

LE NUOVE IPOTESI DI INCOMPATIBILITÀ DEI GIUDICI TRIBUTARI

DI MAURIZIO VILLANI

AVVOCATO TRIBUTARISTA IN LEGGE - PATROCINANTE IN CASSAZIONE

SOMMARIO:

1. *Premessa.*
2. *Rimozione dell'incompatibilità per gli ispettori tributari.*
3. *Le attività vietate.*
4. *Le incompatibilità assolute.*
5. *Le incompatibilità relative.*
6. *L'analisi comparativa.*
7. *Considerazioni conclusive.*

1. PREMESSA

L'art. 39, comma 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, ed ulteriormente modificato dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148 (art. 2, comma 35-*septies*), ha sensibilmente riscritto le ipotesi di incompatibilità dei giudici tributari, tassativamente previste dall'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, e successive modificazioni.

Le suddette modifiche, forse non ben meditate e ponderate, non solo determinano un parziale svuotamento delle Commissioni tributarie ma, cosa ancora più grave, una parziale paralisi delle stesse, con grave danno economico per i contribuenti, soprattutto in vista dell'entrata in vigore del c.d. *accertamento esecutivo* a far data dal 1° ottobre 2011.

Forse sarebbe stato opportuno da parte del legislatore ponderare meglio la questione e, in vista della generale riforma fiscale, riscrivere (non semplicemente riordinare) l'intera normativa del processo tributario, con giudici professionali, a tempo pieno, ben retribuiti e senza limiti difensivi per il contribuente, con possibilità di utilizzare le testimonianze ed i giuramenti (decisori e suppletori).

In ogni caso, in attesa di una generale riforma *de iure condendo*, l'art. 39 citato creerà grossi problemi organizzativi se il legislatore, quanto meno, non introdurrà urgenti e necessarie modifiche.

2. RIMOZIONE DELL'INCOMPATIBILITÀ PER GLI ISPETTORI TRIBUTARI

Una delle modifiche introdotte dall'art. 39 citato è la soppressione della lettera *f*) dell'art. 8, comma 1, del D.Lgs. n. 545/92, per cui oggi possono far parte delle Commissioni tributarie gli ispettori tributari di cui alla Legge 24 aprile 1980, n. 146.

La presenza dei super-ispettori del fisco tra i giudici tributari non certo può garantire quella "imparzialità e terzietà del corpo giudicante" che lo stesso art. 39 vuole perseguire, anche perché i giudici tributari non solo devono "essere", ma anche "apparire", terzi ed imparziali, come tassativamente previsto dall'art. 111, comma 2, della Costituzione, per il quale "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".

3. LE ATTIVITÀ VIETATE

La nuova lettera *i*) dell'art. 8, come modificata dall'art. 39 in esame, esclude dalle Commissioni tributarie coloro che, in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione:

- a) esercitano la consulenza tributaria in generale;
- b) detengono le scritture contabili;
- c) redigono i bilanci;
- d) svolgono attività di consulenza, assistenza o 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.

La nuova formulazione del citato art. 8, soprattutto con l'aggiunta della condizione della generica "attività di consulenza...a qualsiasi titolo", può creare gravi problemi interpretativi, se non ben individuata e specificata. Per comprendere bene il problema, però, è importante fare la storia della suddetta causa di incompatibilità. L'art. 5, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972, n. 636, prevede-

va tra le tassative ipotesi di incompatibilità “le persone che esercitano abitualmente l’assistenza o la rappresentanza di contribuenti in vertenze di carattere tributario”. Successivamente, l’art. 8, comma 1, lett. *i*), del D.Lgs. n. 545 citato, sino al 31 dicembre 1997, escludeva tassativamente “gli iscritti negli albi professionali degli avvocati, procuratori legali, notai, commercialisti, ragionieri e periti commerciali, o gli iscritti nei ruoli o elenchi istituiti presso le direzioni regionali delle entrate di cui all’art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287, che esercitano in qualsiasi forma l’assistenza e la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l’Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario”.

Poi, la succitata lett. *i*) veniva sostituita dall’art. 31, comma 2, della Legge 27 dicembre 1997, n. 449, con effetto dal 1° gennaio 1998, secondo la quale non possono essere componenti delle Commissioni tributarie “coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria ovvero l’assistenza o la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l’amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario”.

