.

Anche in questo caso il sistema di giustizia tributaria passa l'esame comunitario. Il giudice può infatti essere sostituito solo nel caso di ragioni oggettive o impedimenti nello svolgimento delle proprie mansioni.

Il trasferimento da una sede all'altra, poi, avviene su domanda dell'interessato e sulla base di parametri oggettivi.

Un problema, invece, potrebbe essere posto dalla decadenza del giudice dalle sue funzioni. Questa viene infatti pronunciata dal Ministero dell'economia e delle Finanze; dal momento che l'amministrazione, i cui atti dovrebbero essere sottoposti a controllo, fa parte del plesso ministeriale, potrebbero nascere dei dubbi sulla legittimità di tale previsione. Si tratta, in realtà, di un problema soltanto apparente: l'istituto della decadenza, infatti, si attiva su proposta del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e, comunque, nei casi previsti della legge; il decreto ministeriale assume quindi una mera funzione di ratifica<sup>127</sup>.

---

<sup>125</sup> Tali principi vengono trattati in maniera approfondita dall'esperto tributario Alberto Marcheselli nel manuale *"Giustizia tributaria e diritti fondamentali: giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo."*

<sup>126</sup> Come in *Findlay v. United Kingdom*, 25/10/1997.

<sup>127</sup> L'articolo 12 del d.lgs. 545/1992, nella prima parte, elenca le fattispecie in cui viene dichiarata la decadenza dalle funzioni per legge, nella seconda, stabilisce che la proposta della decadenza debba provenire dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Il suddetto articolo recita infatti: *"Decadono dall'incarico i componenti delle commissioni tributarie i quali: a) perdono uno dei requisiti di cui all'art. 7; b) incorrono in uno dei motivi di incompatibilità previsti dall'art. 8; c) cessano, se magistrati o altri dipendenti dell'amministrazione pubblica in attività di servizio, dall'impiego per causa diversa dal"*

### 2.3.3 Protezione da pressioni esterne

Con protezione da pressioni esterne si intende un sistema di garanzie atto a salvaguardare la libertà dell'individuo da qualsivoglia soggezione o condizionamento. Tale indipendenza risulterà tanto più compromessa quanto più forte sarà il rapporto gerarchico tra il giudice e il suo superiore.

Il concetto di supremazia gerarchica contrasta con il concetto di indipendenza. Proprio per questo, nell'analisi relativa alle potenziali pressioni esterne, non possiamo fare a meno di menzionare la disciplina degli avanzamenti di carriera; questi, infatti, devono avvenire nel rispetto di criteri oggettivi e stabiliti a priori, per evitare che sia una autorità a decidere arbitrariamente e quindi venga, nell'esercizio discrezionale di tale potere, ad inquinare il libero convincimento del giudicante.

In proposito, dobbiamo rimarcare con soddisfazione come le disposizioni in tema di progressione di carriera dei magistrati tributari siano del tutto in linea con quanto prescritto dalla normativa CEDU. I parametri per gli avanzamenti di carriera, infatti, sono oggettivi; tali avanzamenti, inoltre, sono nella sostanza poco significativi in quanto un giudice tributario può al massimo aspirare a diventare Presidente o Presidente di Sezione.

La Corte Edu, inoltre, ha appuntato la propria attenzione sul ruolo degli organi di autogoverno della magistratura, nel caso in oggetto il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Apparentemente, infatti, quest'ultimo si pone al di sopra delle

---

*collocamento a riposo o da dimissioni volontarie, secondo i rispettivi ordinamenti; d) omettono, senza giustificato motivo, di assumere l'incarico entro trenta giorni dalla comunicazione del decreto di nomina; e) non partecipano, senza giustificato motivo, a tre sedute consecutive. 2. La decadenza è dichiarata con decreto del Ministro delle finanze previa deliberazione del consiglio di presidenza".*

commissioni tributarie, in una posizione, quindi, di supremazia gerarchica. Tuttavia, secondo la CEDU, gli organi di autogoverno non risultano essere incompatibili con il principio di indipendenza, ma al contrario garanti dello stesso, nel caso in cui il funzionamento di tali organi sia strettamente disciplinato dalla legge.

È ciò che accade nel sistema di giustizia tributaria italiano, in cui il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria tra l'altro non occupa una posizione di supremazia rispetto alle commissioni tributarie, bensì di mera vigilanza<sup>128</sup>.

### **2.3.4 Indipendenza apparente**

Finora non sono emerse particolari problematiche nello studio dell'organizzazione della giustizia tributaria italiana tali da risultare collidenti con le prescrizioni di cui all' art. 6 del CEDU così come interpretate nei casi concreti dalla giurisprudenza di Strasburgo. Le questioni che abbiamo analizzato trovano infatti risoluzione nelle previsioni normative che risultano coerenti con i principi europei.

Tuttavia, se andiamo a soffermarci sul criterio dell'indipendenza apparente, la situazione si complica; la giustizia tributaria, infatti, è inquadrata in una direzione del Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'apparenza di indipendenza risulta quindi compromessa, dato che l'amministrazione finanziaria che emana gli atti controllati dal giudice tributario è inquadrata all'interno dello stesso ministero.

Ma andiamo a dettagliare cosa si intende con il termine "indipendenza apparente"; in pratica il rispetto di tale requisito presuppone che il giudice non solo risulti essere indipendente, ma che lo sembri anche.

---

<sup>128</sup> Si veda il già citato articolo 24 del d.lgs. 545/1992 sulle attribuzioni assegnate dal legislatore al Consiglio di Presidenza.

Tale concetto di indipendenza risulta essere intimamente collegato nella giurisprudenza CEDU al concetto di imparzialità. Secondo la citata giurisprudenza, infatti, ogni giudice, per essere definito tale, dovrà possedere il requisito di imparzialità; il suddetto requisito si suddivide in una parte soggettiva, definita come “ *assenza di partito preso, di preconetto del giudice, rilevabile dal suo comportamento, assenza che si presume fino a prova contraria* ”<sup>129</sup>; e in una parte oggettiva, secondo cui il giudice deve offrire garanzie affinché risulti indipendente agli occhi di un terzo soggetto<sup>130</sup>. Da qui si capisce l’intima correlazione con il principio di apparenza di indipendenza. E se aggiungiamo che la giurisprudenza CEDU ritiene fondamentale che i giudici in una società democratica ispirino fiducia nei cittadini<sup>131</sup>, riusciamo anche a comprendere l’importanza del suddetto principio.

Chiarito, quindi, il significato di indipendenza apparente e le finalità della Corte EDU, nonché la portata del principio, si può finalmente capire appieno il perché delle svariate critiche poste al sistema di giustizia tributario italiano.

Analizzando infatti i compiti che vengono attribuiti ai diversi uffici, si può notare che tale criterio, così come, concepito dalla CEDU risulti ampiamente trascurato.

Citeremo a tal proposito direttamente dal sito del Ministero dell’Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze - Direzione della Giustizia Tributaria, le mansioni dei singoli uffici che contraddicono pienamente tale principio e costituiscono un grave “*vulnus*” per il requisito di indipendenza richiesto.

Tra i compiti che minano l’indipendenza apparente troviamo quindi:

---

<sup>129</sup> Da “*Lineamenti del processo civile di cognizione*” di Giuseppe Tarzia

<sup>130</sup> Dalla sentenza Hauschildt v. Danimarca, 09/10/1986

<sup>131</sup> Dalla sentenza Fey v. Austria del 1993, 24/02/1993

*Ufficio I “Supporto per l'assegnazione degli obiettivi ai dirigenti delle segreterie delle Commissioni tributarie e della Segreteria del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria e per la valutazione dei relativi risultati”*

*Ufficio II “Analizza le istanze e le proposte di aggiornamento della normativa fiscale in materia di contenzioso tributario, nonché della normativa concernente gli organi della giurisdizione tributaria e l'organizzazione degli Uffici. Nelle materie di competenza, assicura l'elaborazione di studi e analisi, nonché l'attività di consulenza per tutte le strutture del Dipartimento e, qualora richiesto, per le Agenzie fiscali, gli altri enti impositori e della fiscalità. Cura la rilevazione e l'esame delle questioni di rilevante interesse o di ricorrente frequenza nelle controversie tributarie. Analizza le pronunce giurisdizionali e segnala agli enti impositori e all'organo di autogoverno dei giudici tributari i casi in cui non vi sia un univoco orientamento giurisprudenziale, anche al fine di assicurare la coerenza nell'applicazione delle norme tributarie da parte degli enti stessi, nel rispetto dei principi di equità, semplicità e omogeneità di trattamento sanciti dalla legge 27 luglio 2000, n. 212. Predispose le relazioni all'Avvocatura Generale dello Stato in materia di equa riparazione in caso di eccessiva durata del processo tributario, ai sensi della Legge 24 marzo 2001, n. 89.*

*Ufficio III “Cura la predisposizione dei provvedimenti di nomina, di decadenza e di irrogazione di sanzioni disciplinari relativi al personale giudicante delle Commissioni Tributarie. Cura la gestione del contenzioso relativo ai provvedimenti emanati nei confronti dei giudici tributari innanzi alla giurisdizione competente. Analizza le segnalazioni dei Presidenti delle Commissioni ai sensi dell'articolo 15 del D.Lgs. n. 545/92. Assicura, in coordinamento con il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, il*

*supporto alla formazione permanente dei giudici mediante le Scuole pubbliche di formazione. Analizza le istanze e le proposte di aggiornamento della normativa concernente il Garante del contribuente, il contributo unificato e le spese di giustizia nel processo tributario”.*

*Ufficio VI “Assicura la gestione del rapporto di lavoro del personale dirigente e non dirigenziale delle segreterie delle Commissioni tributarie e del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria compreso il trattamento giuridico. Definisce, in raccordo con il Dipartimento dell'amministrazione generale del personale e dei servizi, le procedure di mobilita' interna ed esterna del personale. Applica i sistemi di valutazione delle prestazioni, del potenziale e delle posizioni del personale dirigenziale e non dirigenziale, nonche' i sistemi di incentivazione. Assicura il supporto alla programmazione della copertura del fabbisogno delle risorse umane. Effettua la ricerca e la selezione del personale e cura, in raccordo con il Dipartimento dell'amministrazione generale del personale e dei servizi, la gestione delle procedure finalizzate al reclutamento e l'approvazione delle graduatorie di assunzione. Assicura la gestione della formazione, anche sulla base delle prioritá e delle esigenze espresse dalle strutture”*

Abbiamo citato solo alcuni dei compiti affidati ai diversi uffici, ma già da questi si nota la forte dipendenza, quantomeno apparente, delle commissioni tributarie dall'Amministrazione che dovrebbe essere da queste giudicata; in merito, ad esempio, alla scelta del personale, ai trasferimenti, alla valutazione del rendimento, agli avanzamenti di carriera, etc.<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> Per una testimonianza sui possibili fattori di condizionamento legati all'utilizzo di strutture e personale dipendente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze si veda anche la Relazione per l'anno 2000 dello stesso Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, che così afferma: “la collocazione del personale degli uffici di segreteria nell'amministrazione finanziaria finisce per determinare

Proprio in merito a questa ultima considerazione, particolarmente penalizzante risulta il confronto effettuato tra le disposizioni che inquadrano il personale addetto alle segreterie dei giudici amministrativi, per i quali gli artt. 35 e ss della legge 186/1982 “*Ordinamento della giurisdizione amministrativa e del personale di segreteria ed ausiliario del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali*” prevede dei ruoli, rispettivamente del Consiglio di Stato e dei TAR, stabiliti con legge ed ove tutti gli interventi di gestione del personale sono di stretta competenza della magistratura amministrativa, rispetto a quanto previsto dall’art.32 del D.lgs. 545/1992 “*Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell’art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*”. Qua agli “*uffici di segreteria delle commissioni tributarie sono addetti dipendenti del Ministero delle finanze (sia pure) compresi in un apposito contingente del personale indicato nell’art. 10 della legge 29 ottobre 1991, n. 358*” e le piante organiche sono ogni anno riviste dal “*Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, con proprio decreto ..... in relazione alle variazioni del numero*

---

*condizionamenti, anche involontari, comunque non corrispondenti alla funzione di garanzia imparziale della giurisdizione e alla par condicio delle parti nel processo*”. Nel proseguo della medesima Relazione si identificano poi delle problematiche legate a delle situazioni contingenti che solo la pratica quotidiana fa emergere e certo ben difficilmente riuscirebbero ad essere individuate da una analisi teorica delle disposizioni regolamentari. Emblematica, a tal proposito, sotto il profilo dell’imparzialità, una criticità che non di rado si sostanzia per i frequenti trasferimenti di personale dagli uffici finanziari alle Commissioni, per cui può capitare che la stessa persona si trovi a coadiuvare il giudice nella valutazione della legittimità di atti d’accertamento da lui stesso compiuti quando prestava servizio nell’ufficio finanziario. La Relazione per l’anno 2003, inoltre segnala che la dipendenza del personale delle commissioni e degli uffici dal Dipartimento per le politiche fiscali, “*oltre a non tener conto della specificità dei compiti del personale amministrativo delle commissioni, appare anche penalizzante rispetto alle aspirazioni di carriera e all’acquisizione della specifica professionalità richiesta*”. Ovviamente la penalizzazione della professionalità si riverbera in una penalizzazione dell’indipendenza, come ampiamente argomentato.

*di sezioni e del flusso dei ricorsi presso ogni commissione tributaria.*” Nel primo abbiamo dei dipendenti della magistratura amministrativa gestiti da questa e con un contingente garantito da una Legge dello Stato nel secondo dei dipendenti ministeriali il cui numero è determinato annualmente con decreto interministeriale.

Basterebbe questa grave discrasia per mettere in discussione l’indipendenza, non solo apparente, della magistratura tributaria

Se è vero, infatti, che il Legislatore ha costruito un sistema di garanzie a tutela dell’indipendenza – che dall’analisi che abbiamo svolto precedentemente sembrerebbe essere coerente con l’art 6 del CEDU – ciò è servito tuttavia a tutelare solamente il principio di indipendenza sostanziale.

Questo inquadramento della giustizia tributaria all’interno del ministero non sembra essere dunque affatto in linea con il suddetto articolo e il principio di indipendenza apparente, tanto più se si pensa all’ ulteriore problematica sollevata dalla CTP di Reggio Emilia nell’Ordinanza n. 280/3/14 del 23/09/2014, che esprime forti perplessità non solo sull’inquadramento ma soprattutto sull’autonomia dal punto di visto finanziario del sistema di giustizia tributaria.

Alla fine di questa analisi possiamo dire che effettivamente le perplessità sollevate dalla CTP di Reggio Emilia risultano essere fondate.

Seppure infatti le garanzie poste dal legislatore siano svariate, e in molti casi eliminano o quantomeno attenuano problematiche di indipendenza altrimenti presenti, rimane indubbio che il requisito di indipendenza apparente non viene in alcun modo rispettato e tale lesione trae origini, come ben argomentato dalla Commissione Tributaria di Reggio Emilia dall’inquadramento ordinamentale all’interno del Ministero dell’Economia e delle Finanze ed ulteriormente aggravato da una dipendenza anche di tipo economico-

finanziario dal citato dipartimento per il tramite dell'Ufficio VII, della Direzione della giustizia tributaria che si occupa gestire le risorse destinate al pagamento dei giudici.

Sempre dal sito del MEF:

*Ufficio VII "...Provvede all'amministrazione delle risorse finanziarie destinate al pagamento dei compensi dei giudici tributari e del Garante del Contribuente, nonché al funzionamento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Concorre, in coordinamento con il Dipartimento della Ragioneria Generale, alla definizione delle risorse finanziarie derivanti dal contributo unificato nel processo tributario..."*

Data la mancanza di mezzi propri, risulta chiaro come l'autonomia dal punto di vista finanziario della giustizia tributaria risulti del tutto compromessa e, di conseguenza, ogni parvenza di indipendenza nei confronti del Ministero.

In questo senso, anche per quanto riguarda l'aspetto economico finanziario, la distanza che separa la legislazione relativa al Consiglio di Stato ed i Tribunali Amministrativi Regionali e quella afferente alla magistratura tributaria, appare siderale. Mentre infatti per i primi l'art.53 bis della già citata L. n. 186/1982 prevede al 1° comma che “ A decorrere dall'anno 2001 il consiglio di presidenza della giustizia amministrativa provvede all'autonoma gestione delle spese relative al Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali nei limiti di un fondo iscritto in apposita unità previsionale di base denominata Consiglio di Stato e tribunali amministrativi regionali, nell'ambito del centro di responsabilità Tesoro dello stato di previsione della spesa del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica. Il bilancio preventivo ed il rendiconto sono trasmessi ai Presidenti della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica e sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale ed il 2° comma del citato art.53 bis affida “al consiglio di presidenza della giustizia amministrativa

.....*l'organizzazione, il funzionamento e la gestione delle spese del Consiglio di Stato e dei tribunali amministrativi regionali.* Al contrario, per quanto riguarda la magistratura tributaria, non solo il compenso è determinato dal vertice dell'amministrazione responsabile delle attività soggette a giurisdizione ma è altresì liquidato *“dalla direzione regionale delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria di appartenenza ed i pagamenti relativi sono fatti dal dirigente responsabile della segreteria della commissione, quale funzionario delegato cui sono accreditati i fondi necessari”* e cioè da quell' organo che ha materialmente adottato i provvedimenti oggetto di sindacato .

La differenza di previsione è tale da rendere superfluo ogni ulteriore commento e naturalmente non è sfuggita al vaglio critico della Commissione di Reggio Emilia che non ha mancato di sottolineare un'ulteriore possibile mancanza di indipendenza, di cui più sopra avevamo comunque accennato, e cioè la *“vexata quaestio”* dall'inadeguatezza del trattamento economico corrisposto ai componenti delle commissioni; i compensi non solo vengono liquidati dal Ministero ma l'ammontare è così esiguo da non risultare coerente con la dignità dell'incarico.

Anche su questi punti la delusione susseguente alla promulgazione del D.lgs. 156/ 2015, Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23. è stata cocente.

L'esiguità dei compensi sembra essere incompatibile con l'indipendenza del giudice; come già visto in precedenza, infatti, non solo rende più agevoli i tentativi di corruzione, ma risulta essere anche in contrasto con il requisito di professionalità del

giudice stesso. Ed Infatti una siffatta retribuzione non permette al giudice di concentrare i propri sforzi nell' attività giudicante.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Nel senso di una riqualificazione professionale del giudice tributario si era espressa, ancorché in via incidentale, anche la Cassazione SS.UU n. 8053/2014 che guardando all'ultima legge delega in materia tributaria auspicava un intervento del legislatore per rafforzare la professionalità del giudice tributario esaltando così anche la sua terzietà. Tale sentenza aveva acceso le speranze degli operatori del settore poi ampiamente delusi da quanto previsto in attuazione della delega. *“ Mentre resta nel limbo del “non giuridico” ogni discorso sulla (mancanza di adeguata) professionalità del giudice tributario, che non reclama come ineludibile corollario logico una specialità del controllo di legittimità, ma semmai pone l'accento sulla irrinunciabile professionalizzazione del giudice quale elemento determinante della tutela giurisdizionale dei diritti (e in ciò sembra rientrare, a pieno titolo, la previsione dell'art. 10, comma 1, lettera b), numero 8, della ricordata legge n. 23 del 2014, circa la doverosa ispirazione del legislatore delegato all'adozione di misure volte al “rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica ” nel quadro di una prospettiva di una crescita dello spessore della tutela giurisdizionale del contribuente con l'assicurata terzietà dell'organo giudicante).*

## **2.4 Ordinanza della corte costituzionale n. 227 del 20 ottobre 2016**

Abbiamo attentamente analizzato i dubbi di legittimità costituzionale sollevati dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia; in particolare, abbiamo osservato se effettivamente, come contestato dalla citata CTP, vi fosse qualche motivo di contrasto con l'art. 6 della CEDU, e questo è stato rinvenuto principalmente nella mancanza della cosiddetta "indipendenza apparente"

Osserviamo adesso qual è stata le risposte della Corte Costituzionale, chiamata ad esprimersi sulla questione di legittimità o meno del sistema di giustizia tributaria rispetto ai principi di indipendenza e di equità del processo.