Così, per la prima volta, tra le condizioni di incompatibilità, compare “la consulenza tributaria”, visto che negli anni precedenti si prevedeva soltanto “l’assistenza o la rappresentanza”, oppure “l’assistenza e la rappresentanza”. Oltretutto, nel 1998, il legislatore torna a prevedere “l’assistenza o la rappresentanza”.

Infine, la lett. *i*) dell’art. 8 più volte citato subisce un’altra modifica ad opera dell’art. 84, comma 1, della Legge 21 novembre 2000, n. 342, per cui risultano incompatibili “a decorrere dal 1° ottobre 2001, coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, ovvero l’assistenza o la rappresentanza di contribuenti nei rapporti con l’amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario”.

Anche con le successive modifiche il riferimento, oltre alle ulteriori ipotesi, è fatto alla sola consulenza tributaria. Pertanto, dall’*excursus* storico di cui sopra è facile rilevare che le recenti modifiche introdotte dall’art. 39 citato hanno aggiunto, tra le ipotesi di incompatibilità, oltre la specifica “consulenza tributaria”, la generica “consulenza a qualsiasi titolo”, che è un’ipotesi diversa e distinta “dall’assistenza o rappresentanza anche nelle controversie di carattere tributario”.

Stante l’estrema latitudine e genericità della nuova normativa, si ritiene che qualsiasi tipo di consulenza, non quindi di natura prettamente fiscale (come, per esempio, la consulenza legale, tecnica, familiare, ecc.), sia incompatibile con la carica di giudice.

E ciò, peraltro, senza che sia necessario verificare in concreto il contenuto qualitativo o la continuità nello svolgimento dell’attività di consulenza, dato che una verifica puntuale di ciò è propria dei soli istituti della ricusazione e dell’astensione¹.

Prima delle suddette modifiche, il Consiglio di Stato,

con la decisione n. 5842 del 28 settembre 2009, ha stabilito che lo svolgimento, da parte del giudice, dell’attività di curatore fallimentare nonché di amministratore giudiziario può integrare l’incompatibilità. Infatti, “in questi casi il professionista è incaricato di un’attività di gestione di un patrimonio da svolgere o far svolgere anche a mezzo di azioni giudiziarie, eventualmente coinvolgenti anche la giustizia tributaria”.

Il nuovo caso di incompatibilità, riferito alla generica consulenza a qualsiasi titolo, se è giustificato riguardo ai giudici tributari, che non devono avere alcun rapporto con i contribuenti, associazioni di contribuenti, società di riscossione dei tributi o altri enti impositori, purtroppo, creerà dei gravi problemi organizzativi quando il rapporto si estende ai parenti ed affini (art. 8, comma 1-*bis*), come sarà meglio chiarito in seguito.

Secondo la Cassazione, il realizzarsi di una condizione di incompatibilità con la carica di giudice non comporta né la nullità né l’inesistenza della sentenza².

Secondo la norma, nel caso in cui un componente si trovi in una condizione di incompatibilità, detta situazione implica la decadenza dall’incarico (art. 12, comma 1, lett. *b*, del D.Lgs. n. 545/92); ma tale decadenza avrà efficacia solo a partire dal giorno in cui verrà dichiarata, senza alcuna retroazione sugli atti di esercizio delle funzioni in precedenza compiuti dal giudice decaduto³.

L’Amministrazione finanziaria, però, ha espresso un difforme orientamento. Infatti, essa ha ritenuto che una sentenza pronunciata da un organo giudicante irregolarmente costituito a causa dell’incompatibilità di uno dei componenti sia affetta da nullità⁴. La problematica, pertanto, potrebbe riproporsi.

4. LE INCOMPATIBILITÀ ASSOLUTE

L’art. 39, comma 2, del D.L. n. 98/2011 ha soppresso la lettera *m*) dell’art. 8 più volte citato, mentre ha aggiunto la lettera 1-*bis*).

Intanto, c’è da sottolineare l’assurdo che, a fronte della soppressione della lettera *m*), viene aggiunta la lettera 1-*bis*), quando la logica avrebbe consigliato di sostituire semplicemente la lettera *m*), come peraltro è stato fatto con la lettera *i*).

In ogni caso, la lettera *m-bis*) del novellato art. 8 prevede tassativamente che non possono essere componenti delle Commissioni tributarie, finché permangono in attività professionali, “coloro che sono iscritti in albi professionali, elenchi, ruoli e il personale dipendente individuati nell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni, ed esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate nella lettera *i*)”.