La Corte Costituzionale rispondendo alle questioni di legittimità prospettate, con l'Ordinanza n. 227 del 20 ottobre 2016 le ha dichiarate inammissibili con delle motivazioni che potremmo definiremo sicuramente ineccepibili. Al di là delle censure prospettate dal giudice remittente, che come più volte rammentato in questo scritto ci sentiamo di condividere pienamente, è' di tutta evidenza, infatti, che, la quantità, qualità ed eterogeneità delle norme di cui si invocava l'annullamento non avrebbero permesso alla Corte alcun intervento di natura additiva, richiedendo invece una serie di modifiche strutturali dell'intero impianto normativo. Su le modifiche necessarie, che comunque avrebbero potuto rivestire oltretutto modalità di attuazioni differenti, l'ordinanza di remissione non forniva neanche alcuna indicazione.

In questo senso la Corte Costituzionale ha dichiarato che la manifesta inammissibilità delle questioni prospettate " *deriva dal fatto che il giudice a quo ha richiesto a questa Corte plurimi interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire, non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme, come quello che disciplina le attribuzioni dei giudici*

*tributari e del personale delle segreterie, nonché, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria ovvero il sistema che regola il trattamento retributivo dei giudici; che interventi di questo tipo - manipolativi di sistema - sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore (ex plurimis, sentenze n. 248 del 2014 e n. 252 del 2012; ordinanze n. 269 del 2015, n. 156 del 2013, n. 182 del 2009, n. 35 del 2001 e n. 117 del 1989)”*

Altro profilo di manifesta inammissibilità riscontrato dalla Corte, risiede poi nella mancata indicazione da parte del giudice “a quo” dei diversi assetti che avrebbero dovuto assumere le fattispecie contestate per poter garantire la legittimità delle norme impugnate. Tali omissioni, a detta della Corte, *“comportano l'indeterminatezza e l'ambiguità dei petiti, e di conseguenza, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, l'inammissibilità delle questioni (ex plurimis, sentenze n. 220 e n. 218 del 2014, n. 220 del 2012, n. 186 e n. 117 del 2011; ordinanze n. 269 del 2015, n. 266 del 2014, n. 335, n. 260 e n. 21 del 2011)”*.

In conclusione, pur non potendosi ravvisare nell' Ordinanza della Corte un riconoscimento implicito della bontà delle argomentazioni adottate dal giudice remittente, come pure ha voluto vedere qualche commentatore ipotizzando un invito al legislatore a rimediare all'annosa questione<sup>134</sup>, pur tuttavia riteniamo che la circostanza che la Corte non abbia respinto come manifestamente infondate le censure prospettate, debba ritenersi una cauta ammissione della presenza di quel “fumus boni iuris” che avrebbe permesso in linea teorica una pronuncia nel merito della questione se questa

---

<sup>134</sup>Cfr. M. Villani in sportellodeidiritti.org, 22/10/2016 “ Questa ordinanza, però, auspica l'intervento del legislatore per dare una vera autonomia alla giurisdizione tributaria e questo importante messaggio della Corte Costituzionale non deve cadere nel vuoto ma deve essere di stimolo al legislatore per un urgente intervento di modifica del sistema giudiziario tributario “.

fosse stata circoscritta ad una norma singola, anche se, è pur vero, che un intervento del genere non sarebbe di certo bastato neppure lontanamente a mutare gli attuali assetti della giustizia tributaria.

Appurata quindi la bontà delle questioni sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia ma anche la indubbia mancanza di una qualsivoglia soluzione del problema per via di giustizia costituzionale, non resta che indicare le possibili strade alternative da percorrere che non possono che risiedere nell'adozione di misure correttive ad opera del legislatore.

## 2.5 Soluzioni praticabili

In un mondo perfetto, dopo una marcia di avvicinamento partita dal 14 luglio 1864, n. 1830 con la legge sull'Imposta di ricchezza mobile, ed approdata dopo una serie di almeno quattro riforme, di cui due in epoca repubblicana, ed una serie infinita di aggiustamenti, limature, eccezioni, ampliamenti che ci hanno portato al riconoscimento delle Commissioni tributarie quali organi sicuramente giurisdizionali, dopo essere riusciti ad ottenere un allineamento del processo tributario a quello civile, dopo aver avuto il riconoscimento della competenza del giudice tributario su tutta la materia dei tributi<sup>135</sup> tra l'altro schivando l'art 102 della Costituzione ed il suo divieto di istituzione di nuovi giudici speciali, dopo aver ottenuto anche i tre gradi di giudizio classici di cui due di merito ed uno di legittimità, dopo essere riusciti ad ottenere un Comitato di Presidenza della giustizia tributaria, certo non proprio un organo con le stesse garanzie e le stesse attribuzioni di un Consiglio Superiore della Magistratura o di un Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa, ma pur sempre un organo di autogoverno, dopo aver avuto riconosciute tutte quelle garanzie di indipendenza e terzietà con la sola eccezione, forse, dell' "apparente indipendenza", dopo tutto questo, dicevamo, l'approdo finale in un mondo perfetto sarebbe quello della creazione di un giudice specializzato inquadrato nei ruoli della magistratura ordinaria, visto anche il divieto costituzionale di creare nuovi giudici speciali.

E la proposta di legge per chiudere questo cerchio ed arrivare alla meta finale c'è<sup>136</sup>. Ma siccome questo mondo così perfetto ancora non è, forse dovremo aspettare ancora qualche aggiustamento, ampliamento limatura, magari uno o due riforme prima di

---

<sup>135</sup> art. 12, comma 2°, L. 2001/448 (finanziaria 2002)

<sup>136</sup> Il più volte citato <sup>136</sup> XVII legislatura, Atti Camera n.3734 proposta di legge Ermini e altri

arrivarci, o forse non ci arriveremo mai perché, anche se come dice Giovannini<sup>137</sup> “continuare a considerare la giustizia tributaria come una giustizia di serie B, di risulta o a "scappa tempo" non è più accettabile. Non è accettabile che se ne occupi un giudice onorario, istituzionalmente non togato, part time; un giudice mal pagato, reclutato senza concorso per esami, fuori dalle regole della legge sull'ordinamento giudiziario, alle "dipendenze" dirette del ministero dell'economia e delle finanze e quindi anche all'apparenza privo di terzietà”, le resistenze al cambiamento sono tante.

Intanto andiamo ad analizzare questa bozza di legge e cerchiamo di capire quanto sia possibile e soprattutto conveniente, attuarla adesso.

Tra i punti salienti della riforma che interessano la nostra analisi troviamo:

- La costituzione di Sezioni Tributarie Specializzate in tutti i tribunali dei capoluoghi
- L’assunzione di 750 magistrati per la costituzione di queste sezioni<sup>138</sup>
- Il trasferimento del personale amministrativo delle Commissioni all’amministrazione giudiziaria (metà immediatamente, metà dopo due anni)
- La formazione specialistica nella materia tributaria dei magistrati ordinari

---

<sup>137</sup> Cfr.A.Giovannini, La riforma del processo tributario oggi.

<sup>138</sup> Cfr E.Manzon, Quale riforma per la giustizia tributaria in [www.questionegiustizia.it](http://www.questionegiustizia.it): “Pur al netto della pendenza attuale (che si vuole “stralciata” per almeno due anni presso le Commissioni tributarie “in liquidazione”), i dati di flusso dicono che, nell’ottica costituzionale e convenzionale della “ragionevole durata” dei processi, per aversi un rapporto minimamente efficiente tra carichi e giudici, di questi ce ne vogliono non meno di 1.000.È chiaro a chiunque conosca minimamente la realtà della giurisdizione ordinaria che non è possibile destinare alla specifica funzione de qua questo numero di togati, se non aumentandone di pari numero l’organico complessivo, con costi e, soprattutto, tempi non realistici. In questo senso l’assunzione di 750 nuovi giudici (pare a copertura dell’organico attuale) è comunque una misura farraginoso ed in ultima analisi inefficace.”

- Un giudizio in primo grado di carattere monocratico e un giudizio in secondo grado mediante reclamo allo stesso tribunale di tipo collegiale; collegio composto da altri giudici - esclusivamente togati - della stessa sezione specializzata
- Formazione obbligatoria iniziale e permanente dei magistrati addetti alle sezioni specializzate tributarie a cura della Scuola Superiore della Magistratura

Il disegno di legge ha, senz'altro, dei connotati interessanti e per la prima volta sembrerebbe aprirsi la strada di una riforma degna di tale nome, in grado di superare i problemi che abbiamo finora analizzato garantendo il rispetto dei requisiti di professionalità e indipendenza del giudice dei tributi e perseguendo il principio di specializzazione dei magistrati addetti al contenzioso tributario. In effetti, con tale formulazione tutte le problematiche relative a indipendenza, terzietà, professionalità, formazione verrebbero di colpo superate, diventando il giudice tributario un magistrato ordinario con tutte le garanzie di selezione, aggiornamento professionale ed autonomia che ne conseguono.

Tuttavia non sono mancate critiche alla proposta in esame, talune delle quali, come vedremo, non prive fondamento. Certo è che nel “mare magnum” della giustizia tributaria sono in gioco gli interessi di molte famiglie professionali ed ognuna, ovviamente, ha la sua ricetta per migliorare il sistema. Che poi, spesso, queste ricette vadano incontro anche agli interessi della categoria o migliorandone la posizione o evitando un arretramento rispetto a quelle già acquisite, è cosa che non deve stupire.

Una prima e sicuramente pesante critica rivolta al nuovo disegno di legge è pregiudiziale in quanto si appunta sullo strumento legislativo utilizzato per portare avanti la propugnata riforma: la legge ordinaria.

In effetti il richiamo alla notissima sentenza della Corte costituzionale 204/2004 secondo la quale l'assetto pluralistico del nostro potere giudiziario è attualmente predeterminato dalla Costituzione così come anche confermato a più riprese anche dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite<sup>139</sup>, rende estremamente problematico procedere ad una operazione come quella proposta in Atti Camera 3734 senza incorrere in grossi dubbi di legittimità costituzionale. In questo senso schierati contro la riforma i dottori commercialisti secondo i quali "La proposta di legge delega presenta evidenti profili di incostituzionalità, in ragione della soppressione della cd "quarta giurisdizione" del nostro ordinamento per legge ordinaria e non con legge costituzionale".<sup>140</sup> E' sulla stessa lunghezza d'onda anche G. Glendi che si spinge fino a tratteggiare una operazione politica su vasta scala della magistratura finalizzata a fagocitare tutte le altre

---

<sup>139</sup>Da ultimo Corte di Cassazione,SS.UU-, 5 gennaio 2016, n. 30, dove si afferma che in Italia vige un sistema di organizzazione della giustizia certamente "pluralistico" e "che la garanzia del "giudice naturale" deve essere riferita sia alla giurisdizione sia alla competenza in senso stretto - si giustifica con il piano rilievo che le norme sulla giurisdizione vanno considerate nel nostro più ampio contesto costituzionale, nel quale l'«Ordinamento giurisdizionale» della «Magistratura» (Titolo IV, Sezione prima, Cost.) è connotato dalla attribuzione della giurisdizione sia a magistrati «ordinari», anche "specializzati" in ragione della materia oggetto di giudizio (art. 102, primo e secondo comma) - ai quali è riservata giurisdizione tendenzialmente "generale" per la tutela dei diritti soggettivi (cfr., ad esempio, gli del RD n. 30 gennaio 1941, n. 12, sull'ordinamento giudiziario, 1 cod. proc. civ., 1 cod. proc. pen., 96 Cost.) -, sia a magistrati amministrativi (Consiglio di Stato ed «altri organi di giustizia amministrativa») «per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione» (artt. 103, primo comma, 125, secondo comma), sia alla Corte dei conti «nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge» (103, secondo comma), sia ai tribunali militari in tempo di guerra e in tempo di pace (art. 103, terzo comma), sia infine ad altri, "revisionandi" «organi speciali di giurisdizione» (esistenti alla data del 1° gennaio 1948: art. VI, primo comma, delle disposizioni transitorie e finali), a ciascuno dei quali è attribuita giurisdizione in ragione o della situazione giuridica soggettiva sostanziale fatta valere in giudizio (per i giudici amministrativi: interessi legittimi e, «in particolari materie indicate dalla legge», diritti soggettivi) e/o di determinate materie oggetto di giudizio, indicate direttamente dalla Costituzione e/o dalle leggi istitutive di detti «organi speciali di giurisdizione» (, secondo e terzo comma, Cost., e VI disp. trans. e fin. ").

<sup>140</sup> Cfr. Dai commercialisti cinque proposte per la riforma, in cndcec.it

giurisdizioni ed a presentarsi come blocco unico nei confronti degli altri poteri dello Stato.<sup>141</sup> Tale affermazione ci sembra francamente dietrologica.

La tesi è senz'altro suggestiva ma a detta di molti manca di pregio ed io mi sento di condividere questa considerazione, che, anche da un punto di vista non tecnico, sembra più aderente alla realtà delle cose.

E' vero, come affermano i fautori dell'impossibilità di riportare la giustizia tributaria in seno a quella ordinaria con semplice legge, che la nostra Costituzione ha previsto una giurisdizione di tipo plurimo<sup>142</sup>, ma è altrettanto vero che l'art.102 Cost. e la VI disposizione transitoria hanno individuato esplicitamente le giurisdizioni ammesse e cioè ordinaria, amministrativa, contabile e militare e tra di esse non è contemplata quella tributaria che comunque, se pure ne avesse avuto i caratteri, si sarebbe dovuta smantellare ai sensi della VI disposizione transitoria, anche se in tempi non definiti in quanto il termine di 5 anni previsto dalla citata disposizione deve pacificamente ritenersi ordinario.

Riassumendo, dunque, se pure quella italiana è costituzionalmente una giurisdizione plurima lo è per le sole giurisdizioni individuate. E poiché quella tributaria non rientra

---

<sup>141</sup>C. Glendi, Nuovi fermenti legislativi sulla giurisdizione tributaria ... e qualche proposta, IPSOA Quotidiano, 07/05/2016 " *L'idea che sembra farsi strada è in definitiva quella, certamente non nuova, di addivenire ad una progressiva riduzione delle giurisdizioni all'interno del nostro ordinamento, a partire da quella tendenzialmente considerata più debole, cioè la giurisdizione tributaria, per poi risalire, progressivamente, allo smantellamento di quella amministrativa e di quella contabile, così da ridurre ad unitatem l'intero plesso del potere giudiziario ed ottenere una più semplificata frontalizzazione del rapporto con il potere politico*".

<sup>142</sup> In questo senso i lavori preparatori alla Carta Costituzionale evidenziano come ci fosse stato anche un tentativo di ricondurre ad unità la giurisdizione ma finì per prevalere la tesi contraria con la sola limitazione della previsione del numero chiuso

tra quelle previste la sua eliminazione non solo è perfettamente aderente al dettato costituzionale, ma anzi è una operazione di conformazione alle norme superiori<sup>143</sup>

Continuiamo ad esaminare brevemente le critiche più interessanti nei confronti del citato disegno di legge Ermini e altri.

Un ulteriore problema riguarda la composizione monocratica nel giudizio di primo grado ed il mancato spostamento ad un ufficio diverso del giudizio di secondo grado che diventa così un semplice reclamo ancorché valutato in sede collegiale. Questa soluzione proposta presenta due ordini di problemi. Il primo è la rilevante complessità che sovente presentano le questioni di primo grado che possono riguardare importi elevati tali da consigliare l'utilizzo di un organo collegiale. Il secondo risiede nel fatto che, tenendosi il secondo grado nello stesso tribunale del primo, sembrerebbe minato il principio del giusto processo.

Va infine ricordato che le Commissioni tributarie hanno, non senza motivo, una storia più che centenaria e la soppressione di queste senza un'adeguata riflessione sembrerebbe essere una soluzione piuttosto affrettata che non tiene conto del grande servizio che hanno reso al paese e che, tra l'altro, ha permesso che le stesse riuscissero a resistere anche ai venti tempestosi che soffiarono tra il 1968 e il 1970 e che finirono per far sparire dall'ordinamento giuridico italiano la gran parte dei giudici speciali.

Al di là di tutte queste considerazioni di natura squisitamente giuridica, ma che poco hanno a che vedere, con le esigenze del cittadino riguardo ad un giudizio rapido ed efficace, le problematiche più rilevanti che afferiscono alla migrazione della giustizia

---

<sup>143</sup> Cfr E.Manzon, Quale riforma per la giustizia tributaria in [www.questionegiustizia.it](http://www.questionegiustizia.it) secondo cui vi sarebbe " l'attuazione della "promessa" dell'art. 102, Cost.: niente più giudici speciali, se non quelli previsti dalla Costituzione; sezioni specializzate per "determinate materie" presso gli uffici giudiziari ordinari. Dunque "ordinarizzare" la giustizia tributaria, abbandonare l'attuale sistema "misto" (merito > giudice speciale/legittimità > giudice ordinario) "

tributaria presso la magistratura ordinaria risiedono nelle difficoltà di carattere economico ed operativo.

Innanzitutto i 750 magistrati di nuova nomina previsti dalla citata riforma, rimangono, come già detto più sopra, assolutamente insufficienti rispetto ad un fabbisogno stimato di perlomeno 1.000. Ma c'è di più, in quanto i tempi tecnici necessari per renderli effettivamente operativi sui singoli procedimenti comporterebbero tra bandi di concorso, espletamento delle prove, nomina e assegnazione nei tribunali, formazione iniziale, dei tempi tali da far sicuramente collassare un sistema già oltre il limite delle proprie capacità.

Analogo discorso deve essere fatto per il trasferimento del personale amministrativo dai ruoli del ministero dell'Economia e delle Finanze a quelli dell'amministrazione giudiziaria dove i rischi per il sistema appaiono, se possibile, ancora più grandi. A parte la tempistica di due anni proposta per completare l'operazione che diluirebbe nel tempo l'incremento di risorse pensato per le strutture destinate al supporto della nuove attività presso i Tribunali, la carenza di personale ausiliario che ormai da anni affligge il comparto paralizzato dal blocco del "turn over", rischierebbe di far collassare l'intero sistema rendendo la situazione ingovernabile.

Detto questo, tutte le altre pur giuste considerazioni relative ad altri eventuali profili di criticità della riforma, come ad esempio le disposizioni in tema di patrocinio, la figura del giudice ausiliario di cassazione destinato all'eliminazione del pregresso, la cosiddetta rottamazione delle liti pendenti e altro ancora, non possono che passare in secondo piano in quanto dettagli di una operazione difficilmente realizzabile, quanto meno nel medio periodo, per motivazioni di tipo economico.

Rimane, comunque, impregiudicata la necessità, ormai diffusamente avvertita, di potenziare la figura del giudice tributario sia sotto il profilo dell'indipendenza, anche apparente, che sotto quello della professionalità.

Al riguardo, è di tutta evidenza, alla luce di quello che siamo andati sin qui argomentando, che la soppressione delle Commissioni tributarie regionali e provinciali non è requisito indispensabile per raggiungere tale obiettivo in quanto questo può essere perseguito in due modi. Uno, coerentemente con la proposta Ermini, in maniera traumatica trasferendo tutte le competenze alla magistratura ordinaria, cosa che abbiamo già stimato di difficile realizzazione e con molte incognite circa la bontà dei risultati pratici. L'altro, continuando con la politica dei piccoli passi adottata fin ora.

Per quanto riguarda le censure già fatte in ordine all'apparente indipendenza della giustizia tributari, basterebbe infatti trasferire la totalità delle funzioni dal Ministero dell'Economia e delle Finanze alla Presidenza del Consiglio dei Ministri o, in subordine, al Ministero della Giustizia.

In un secondo momento vi sarebbe una graduale attestazione sul regime di autonomia di gestione tipica di tutte le magistrature indipendenti.

Il riferimento da seguire sarebbe del tutto simile a quello dei Tribunali amministrativi regionali e del Consiglio di Stato secondo quanto previsto dalla legge 186 del 27 aprile 1982 per la giustizia amministrativa.