Di conseguenza, a seguito della suddetta modifica, non possono più far parte delle Commissioni tributarie, fin-

ché svolgono le attività di cui alla novellata lett. *i*) citata:

- 1) gli iscritti in albi professionali (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e periti commerciali, consulenti del lavoro, ingegneri, architetti, geometri, periti edili, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari, spedizionieri doganali);
- 2) gli iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni regionali delle entrate (soggetti indicati nell'art. 63, terzo comma, del DPR 29 settembre 1973, n. 600);
- 3) gli iscritti nei ruoli (periti ed esperti tenuti dalle Camere di Commercio per la *sub* categoria tributi);
- 4) il personale dipendente (dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel CNEL; dipendenti delle imprese o delle loro controllate - art. 2359 c.c. - con la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale);
- 5) gli iscritti negli elenchi delle Intendenze di Finanza - peraltro oggi soppresse (funzionari delle associazioni di categoria, risultanti iscritti alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 545 citato).

Di conseguenza, il legislatore, alla luce delle suddette modifiche, dovrebbe riscrivere gli artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 545/92 per coordinarli con il novellato art. 8 dello stesso decreto.

Infatti, la mancata coordinazione può comportare gravi problemi interpretativi, come per esempio la questione dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili che, previsti dall'art. 4, comma 1, lett. *f*), del D.Lgs. n. 545 citato in appositi ruoli o registri, non sono invece tassativamente previsti nei ruoli dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/92.

La modifica legislativa in questione ha posto una vera e propria incompatibilità assoluta di servizio tra le figure sopraindicate e l'esercizio della funzione di giudice tributario. In tal modo si è, sostanzialmente, decapitata la parte portante delle Commissioni tributarie, atteso che la componente prevalente è costituita proprio dai professionisti iscritti ad albi professionali, elenchi e ruoli. Inoltre, lo stesso art. 39 del D.L. n. 98/2011, al comma 3, ha stabilito che i giudici tributari, che alla data del 17 luglio 2011 versano nelle condizioni di incompatibilità, devono comunicare la cessazione delle cause di incompatibilità entro il 31 dicembre 2011 al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, nonché alla Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze.

In caso di mancata rimozione nel termine predetto delle cause di incompatibilità, i giudici decadono.

Scaduto il termine del 31 dicembre 2011, il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria procede all'esame di tutte le posizioni dei giudici, diversi da quelli indicati nell'art. 4, comma 1, lett. *a*), del DPR n. 545 citato, al fine di accertare la corretta applicazione delle

disposizioni in materia di incompatibilità sia assoluta che relativa.

Infine, in ossequio a quanto disposto dal comma 4 dell'art. 39, nella Gazzetta Ufficiale dei concorsi del 16 agosto 2011 è stato pubblicato il bando di concorso per 960 nuovi giudici tributari riservato soltanto a:

- a) magistrati ordinari, in servizio o a riposo;
- b) magistrati amministrativi, in servizio o a riposo;
- c) magistrati militari, in servizio o a riposo;
- d) magistrati contabili, in servizio o a riposo;
- e) avvocati e procuratori dello Stato a riposo.

Oltretutto, per le Commissioni tributarie regionali i posti da conferire sono attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza in tali Commissioni di due terzi dei giudici selezionati soltanto tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, ovvero gli avvocati dello Stato a riposo (art. 9, comma 2-*bis*, del D.Lgs. n. 545/92, come modificato dall'art. 39, comma 2, lett. *d*, del D.L. n. 98/2011).

In tal modo, il legislatore intende chiaramente indirizzare l'evoluzione delle Commissioni tributarie verso quel giudice professionale e specializzato che da tempo la dottrina invoca e che non ha trovato finora possibilità di realizzarsi per ovvie (ma criticabili) ragioni di bilancio.

5. LE INCOMPATIBILITÀ RELATIVE

L'art. 39, comma 2, D.L. n. 98 più volte citato ha aggiunto all'art. 8 il comma 1-*bis* che così recita: "Non possono essere componenti di commissione tributaria provinciale i coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado di coloro che, iscritti in albi professionali, esercitano, anche in forma non individuale le attività individuate nella lettera *i*) del comma 1 nella regione e nelle province confinanti con la predetta regione dove ha sede la commissione tributaria provinciale. Non possono, altresì, essere componenti delle commissioni tributarie regionali i coniugi, i conviventi o i parenti fino al secondo grado o gli affini in primo grado di coloro che sono iscritti in albi professionali ovvero esercitano le attività individuate nella lettera *i*) nella regione dove ha sede la commissione tributaria regionale ovvero nelle regioni con essa confinanti. All'accertamento della sussistenza della cause di incompatibilità, previste nei periodi che precedono, provvede il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria".