Un inquadramento di questo tipo sembrerebbe essere più armonioso di quello vigente e rispettoso dell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e cosa non da poco, nell'invarianza delle attività e degli organici, effettuato a costo zero.

Per quanto riguarda l'altro aspetto, quello della professionalità, come recepito anche nella proposta di legge dell'On. Ermini, è ormai matura l'idea che la figura del giudice debba cambiare drasticamente.

Il nuovo giudice dovrebbe essere un giudice professionale e specializzato selezionato sulla base di concorsi che ne valutano la competenza. Tale giudice dovrà inoltre mantenere un livello di professionalità e competenza elevato durante l'incarico grazie ad un'attività di formazione costante.

In questo senso, sarebbe ideale l'utilizzo di soli magistrati togati, ossia magistrati di carriera che esercitano la funzione giurisdizionale a tempo indeterminato, nominati attraverso un pubblico concorso e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario.

Solo un giudice che esercita l'attività a tempo pieno e con una retribuzione degna avrà l'incentivo ad ottenere e mantenere un livello di professionalità elevato.

Ma, a differenza di quanto ipotizzato nella bozza di legge, riteniamo conveniente che la transizione da una magistratura onoraria ad una togata avvenga in maniera più graduale.

A tal proposito riteniamo che possa essere ancora di attualità la proposta presentata anni addietro<sup>144</sup> in occasione del 60esimo anniversario della fondazione dell'ANTI (Associazione Nazionale Tributaristi Italiani). In quell'occasione è stato proposto un processo di riforma che riguardasse innanzitutto l'inserimento di giudici togati nelle

---

<sup>144</sup>G. Marongiu in NEOTERA n.3bis 2009 " *Sul tavolo la questione si pone, quindi, conclusivamente nei seguenti termini: importanti esigenze, anche di rilievo costituzionale, spingono verso la professionalizzazione del giudice tributario che, allo stato, trova ostacolo solo nel non trascurabile costo dell'operazione. Proprio perciò, e cioè per contemperare le esigenze con le risorse necessarie si potrebbe pensare a una riforma che, in primis, coinvolgesse solo le Commissioni Regionali che sono meno numerose e costituiscono la porta d'accesso alla Corte di Cassazione. Se si imboccasse questa via la giustizia tributaria si presenterebbe organizzata, seppure in via transitoria, su due livelli: uno più tradizionale, specchio dell'articolata società, rappresentata dall'attuale struttura e formazione delle Commissioni tributarie provinciali (seppure rivisitate in alcune componenti); un'altra togata, professionale e a tempo pieno rappresentata dalle Commissioni regionali*"

Commissione Regionali, rimanendo l'attuale assetto di quelle provinciali alle quale sarebbe stato esteso in un secondo momento. Un giudice di appello togato, infatti, equivale a decisioni più consapevoli, approfondite e meditate e, di conseguenza, ad un numero di ricorsi in cassazione inferiore. Ciò consentirebbe di smaltire, almeno in parte il grosso arretrato tributario attualmente giacente in Cassazione, notevolmente aumentato dai tempi della proposta e che ormai ammonta ad oltre 41.000 fascicoli e cioè quasi la metà di tutto l'arretrato giacente in Cassazione.<sup>145</sup> Nel frattempo, almeno in un primo periodo, si potrebbe continuare a beneficiare per le Commissioni provinciali dell'ausilio della magistratura onoraria.

Tale soluzione sembrerebbe essere non solo la più equilibrata ma anche la più percorribile; grazie a questa, infatti, diluendo in più anni l'immissione di giudici togati, si potrebbe arrivare ad avere una magistratura tributaria professionalizzata e di carriera, anche se non nell'immediato, comunque in un tempo ragionevole.

---

<sup>145</sup> In [www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com) del 05 marzo 2016

---

## Bibliografia

E. Allorio, Diritto Processuale tributario, Milano, 1955

S. Bartole, Le Commissioni tributarie tra Corte Costituzionale e Parlamento, in Dir.prat. trib., 1977

S. Battini in La giustizia amministrativa in Italia: Un dualismo a trazione monista, Riv.trim.dir.pubb., 1-2013

B. Bellè - F. Batistoni Ferrara, Diritto processuale tributario, Padova, 2014

A. Berliri, Il processo tributario amministrativo, Reggio Emilia, 1940

G. Branca, Sull'opera della Corte costituzionale nell'anno 1968/1969, in Giur.cost., 1969,

U. Borsi, L'esecutorietà degli atti amministrativi, in Studi senesi, 1901

U. Borsi, La giustizia amministrativa, Padova, 1935

F. Cammeo, Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa, Milano 1901,

G. Campeis-A. De Pauli, Il manuale del processo tributario, Padova, 1996

G. Chiovenda, Principi di diritto processuale civile, Napoli, 1923

B. Cocivera, Concordato tributario, in Enc. dir., Milano, 1961

D'Alessio, Istituzioni di diritto amministrativo, Torino, 1934

F. D'Alessio, Rapporti e conflitti fra le due sezioni giurisdizionali del Cons. di stato, Milano 1912

E. De Mita, Principi di diritto tributario, Milano, 1999

E. De Mita - M. Logozzo, Codice tributario, Varese, 2013

A.Di Majo - Fronsoni, Codice civile tributario, 2008

G. De Gioannis Giaquinto, Intorno al sistema organico dei conflitti delle due autorità, in Archivio giuridico, X

N. Durante, Compatibilità dell'assetto ordinamentale della giustizia tributaria con l'art.6 della CEDU, in Relazione resa all'incontro di studio su "Rapporti contribuente-Fisco, tra giurisprudenza tributaria e Corte europea di Strasburgo, Catanzaro il 3 dicembre 2014,

F. Favara, Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario, in Riv.dir.fin, 1985

F. Gallo , Verso un "giusto processo" tributario in Rassegna Tributaria, 1 / 2003

A.D. Giannini, La giurisdizione tributaria,

A.D. Giannini, Solve et repete, in Riv. dir. pubbl., 1936

A.D. Giannini, Il rapporto giuridico d'imposta, Milano 1937

A.Giovannini, in Relazione al Forum sulla riforma della giustizia tributaria, Pescara,23 giugno 2016

A.Giovannini, La riforma del processo tributario oggi, in innovazione diritto.it, 2016

C. Glendi, Commentario delle leggi sul contenzioso tributario, Milano, 1990.

C. Glendi, Nuovi fermenti legislativi sulla giurisdizione tributaria ... e qualche proposta, IPSOA Quotidiano, 07/05/2016

Il Fisco, Contenzioso tributario, 2016

O. Luchini, La questione dei conflitti di attribuzione, in Annali della giurisprudenza italiana, 1871

Cfr. Maffezzoni, Per l'indipendenza del giudice tributario, in Jus, 1963

C. Magnani, Il processo tributario, Contributo alla dottrina generale, Padova, 1965

C. Magnani, Commissioni tributarie in Treccani.it, diritto on line (2015)

G. Mantellini, I conflitti di attribuzione fra le autorità giudiziarie e amministrative in Italia, Firenze 1871

E. Manzon, Quale riforma per la giustizia tributaria in [www.questionegiustizia.it](http://www.questionegiustizia.it)

A.Marcheselli - R. Dominici, Giustizia tributaria e diritti fondamentali: giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo, 2016

A.Marcheselli, Contenzioso tributario, 2016

A.Marcheselli Il giusto processo tributario europeo. Efficienza e giustizia nel diritto finanziario d'Europa; 2016

G.A. Micheli, Osservazioni sulla natura giuridica delle commissioni tributarie, in giur.cost., 1969

A. Micheli, Bilancio del nuovo contenzioso tributario, in E' fallita la riforma tributaria?, Milano, 1979

P. Milgrom - J. Roberts, Economia, organizzazione e management, 2005

L. Mortara, Commentario, 4<sup>a</sup> ed., Milano 1911, I, n. 121 segg.;

L. Mortara, Commentario del codice e delle leggi di procedura civile, I, Milano, 1923;

G. Napoli - S. Rocchi, Verifica, accertamento, riscossione e azioni a tutela del contribuente, 2013

M. Negri, Giurisdizione e amministrazione nella tutela della concorrenza, 2012

G. Paleologo, La giustizia tributaria italiana e la sua commissione centrale, in Studi per il cent quarantennio, Milano, 2005

G. Pastore - A. De Rinaldis, Il processo tributario, 2008

G. Patroni Griffi, Una giustizia (amministrativa) in perenne trasformazione : profili storico-evolutivi e prospettive, 13 maggio 2013

E. Presutti, L'art. 3, n. 3, della legge 31 marzo 1877, in Foro italiano, 1927

M. Procopio, Il sistema tributario italiano: Principi istituzionali, 2013

E. Protetti - V. Amato, Commentario teorico pratico del contenzioso tributario, Napoli, 1984

E. Protetti, Giurisprudenza tributaria di merito: decisioni delle commissioni tributarie di merito commentate e coordinate

O. Quarta, Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile, Milano 1902/1905

- L. Ragnisco, Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie, in Riv.it.dir.fin., 1943
- S. Romano, I giudizi sui conflitti delle competenze amministrative, in Trattato di V. E. Orlando, Milano 1899
- S. Romano, Le giurisdizioni speciali amministrative, in V.E. Orlando, Milano, 1899
- E. Rosini, Poteri di accertamento e processo tributario, in Studi per il centocinquantesimo del C.d.S, Roma, 1981
- E. Rosini, Le commissioni tributarie : una storia parallela in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle finanze, Volume XXXIX, 1980
- A.Salandra, La giustizia amministrativa nei governi liberi con speciale riguardo al vigente dirittoitaliano, Torino 1904
- F.G. Scoca, Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale, in Giur.cost., 1964
- M. Stella Richter, La riforma del contenzioso tributario, in Dir.prat.trib., 1973
- G. Tabet, Brevi note sui mali cronici della giustizia tributaria in Bollettino Tributario 18/2016
- G. Tabet, Giusto processo e giustizia tributaria nella giurisprudenza della Corte costituzionale, in Rass. trib., 2013
- G. Tarzia, Lineamenti del processo civile di cognizione, Milano, 2007
- A. Tesauo, le giurisdizioni speciali e le commissioni tributarie, Napoli, 1955
- A. Tesauo, Manuale del processo tributario, Torino, 2013

G.D. Toma , Giusto processo tributario e convenzione europea dei diritti dell'uomo.  
L'evoluzione della giurisprudenza della corte europea, pubblicato in diritto tributario  
16/02/2012

V. Uckmar, Una riforma mancata. I nuovi giudici tributari, in Dir.prat.trib., 1973

A.Uricchio, L'amministrazione della giustizia tributaria, Padova,2000

G. Vacchelli, La difesa giurisdizionale dei diritti del cittadino verso l'autorità  
amministrativa, in Trattato completo di diritto amministrativo, III, Milano, 1901

M. Villani, Riforma delle commissioni tributarie in Altalex.com del 22/04/2016.

C. Vitta, Diritto amministrativo, Torino, 1933

## Sitografia

[www.questionegiustizia.it](http://www.questionegiustizia.it)

[www.senato.it](http://www.senato.it)

[www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)

[www.finanze.it](http://www.finanze.it)

[www.ipsoa.it](http://www.ipsoa.it)

[www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)

[www.cndcec.it](http://www.cndcec.it)

[www.associazionetributaristi.it](http://www.associazionetributaristi.it)

[www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it)

[www.presidenza.governo.it](http://www.presidenza.governo.it)

<http://www.gazzettaufficiale.it/>

[www.repubblica.it](http://www.repubblica.it)

[www.ilmessaggero.it](http://www.ilmessaggero.it)

[www.duitbase.it](http://www.duitbase.it)

<http://www.osservatoriocedu.eu/>

[www.ansa.it](http://www.ansa.it)

[http://www.amtmail.it/](http://www.amtmail.it)

[www.cnpct.it](http://www.cnpct.it)

[www.italiaoggi.it](http://www.italiaoggi.it)

[www.ilfattoquotidiano.it](http://www.ilfattoquotidiano.it)

## RIASSUNTO

---

La lunga marcia delle Commissioni tributarie che le ha condotte di riforma in riforma, fino ad acquisire quei caratteri pienamente giurisdizionali, ormai da tutti riconosciuti sta, forse, per concludersi. Sarà la fine di una gloriosa istituzione risucchiata dalla magistratura ordinaria, come vorrebbe qualcuno, o sarà finalmente il coronamento di una lunga avventura con l'inserimento di quegli ultimi tasselli che ancora rimangono per una piena realizzazione della sua natura di giudice speciale? Chissà, certo è che i recenti scandali, che hanno coinvolto in varie parti d'Italia dei giudici tributari, hanno di nuovo acceso i riflettori sulle commissioni tributarie e adesso se ne fa un gran parlare. Magari, passata la tempesta, le cose rimarranno inalterate per chissà quanto tempo ancora, con lo Stato che risparmia sottopagando delle prestazioni che dovrebbero essere altamente specializzate, con i magistrati che arrotondano svolgendo un "incarico a mezzo servizio, come secondo lavoro rispetto alle altre giurisdizioni da cui dipendono" (come di recente autorevolmente dichiarato dal Presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria) e la Corte Costituzionale che continua a dichiarare infondate o inammissibili le ordinanze di rinvio relative al requisito d'indipendenza perché, comunque, "the show must go on" e bloccare tutto sarebbe un disastro. Come darle torto.

Istituite con la legge 14 luglio 1864 n. 1830 con la previsione di un doppio ordine di competenze, le Commissioni, allora denominate Comunali o Consorziali, erano competenti in primo grado per le questioni attinenti l'accertamento dell'imposta di ricchezza mobile (in pratica una attività di stima con l'utilizzo e la collaborazione degli agenti di finanza), mentre le Commissioni Provinciali avevano competenza in grado di

appello. A questi due gradi di giudizio se ne affiancò ben presto un terzo, relativo all'applicazione della legge, quello Commissione centrale. Sebbene si faccia risalire alla citata normativa la nascita del contenzioso tributario, è pacifico che niente di giurisdizionale si rinvenisse nell'attività svolta dalle prime Commissioni. A ridosso della nascita del novello Stato, infatti, le pressanti esigenze di bilancio conservarono l'impostazione di matrice francese, in contrapposizione al modello belga, con il mantenimento del duplice ordine di giurisdizione. Solo con la Legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E, si ebbe quello stacco con l'indirizzo precedente e la devoluzione di tutto il contenzioso al giudice ordinario assicurando, almeno in linea teorica, una tutela di carattere giurisdizionale al cittadino. Si era approdati così ad una compiuta realizzazione dei principi liberali, attuandosi nella sua pienezza il principio di separazione dei poteri. Ma nella realtà dei fatti la mancanza di numerose garanzie, la discrezionalità ancora esercitata dalla pubblica amministrazione e la sua posizione di supremazia rispetto al cittadino inficiavano non poco questo quadro di giurisdizione unica del giudice ordinario. Il disposto degli artt.4 e 5 della legge 20 marzo 1865, n.2248 all. E limitava, infatti, fortemente la possibilità d'intervento del giudice ordinario, circoscrivendo il suo potere d'intervento al solo ristoro del diritto violato. In realtà la novella del 1865 nasceva con due grosse criticità, la prima legata alla natura tipica di tutti i sistemi monisti di mostrare un ineluttabile slittamento verso una previsione sempre più corposa di giurisdizioni speciali. La seconda, nella difficoltà di individuazione dei diritti civili e politici devoluti al giudice ordinario che finiva per consegnare gran parte di quella stessa materia all'autorità amministrativa. L'erosione delle novità introdotte dalla legge 2248/1865 all. E venne poi completata negli anni successivi grazie alla giurisprudenza del Consiglio di Stato costante nel ribadire il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nelle controversie di diritto pubblico, contribuendo così a quell'opera di

sterilizzazione della parte innovativa contenuta nella Legge stessa. Comunque, per trovare un primo coordinamento tra la configurazione delle competenze delle Commissioni tributarie, nel frattempo rimaste in vita, e quelle attribuite al giudice ordinario bisogna arrivare all'art.12 della Legge 28 maggio 1867 n. 3719, poi trasfuso nell'art.53 del t.u. sull'imposta di ricchezza mobile, R.D. 4021/1877. In base a tale novella, infatti, fu possibile ricorrere al giudice ordinario, con la sola esclusione delle questioni di estimazione del reddito e per la sola applicazione della legge, avverso le decisioni della Commissione centrale. E' con tale normativa che si perviene finalmente a quell'assetto destinato a resistere fino alla riforma del 1972 che si snoda attraverso un doppio binario di autotutela con 6 gradi di giudizio. Certo, anche se a seguito di tali riforme, le commissioni vennero ad assumere una funzione preminentemente contenziosa rispetto all'operato dell'amministrazione finanziaria, e nonostante l'autorevole parere di eminenti studiosi, non si può sottacere la totale mancanza di terzietà e indipendenze degli organi in argomento alla luce della composizione dei collegi giudicanti formati da giudici designati dalle rappresentanze comunali e consorziali, dal Governo, dal Consiglio provinciale, dalla Camera di Commercio, dalla Direzione generale delle tasse e dal Prefetto a seconda degli organi. E' altresì doveroso rimarcare come forte rimanesse l'attività di tipo amministrativo svolto dalle commissioni non integralmente sostituita da quella degli agenti di finanza. Sia perché le commissioni mantenevano un potere autonomo di rideterminazione dell'imposta, potere ripreso e confermato con l'art 2 della Legge 11 agosto 1870, all. N e quindi trasfuso nell'art.43 t.u. 4021/1877. Questo potere di amministrazione attiva, che consentiva l'integrazione e la sostituzione nell'attività dell'amministrazione finanziari, era inoltre correlato da poteri istruttori del tutto analoghi a quelli a disposizione dell'agente di

finanza. Questo ulteriore connotato non poteva che essere, a detta di molti, che un ulteriore potente indizio della natura amministrativa degli organi in discussione.

Queste dunque le ambiguità che agitavano la dottrina a ridosso degli anni 80 e 90 del XIX secolo ma che hanno continuato a far discutere anche nei decenni successivi e fino alla Costituzione Repubblicana. Quello che però qui, ci preme ancora una volta sottolineare, è come anche questi passaggi denotino una sforzo di affinamento della normativa, una tensione continua verso un modello più propriamente giurisdizionale, quale ancora oggi non compiutamente realizzato.

La citata evoluzione della giustizia tributaria, contraddistinta da un duplice percorso, uno teso al progressivo adeguamento del processo tributario al processo civile, il secondo rappresentato dall'incessante accrescimento della cognizione della giurisdizione tributaria, continua anche negli anni successivi e conosce, nel ventennio fascista, un importante riordino della materia, assolutamente in linea col citato percorso evolutivo, con il R.D.L. 1639/1936 e il R.D. 1516/1937. Anche se sul fronte del progressivo allineamento al modello del processo civile le norme in esame costituiscono un indubbio progresso, molto forte rimane l'impronta amministrativa che caratterizza le commissioni sia nella loro costituzione che nel loro funzionamento. Innanzi tutto è lo stesso legislatore del 1936 a qualificare amministrativa la risoluzione delle controversie affidata alle commissioni che vengono ora riordinate in distrettuali (in sostituzione delle mandamentali), provinciali e centrale, così come è la stessa intitolazione del R.D. 1516/1937 a definire amministrative le commissioni per le imposte dirette e le imposte indirette sugli affari. Coerentemente a tali premesse, la composizione degli organi di giustizia tributaria è fortemente attratta nell'orbita governativa in virtù dei poteri di nomina dell'Intendente di Finanza, per le nomine relative alle commissioni distrettuali, e del Ministro delle finanze per quelle relative alle commissioni provinciali. Rimaneva,

poi, come argomento principe in favore della natura amministrativa, oltre alla forte ingerenza attribuita all'Intendente dagli artt. 20,21 e 29 del R.D. 8 luglio 1937, n.1516, quel "*Potere di aumentare i redditi di ricchezza mobile che siano stati accertati dall'agente*" già previsto nell'art.43 t.u.4021/1877 e di cui si confermava la vigenza.