La nuova disposizione introduce ipotesi di incompatibilità organica relativa al pari di tutte le previsioni che fissano le forme di incompatibilità per rapporti di parentela con talune figure soggettive in servizio nella

stessa circoscrizione o ufficio.

La novella legislativa, per come è formulata, determinerà un ulteriore parziale svuotamento delle Commissioni tributarie per i motivi che si espongono.

A) Gradi di parentela

La parentela è il vincolo che unisce le persone che discendono dalla stessa persona o, come il codice civile prevede, dallo stesso stipite (art. 74 c.c.). Ai fini della determinazione dell'intensità del vincolo occorre considerare le linee ed i gradi.

La linea retta unisce le persone di cui l'una discende dall'altra (nonno e nipote; padre e figlio). La linea collaterale unisce le persone che, pur avendo uno stipite comune, non discendono l'una dall'altra, ai sensi dell'art. 75 c.c. (per esempio, fratelli, zio e nipote).

I gradi si contano calcolando le persone e togliendo lo stipite. Così, tra padre e figlio vi è parentela di primo grado; tra fratelli vi è parentela di secondo grado (figlio, padre, figlio=3; 3-1=2); tra nonno e nipote, parentela di secondo grado (nonno, padre, figlio=3; 3-1=2); tra cugini parentela di quarto grado e così via.

L'affinità, invece, è il vincolo che unisce un coniuge ed i parenti dell'altro coniuge (art. 78 c.c.). Sono affini, perciò, i cognati, il suocero e la nuora, ecc. Per stabilire il grado di affinità si tiene conto del grado di parentela con cui l'affine è legato al coniuge: così, suocero e nuora sono affini di primo grado. I cognati, invece, sono affini in secondo grado.

Tra i coniugi non vi è né rapporto di parentela né di affinità; la relazione tra essi esistente si chiama coniugio. La novella legislativa in questione ha previsto anche i conviventi e ciò creerà sicuramente dei problemi ai fini delle prove, mancando una normativa organica in proposito.

B) Precedenti normativi

Prima di commentare la novella legislativa in questione è opportuno analizzare lo sviluppo normativo che nel corso degli anni ha avuto l'istituto giuridico dell'incompatibilità per rapporti di coniugio e di parentela.

L'art. 5, comma 2, del DPR n. 636/72, sino al 31 marzo 1996, prevedeva che "non possono essere contemporaneamente componenti della stessa sezione i coniugi, i parenti ed affini entro il 4° grado". Quindi, l'incompatibilità era riferita esclusivamente alla partecipazione nella stessa sezione.

Le ipotesi di incompatibilità si allargano, invece, con l'art. 8, commi 1, lett. m), e 2, del D.Lgs. n. 545/1992, a far data dal 1° aprile 1996, che escludevano "coloro che sono coniugi o parenti fino al secondo grado o affini in primo grado di coloro che sono iscritti negli albi professionali o negli elenchi di cui alla lettera i) nella sede della Commissione tributaria o che comunque esercitano dinanzi alla stessa abitualmente la loro professione.

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

quarto grado".

A parte il mancato coordinamento con la lettera i) che, nel frattempo, era stata modificata (vedi par. 3 del presente articolo), la nuova formulazione escludeva dalle Commissioni tributarie coloro che avevano rapporti di coniugio, di parentela o di affinità con persone che comunque esercitavano la libera professione dinanzi alla stessa Commissione tributaria, logicamente per controversie di natura fiscale.

Il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria nel commentare le suddette disposizioni prevedeva due distinte fattispecie a seconda che il coniuge, il parente o l'affine fosse o meno iscritto all'albo o elenco della sede dalla Commissione tributaria di appartenenza del giudice tributario⁵.

Infatti, se l'iscrizione avveniva nella stessa sede della Commissione, il Consiglio precisava che per la realizzazione dell'incompatibilità era necessario che l'iscritto compisse anche in modo sporadico od occasionale l'attività di rappresentanza del contribuente. Invece, ove l'iscrizione fosse stata effettuata nell'albo di una diversa sede, l'incompatibilità ricorreva se l'esercizio di assistenza e rappresentanza fosse abituale.