Ma è con l'adozione della Costituzione repubblicana, che il dibattito circa la natura amministrativa o giurisdizionale delle Commissioni tributarie acquista quella centralità che prima non aveva avuto rispetto alla sopravvivenza stessa degli istituti di giustizia tributaria. Da una parte, infatti, l'art.102 della Costituzione vietò l'istituzione di nuovi giudici speciali e con la VI disposizione transitoria venne disposto l'obbligo di procedere entro cinque anni alla revisione di quelli esistenti, dall'altra, l'art.113 impose la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi nei confronti degli atti amministrativi. Almeno in un primo momento, riconoscendosi ad opera della Corte Costituzionale ( ma conforme anche l'avviso della Corte di cassazione ) come giurisdizionale la natura dell'attività delle commissioni, fu possibile il mantenimento in vita degli organi di giustizia tributaria attribuendogli la qualifica di giurisdizione speciale preesistente, al contrario di numerosi altri giudici amministrativi dichiarati illegittimi e le cui competenze confluirono poi in quelle dei Tribunali amministrativi regionali. In questo senso si veda la sentenza della Corte Costituzionale del 18 gennaio 1957, n.12 per la quale "or non è dubbio che le Commissioni tributarie - pur comunemente chiamandosi amministrative per ragioni storiche e tradizionali che non è il caso di qui indagare - costituiscono organi di giurisdizione speciale". Per quanto concerne, poi, la VI disposizione transitoria, il termine di 5 anni previsto nel corpo della norma per portare a termine l'operazione di revisione, era stato nel frattempo derubricato a meramente ordinatorio, superandosi, così, l'inerzia del legislatore rispetto all'adeguamento della normativa. Naturalmente non mancarono critiche in ordine a

questa posizione della Corte soprattutto in ragione della frettolosa affermazione che dava per acquisita la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Considerazione senz'altro vera per quanto riguarda la giurisprudenza della Corte di Cassazione ma non altrettanto rispondente al pensiero dottrinario da sempre molto controverso sulla questione. Nonostante questo riconoscimento della natura giurisdizionale degli organi "*de quo*", che potremmo definire in quegli anni pacificamente accettato anche da parte della Corte Costituzionale, nel 1969 si assiste ad un brusco dietrofront della Consulta che con due sentenze, la n.6 del 29 gennaio 1969 sulle commissioni comunali per i tributi locali e la n.10 del 30 gennaio 1969 sulle commissioni per i tributi erariali, ribalta la visione precedente schierandosi per la natura amministrativa del contenzioso avanti alle Commissioni tributarie. Le argomentazioni decisive della Corte, stavolta, prendono in considerazione elementi già ampiamente sottolineati dalla dottrina in commento alla legislazione del 1936 quali, la nomina dei componenti le Commissioni ad opera dell'Amministrazione finanziaria, del prefetto e del governo, la breve durata delle cariche e la loro rinnovabilità, la mancanza di predeterminazione di un numero fisso di componenti e il potere dell'Intendente di finanza di ordinare lo scioglimento delle commissioni stesse per mancato funzionamento o per altri gravi motivi. Il contrasto che si venne pertanto a creare tra la Consulta e la Corte di Cassazione, rimasta invece fedele alla teoria giurisdizionale, unitamente ad una diffusa aspirazione all'ammodernamento di certi meccanismi chiaramente stridenti con i dettati costituzionali, furono indubbiamente da stimolo per la riforma tributaria che si sarebbe emanata da lì a poco. La legge delega 825/1971 ed il successivo D.P.R. 26 ottobre 1972, n.636 riordinarono la materia riorganizzando le commissioni, ampliandone la competenza per materia e riformulandone anche la competenza territoriale che coincide con quella del tribunale per le Commissioni di

primo grado e per la provincia per quelle di secondo grado. La commissione centrale ha sede a Roma ed è competente soltanto “per violazione di legge e per questioni di fatto escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie”. Numerose norme intervengono poi a modificare i criteri di scelta e nomina dei membri delle Commissioni, attribuendo la scelta effettiva dei componenti all’autorità giudiziaria nelle persone del presidente del tribunale e del presidente della corte d’appello, le decisioni sono prese “in nome del popolo italiano “ e si opera un rinvio generico alle norme del codice di procedura civile. Insomma, si cerca di smussare quelle asperità che ancora rimanevano, quale retaggio della legislazione precedente, e che mal si conciliavano con i nuovi principi introdotti dal Costituente. E non si può dire che l’operazione non abbia avuto successo se, ormai, si fa risalire al 1972 la consacrazione della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie come anche proclamato dalla nota sentenza della Corte Costituzionale n.278/1974.

Nel solco dell’evoluzione fin qui realizzatasi, il processo speciale tributario conosce, con la L. delega 413/1991 ed i successivi D.lgt. 545 e 546/1992 una nuova stagione di riforme che impatta in maniera consistente sul contenzioso delle Commissioni, ma in misura molto minore per la parte che più propriamente interessa questo lavoro e cioè la terzietà e l’indipendenza anche apparente del giudice tributario. Anche il più volte ricordato problema della dipendenza dall’amministrazione finanziaria delle Commissioni e del personale di segreteria ad esse assegnato, che finivano per creare un sospetto di subordinazione del giudice viene affrontato dalla legge di delega ma lasciato sostanzialmente irrisolto. Le previsioni relative alle segreterie non incidono, infatti, sul nesso di dipendenza funzionale dal Ministero delle finanze con tutti le problematiche che questo comporta. Viceversa, elemento di vera novità della novella legislativa, ovviamente per la materia che riguarda la presente trattazione, è la

previsione del tutto nuova per la giustizia tributaria di un organo di autogoverno plasmato ad immagine e somiglianza delle analoghe strutture previste per le altre magistrature. Il capo III della normativa “de quo” è, infatti, interamente dedicato a questo nuovo organo, denominato Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che è nominato ai sensi dell’art.17, 1° comma D.lgs. citato con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze ed i cui componenti sono in parte elettivi ed in parte nominati dal Parlamento. Il Consiglio gode inoltre di autonomia contabile, dura in carica di 4 anni e tra le sue competenze principali annovera la gestione dei giudici tributari e l’organizzazione ed il funzionamento delle Commissioni. Ben poco altro, per la parte di nostro interesse, si rinviene nella novella del 1992. Insomma, ancora una volta siamo in presenza di una normativa che ci piacerebbe definire alla “vorrei ma non posso” dove manca sempre quel colpo d’ala che potrebbe finalmente dare un assetto definitivo alla materia. Assolutamente coerente con questa impostazione timida anche la riforma del 1992 prevede una norma come quella dell’art. 29 che sottopone all’alta vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri le commissioni ed i giudici tributari, fornendo così una prima cauta apertura per la liberazione della giustizia tributaria dai legami che la vincolano all’amministrazione finanziaria, ma poi pressoché nulla prevede per recidere il rapporto di subordinazione del personale adibito alle segreterie delle commissioni ed al Consiglio di presidenza, personale che continua a dipendere funzionalmente e gerarchicamente dall’amministrazione finanziaria. Anche rispetto al requisito della professionalità, la novella del 1992 mostra di aver recepito il problema prevedendo una maggiore immissione di giudici togati nel tessuto delle Commissioni. Rimane comunque irrisolta la problematica di fondo, e cioè la natura onoraria dell’incarico affidato al giudice

tributario che è pur sempre un attività part time, come più sopra definita “un secondo lavoro “e quindi, in quanto tale, non adeguatamente garantita.

Così mentre con il D.Lgs. 546/1992 si è dato l’avvio a quello che potremmo definire il “diritto processuale tributario” e si sono poste le basi per una giurisdizione generale che si concretizzerà appieno con gli inserimenti del 2001 e del 2005, si sono recepite le istanze maturate nel regime previgente relativamente alla tutela cautelare, alle spese processuali, al giudizio di ottemperanza ed all’obbligo di assistenza tecnica, viceversa, per quanto riguarda il D.Lgs. 545/1992, non si può dire che le novelle introdotte, a parte quanto già segnalato in merito dell’organo di autogoverno, abbiano soddisfatto almeno parzialmente le critiche sull’indipendenza, terzietà professionalità dei giudici tributari, rimanendo una normativa poco incisiva che non ha introdotto dei validi correttivi all’ingerenza dell’amministrazione finanziaria nella gestione globale delle commissioni. Così come deludente, ma sempre con riferimento agli aspetti strutturali delle Commissioni tributarie, si rivelerà la normativa successiva (D.L. 98/2011 convertito con modificazioni dalla L. 111/2011 e D.Lgs. 156/2015)

Di recente però, un “*quid novi*” è apparso agitando delle acque da tempo stagnanti. Stiamo parlando della ordinanza n. 280/3/14 con la quale la CTP di Reggio Emilia ha introdotto un nuovo profilo di incostituzionalità relativo alla indipendenza apparente e rimettendo alla Corte una serie di quesiti relativi al rispetto dell’art.6, paragrafo 1° della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (CEDU). Questo principio, secondo cui “*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale,...*”. a lungo ritenuto non applicabile alla giustizia tributaria per la nota sentenza Ferrazzini (Corte EDU, 12 luglio 2001, Ferrazzini c.Italia) in quanto “*la materia fiscale rientra ancora nell’ambito delle*