C) Nuova normativa

Con la succitata novella legislativa è stato aggiunto il comma 1-bis all'art. 8 del D.Lgs. n. 545 citato che ha sensibilmente allargato le ipotesi di incompatibilità, distinguendo, peraltro, le posizioni giuridiche dei giudici tributari di primo grado e di secondo grado.

Così, non possono essere componenti delle Commissioni tributarie provinciali, i coniugi, i conviventi, i parenti fino al secondo grado e gli affini in primo grado di coloro che, iscritti in albi professionali, esercitano, anche in forma non individuale, le attività, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, di consulenza tributaria, di tenuta delle scritture contabili, di redazione di bilanci, di consulenza a qualsiasi titolo, di assistenza o rappresentanza nelle controversie di carattere tributario, anche nei rapporti con il fisco.

Le suddette attività devono essere indirizzate nei confronti di contribuenti singoli, associazioni di contribuenti, società di riscossione dei tributi e altri enti impositori (come, per esempio, gli enti locali) e devono essere svolte nella Regione dove ha sede la Commissione tributaria provinciale e nelle Province confinanti con la suddetta Regione.

Mentre in secondo grado, non possono essere componenti delle Commissioni tributarie regionali i coniugi, i conviventi, i parenti fino al secondo grado, gli affini in primo grado di coloro che sono iscritti in albi professionali ovvero esercitano, anche se in modo saltuario od accessorio ad altra prestazione, le attività di consulenza tributaria, di tenuta delle scritture contabili, di redazione di bilanci, di consulenza a qualsiasi titolo, di assistenza o rappresentanza nelle controversie di carattere tributario, anche nei rapporti con il fisco.

Le suddette attività devono essere indirizzate nei confronti di contribuenti singoli, associazioni di contribuenti, società di riscossione dei tributi e altri enti impositori (come, per esempio, gli enti locali) e devono essere svolte nella Regione dove ha sede la Commissione tributaria regionale ovvero nelle Regioni con essa confinanti.

6. L'ANALISI COMPARATIVA

L'analisi comparativa delle disposizioni sopra esposte fa rilevare alcune incongruità.

Nel caso di coniugi, parenti ed affini iscritti in albi professionali, per i giudici di primo grado l'ipotesi di incompatibilità è condizionata all'esercizio delle particolari attività individuate nella novellata lett. i) dell'art. 8, comma 1, citato.

Infatti, in sede di conversione, la Legge n. 111/2011 ha sensibilmente modificato quanto disposto dal D.L. n. 98/2011, stabilendo, appunto, che gli iscritti in albi professionali devono esercitare le attività specifiche più volte evidenziate.

Per i giudici di secondo grado, invece, in sede di conversione, non c'è stata alcuna sostanziale modifica, per cui l'ipotesi di incompatibilità si verifica con la semplice iscrizione negli albi professionali, senza che sia necessario l'esercizio delle specifiche attività.

Di conseguenza, solo per i giudici di secondo grado, si arriva all'assurdo che, per esempio, si verifichi l'ipotesi di incompatibilità per un giudice di Lecce (Puglia) che ha la nuora iscritta all'albo professionale dell'Ordine dei Medici di Napoli, poiché la Campania è confinante con la Puglia.

Le perplessità si fanno incisive se si tiene presente che un regime di incompatibilità siffatto non è previsto neppure per i giudici civili ed amministrativi (art. 16 e seguenti del R.D. 30 gennaio 1941, n. 12), e che solo per i giudici di secondo grado l'ipotesi di incompatibilità non tiene conto delle specifiche attività individuate nella novellata lett. i) dell'art. 8 più volte citato.

Questa disposizione può determinare un'ulteriore significativa falcidia dei giudici di secondo grado, pregiudicando così seriamente la possibilità di offrire un'adeguata tutela giurisdizionale in grado di appello.

Sicché il nuovo comma 1-bis dell'art. 8 citato suscita fondati sospetti di incostituzionalità per violazione dei principi di parità, rispetto ai giudici di primo grado (art. 3 Cost.); violazione dei principi di ragionevolezza (art. 3 Cost.) e violazione del principio di ragionevole durata del processo (art. 111, comma 2, Cost.).