*prerogative del potere di imperio,*” è stato poi oggetto di ripensamento ritenendosi ora applicabile anche al contenzioso tributario sia pure di solo tipo sanzionatorio (Corte EDU, 3 novembre 2006, Jussila c. Finlandia). Ed è appunto su questi concetti di indipendenza e imparzialità in relazione all’art.6 citato che il giudice remittente si interroga chiedendone la verifica alla Corte nel presupposto che la norma in contrasto con quella CEDU non possa essere direttamente disapplicata dal giudice, ma sia, ai sensi dell’art.117, 1° comma Cost., attratta nella sfera di competenza della Corte Costituzionale ( mass.31713). In proposito, già abbiamo posto l’accento sulla natura controversa del sistema di giustizia tributaria e di come questa, dopo un lungo travaglio sia riuscita ad ottenere, con il DPR 636/1972, il riconoscimento della sua natura giurisdizionale, riconoscimento poi avallato anche da numerose sentenza della Corte Costituzionale. Ma questo riconoscimento è di per sé garanzia di indipendenza e imparzialità? Noi crediamo di no, anche se la Corte chiamata a pronunciarsi su diversi aspetti della questione ha sempre respinto le eccezioni di incostituzionalità. Adesso introducendo questo nuovo profilo, si tenta, per il tramite della Corte Costituzionale, di sollecitare il legislatore per la sistemazione di un aspetto da tempo criticato. Ma andiamo ad esaminare in cosa si sostanziano l’indipendenza e l’imparzialità, qualificate dal giudice remittente come *“una endiadi di contenuto non dissociabile”*, e caratterizzata, secondo la Corte EDU, da questi quattro *“marker”*: a) come avviene la nomina del giudice; b) quanto dura il mandato; c) se vi sono o meno sistemi di protezione da qualsivoglia pressione derivante dall’esterno; d) l’apparenza di indipendenza. I primi tre requisiti, anche se formalmente possono prestare il fianco a delle critiche per l’intervento dell’amministrazione finanziaria nei vari procedimenti, sostanzialmente sono sufficientemente garantiti. Così per le nomine che recepiscono delle graduatorie stilate sulla base dei punteggi predefiniti e quindi obiettivi. Così per la

durata del mandato che si concretizza in due profili: l' inamovibilità e l' immutabilità dei giudici. Anche in questo caso il sistema di giustizia tributaria passa l'esame comunitario. Il giudice può infatti essere sostituito solo nel caso di ragioni oggettive o impedimenti nello svolgimento delle proprie mansioni. Il trasferimento da una sede all'altra, poi, avviene solo su domanda dell'interessato e sulla base di parametri oggettivi. Con la protezione da pressioni esterne, il terzo parametro, si fa riferimento a un sistema di garanzie atto a salvaguardare la libertà dell'individuo da qualsivoglia soggezione o condizionamento. Tale indipendenza risulterà tanto più compromessa quanto più forte sarà il rapporto gerarchico tra il giudice e il suo superiore. Per questo un' attenzione particolare merita la disciplina degli avanzamenti di carriera per i quali sono previsti criteri oggettivi e stabiliti a priori. Anche questo requisito, dunque, è rispettato dalla normativa italiana. La Corte EDU, inoltre, riconosce agli organi di autogoverno della magistratura, nel caso in oggetto il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, un ruolo di garanzia del sistema, qualora il funzionamento di tali organi sia strettamente disciplinato dalla legge. Ciò che accade nel sistema di giustizia tributaria italiano, in cui il Consiglio non occupa una posizione di supremazia rispetto alle commissioni tributarie, bensì di mera vigilanza. Non altrettanto può dirsi per il quarto indicatore, l'apparenza dell'indipendenza. Requisito che presuppone che il giudice non solo risulti essere indipendente, ma che lo sembri anche. E' questa la vera novità che potrebbe spingere il legislatore, opportunamente sollecitato dalla Corte costituzionale, a recidere finalmente quegli intrecci che ancora resistono tra le Commissioni tributarie e l'Amministrazione finanziaria. Sull'argomento ci siamo espressi più volte in questo lavoro in quanto questione antica e mai superata. Qui rammenteremo solo che, sebbene le garanzie poste dal legislatore siano svariate, e in molti casi eliminano o quantomeno attenuano problematiche di indipendenza altrimenti

presenti, rimane indubbio che il requisito di indipendenza apparente non venga rispettato e tale lesione trae origine, come ben argomentato dalla Commissione Tributaria di Reggio Emilia dall'inquadramento ordinamentale delle commissioni e del loro personale all'interno del Ministero dell'Economia e delle Finanze ed ulteriormente aggravato da una dipendenza anche di tipo economico-finanziario dal citato dipartimento per il tramite dell'Ufficio VII, della Direzione della giustizia tributaria che si occupa gestire le risorse destinate al pagamento dei giudici. Accanto a questo c'è, poi, un problema di professionalità che, per noi, costituisce un prerequisito dell'equo processo. Senza un'adeguata preparazione professionale il giudizio, infatti, rischia di non essere né indipendente né imparziale. Questa professionalità il Comitato di Presidenza della Giustizia Tributaria lo ravvisa nella “ *preparazione giuridica*” e nel “ *grado di aggiornamento rispetto alle novità normative, dottrinali e giurisprudenziali*”

Per quanto riguarda il primo punto, una ricognizione anche sommaria del sistema di nomina dei giudici tributari strutturato sulla base dell'art.7 del D.lgs. n. 545/1992 e successive modificazioni, rivela uno spettro di competenze richieste quanto mai multiforme e variegato, ricomprendendo figure professionali sicuramente eterogenee. Ne consegue una caratterizzazione oltremodo vaga della figura del giudice tributario, che non appare come il risultato di un percorso formativo sistematico quanto piuttosto un “ *collage*” di professionalità che hanno una qualche contiguità con la materia tributaria. Tutto questo dà adito, naturalmente, a dubbi più che legittimi sulla professionalità della figura stessa. Il secondo indicatore è l'aggiornamento delle competenze professionali, su cui incidono negativamente la stessa natura onoraria della funzione svolta e l'esiguità dei compensi, questo sia con riferimento ai giudici cosiddetti togati, che comunque continuano ad esercitare la loro funzione principale in gran parte non specialistica rispetto alla materia tributaria, sia da parte dei giudici laici che ancora

esercitano le rispettive professioni, spesso in odore di incompatibilità con l'incarico svolto. Anche l'esiguità dei compensi sembra essere incompatibile con l'indipendenza del giudice; non solo rende più agevoli i tentativi di corruzione, ma non permette al giudice di concentrare i propri sforzi nell'attività giudicante.

Nonostante la bontà dei quesiti sollevati, la Corte li ha dichiarati inammissibili nel presupposto ineccepibile che la quantità, qualità ed eterogeneità delle norme di cui si invocava l'annullamento non avrebbero permesso alla Corte alcun intervento di natura additiva, richiedendo invece una serie di modifiche strutturali dell'intero impianto normativo. Altro profilo di manifesta inammissibilità risiede poi nella mancata indicazione da parte del giudice "a quo" dei diversi assetti che avrebbero dovuto assumere le fattispecie contestate per poter garantire la legittimità delle norme impugnate. Insomma, un provvedimento che non scende nel merito ma che pure potrebbe essere valutato, come qualche interprete ha fatto, come un primo segnale di avvertimento nei confronti del legislatore.

Che fare dunque? Una proposta, quella sicuramente più "*tranchant*" è passare tutte le competenze alla magistratura ordinaria. In questo senso è stata di recente presentata una proposta di legge che prevede, tra l'altro, la costituzione di Sezioni Tributarie Specializzate, l'assunzione di 750 magistrati, il trasferimento del personale amministrativo delle Commissioni all'amministrazione giudiziaria, la formazione specialistica nella materia tributaria dei magistrati ordinari, un giudizio in primo grado di carattere monocratico e un giudizio in secondo grado mediante reclamo allo stesso tribunale di tipo collegiale e una formazione obbligatoria iniziale e permanente dei magistrati addetti alle sezioni specializzate tributarie a cura della Scuola Superiore della Magistratura. Una proposta interessante ma che presta il fianco a svariate critiche la prima delle quali, forse più "*affettiva*" che altro, è che cancellerebbe in un solo colpo

150 anni di storia delle Commissioni, che pure per tutto questo tempo hanno data buona prova di sé. Ben più pesanti, viceversa, le critiche in ordine alla possibilità di sopprimere una magistratura speciale con legge ordinaria in quanto la nostra Costituzione riconosce il pluralismo delle giurisdizioni ( ma contra chi vede questo limite solo per le giurisdizioni nominate e quella tributaria non lo è ). Viceversa, secondo noi, apparirebbero decisive le critiche in ordine alla convenienza dell'operazione. Lunga, costosa, insufficiente nel numero dei magistrati proposti e con un'incognita fortissima nello stato attuale di carenza di personale ausiliario della magistratura, paralizzato da anni di blocco del turn over, che, con l'aggiunta del contenzioso tributario, rischierebbe di far collassare l'intero sistema rendendo la situazione ingovernabile.

Sicuramente più agevole una soluzione graduale che affrontasse intanto le censure già fatte in ordine all'apparente indipendenza della giustizia tributari, trasferendo la totalità delle funzioni dal Ministero dell'Economia e delle Finanze alla Presidenza del Consiglio dei Ministri o, in subordine, al Ministero della Giustizia. In un secondo momento vi sarebbe una graduale attestazione sul regime di autonomia di gestione tipica di tutte le magistrature indipendenti sulla falsariga di quanto già avvenuto per i Tribunali amministrativi regionali ed il Consiglio di Stato con la L. 186/1982. Per quanto riguarda l'altro aspetto, quello della professionalità, è ormai matura l'idea che la figura del giudice debba cambiare drasticamente. Il nuovo giudice dovrebbe essere un giudice professionale e specializzato selezionato sulla base di concorsi che ne valutano la competenza. Tale giudice dovrà inoltre mantenere un livello di professionalità e competenza elevato durante l'incarico grazie ad un'attività di formazione costante. In questo senso sarebbe ideale l'utilizzo di soli magistrati togati; ossia magistrati di carriera che esercitano la funzione giurisdizionale a tempo indeterminato, nominati

attraverso un pubblico concorso e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario. Solo un giudice che esercita l'attività a tempo pieno e con una retribuzione degna avrà l'incentivo ad ottenere e mantenere un livello di professionalità elevato. Ma, a differenza di quanto ipotizzato nella bozza di legge, riteniamo conveniente che la transizione da una magistratura onoraria ad una togata possa avvenire in maniera più graduale. In questo senso varrebbe la pena rispolverare una proposta presentata anni addietro di un inserimento di giudici togati nelle Commissioni Regionali, rimanendo l'attuale assetto di quelle provinciali alle quale verrebbe esteso in un secondo momento. Tale soluzione sembrerebbe essere non solo la più equilibrata e rispettosa della tradizione ma anche la più percorribile; in quanto, diluendo in più anni l'immissione di giudici togati, si potrebbe arrivare, col tempo e senza troppi traumi, ad avere una magistratura tributaria professionalizzata e di carriera.

---