Continuando nell'analisi comparativa delle disposizioni di cui all'art. 39 del D.L. 98 citato, una delle principali novità, inserite dal legislatore tra le ipotesi di incompatibilità, è stata quella di aver previsto anche la generica consulenza svolta a qualsiasi titolo, diversa

dalla consulenza tributaria e dalle ipotesi amministrative e processuali di assistenza o rappresentanza anche nelle controversie di carattere tributario (peraltro citate e considerate specificatamente nonché largamente giustificate sul piano della logica e della razionalità). Con la novella normativa, infatti, il legislatore per la prima volta ha aggiunto l'ipotesi della "consulenza a qualsiasi titolo", per cui oggi le specifiche e tassative ipotesi che determinano l'incompatibilità sono le seguenti:

- a) consulenza tributaria generica;
- b) tenuta delle scritture contabili;
- c) redazione dei bilanci;
- d) consulenza generica a qualsiasi titolo;
- e) assistenza o rappresentanza nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria;
- f) assistenza o rappresentanza nelle controversie di carattere tributario.

Questo vuol dire che il giudice tributario, da oggi in poi, non deve dare generica consulenza a qualsiasi titolo, anche in materie estranee al diritto tributario, neppure come consulente tecnico d'ufficio (C.T.U.). Di conseguenza, ai giudici tributari sarà vietata qualsiasi consulenza, anche occasionale, per esempio in qualsiasi campo del diritto (civile, penale, amministrativo, ecc.), della tecnica, della scienza, della medicina, ecc. Ciò che suscita maggiori perplessità è che la suddetta "consulenza a qualsiasi titolo" non deve essere svolta neppure dal coniuge, dai parenti o dagli affini, come già sopra precisato. Così, per esempio, un giudice di primo grado di Lecce potrà essere dichiarato incompatibile se avrà la nuora, avvocato a Foggia, che dà consulenza matrimoniale, in quanto esperta di diritto familiare.

L'assurdità di tali situazioni è evidente per cui se il legislatore non provvederà alle necessarie correzioni, anche in questo caso si potranno sollevare eccezioni di incostituzionalità, soprattutto per palese irragionevolezza (artt. 3 e 111 della Costituzione).

Infatti, non vi è dubbio che la previsione di tali incompatibilità comporterà il parziale svuotamento di interi settori (di personale giudicante) delle Commissioni tributarie, con il rischio di dar luogo a seri e gravi problemi organizzativi e funzionali.

Inoltre, non bisogna dimenticare che per le previsioni di incompatibilità assoluta (art. 8, lett. *m-bis*), il meccanismo di rimozione è drastico e non ammette surroghe; invece, per le incompatibilità relative (art. 8, comma 1-bis), la loro rimozione è concretamente possibile sia pure attraverso un cambiamento di sede, con il rischio concreto che molti giudici tributari, per conservare l'incarico saranno costretti a lunghe trasferte in altre Regioni.

La normativa sulle incompatibilità, forse per la fretta ed in mancanza di un quadro organico, è stata scritta e corretta in modo poco chiaro, tanto da ingenerare dubbi e contraddizioni evidenziate nel quadro sinottico allegato.

Pertanto, in attesa di una generale ed organica riforma del processo tributario, è opportuno che il legislatore intervenga nuovamente per chiarire i punti oscuri o ritornare all'originaria formulazione onde evitare ulteriori problemi.

7. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Con le recenti modifiche il legislatore ha cercato di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo imparzialità e terzietà del corpo giudicante.

Però, il parziale riordino della giustizia tributaria non solo non ha centrato gli obiettivi auspicati ma, cosa ancor più grave, ha ulteriormente aggravato la situazione, con il rischio di un parziale svuotamento delle Commissioni tributarie ed un lungo periodo di paralisi giudiziaria.

Ciò aggraverà soprattutto la posizione processuale del contribuente, che vedrà allontanarsi negli anni la risoluzione (in positivo o in negativo) della propria posizione conflittuale con il fisco (per esempio, in tema di accertamenti esecutivi e di rimborsi).

Così, si è persa una grande occasione per riformare totalmente (non semplicemente riordinare) il processo tri-

butario, dandogli la dignità di un vero e proprio processo (come quello civile, penale e amministrativo), al limite con uno specifico riconoscimento costituzionale. L'auspicio è che, in sede di riforma fiscale, la materia sia nuovamente messa in seria ed organica discussione, in modo da avere per il futuro un vero processo tributario con giudici terzi, a tempo pieno, specializzati, ben retribuiti e con tutte le parti processuali (pubbliche e private) poste su un piano di perfetta parità, senza alcun limite nella difesa, in ossequio all'art. 111 della Costituzione in tema di "giusto processo".

Si tratta, pertanto, come prima ed ineluttabile condizione, di sottrarre al Ministero dell'economia e delle finanze l'attuale gestione del processo tributario. Infatti, solo così risulteranno, definitivamente e compiutamente, assicurate la terzietà, l'indipendenza e l'adeguata preparazione tecnica dei giudici tributari.

NOTE:

- ¹ Consiglio di Stato, dec. n. 3951 del 22 giugno 2006.
- ² Cass., sent. n. 20389 del 20 settembre 2006.
- ³ Cass., sent. n. 1853 del 18 febbraio 2000.
- ⁴ Circolare ministeriale n. 39 del 4 febbraio 1998.
- ⁵ Risoluzione n. 1/97 del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria.

QUADRO SINOTTICO LE NUOVE IPOTESI DI INCOMPATIBILITÀ DEI GIUDICI TRIBUTARI

(nuovo art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545)

N. IPOTESI	CONDIZIONE PERSONALE O PROFESSIONALE	GIUDICI C.T. PROV.LE (1° GRADO)	GIUDICI C.T. REG.LE (APPELLO)	NOTE COMPARATIVE
1	Iscritti in albi professionali che esercitano, anche in forma non individuale, le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10 (Art. 12 D.Lgs. n. 546/92)	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
2	Iscritti in elenchi che esercitano, anche in forma non individuale, le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10 (Art. 12 D.Lgs. n. 546/92)	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
3	Iscritti in ruoli che esercitano, anche in forma non individuale, le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10 (Art. 12 D.Lgs. n. 546/92)	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA

4	Personale dipendente che esercita, anche in forma non individuale, le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10 (Art. 12 D.Lgs. n. 546/92)	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
5	Consulenza tributaria anche saltuaria o accessoria	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
6	Tenuta scritture contabili anche saltuaria o accessoria	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
7	Redazione bilanci anche saltuaria o accessoria	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
8	Consulenza a qualsiasi titolo anche saltuaria o accessoria	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
9	Assistenza o rappresentanza presso uffici fiscali anche saltuaria o accessoria	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
10	Assistenza o rappresentanza presso Commissioni tributarie anche saltuaria o accessoria	NO	NO	NESSUNA DIFFERENZA
11	Chi ha il coniuge o convivente iscritto in albo professionale che esercita le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10	NO Nella Regione e nelle Province confinanti	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	DIFFERENZA TERRITORIALE
12	Chi ha parenti fino al secondo grado iscritti in albi professionali che esercitano le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10	NO Nella Regione e nelle Province confinanti	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	DIFFERENZA TERRITORIALE
13	Chi ha affini in primo grado iscritti in albi professionali che esercitano le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10	NO Nella Regione e nelle Province confinanti	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	DIFFERENZA TERRITORIALE
14	Chi ha il coniuge o convivente iscritto in albo professionale che non esercita le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10	SI	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	DIFFERENZA CON I GIUDICI DI 1° GRADO
15	Chi ha parenti fino al secondo grado iscritti in albi professionali che non esercitano le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10	SI	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	DIFFERENZA CON I GIUDICI DI 1° GRADO
16	Chi ha affini in primo grado iscritti in albi professionali che non esercitano le attività di cui ai nn. 5-6-7-8-9-10	SI	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	DIFFERENZA CON I GIUDICI DI 1° GRADO
17	Chi ha coniuge o convivente non iscritto in albo professionale nelle ipotesi nn. 5-6-7-8-9-10	SI (ASSURDO!)	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	ASSURDA DIFFERENZA
18	Chi ha parenti fino al secondo grado non iscritti in albi professionali nelle ipotesi nn. 5-6-7-8-9-10	SI (ASSURDO!)	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	ASSURDA DIFFERENZA
19	Chi ha affini in primo grado non iscritti in albi professionali nelle ipotesi nn. 5-6-7-8-9-10	SI (ASSURDO!)	NO Nella Regione o nelle Regioni confinanti	ASSURDA DIFFERENZA
20	Per tutte le condizioni	All'accertamento provvede il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria	All'accertamento provvede il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria	NESSUNA DIFFERENZA