



La “quarta” magistratura (La riforma della giustizia tributaria)

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

Le commissioni tributarie provinciali e regionali sono state insediate in data 1° aprile 1996 con Decreto Ministeriale 26 gennaio 1996.

Esattamente dopo venti anni è arrivato il momento di modificare radicalmente le suddette commissioni tributarie affidando la giustizia tributaria ad una magistratura specialistica ed autonoma.

Gli scandali di corruzione saliti agli onori delle cronache negli ultimi mesi accelerano il progetto da mettere in campo per la riforma della giustizia tributaria.

A questo punto è necessario stabilire i seguenti principi per la riforma delle suddette commissioni tributarie.

NECESSARIA ED URGENTE RIFORMA DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

A) E' intervenuta la parziale Riforma del Processo Tributario attuata con il D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 pubblicato in G. U. n. 233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55 che ha in buona parte recepito le proposte modificative avanzate nel progetto di legge di riforma del processo tributario presentato al Senato il 06 agosto 2014 dalla Senatrice Gambaro (n. 1593).

Tra i principali istituti giuridici modificati si evidenziano qui di seguito:

- la conciliazione in appello;
- la sospensione della sentenza e dell'atto originario sia in grado di appello sia pendente il ricorso per cassazione;
- l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;
- l'affidamento alla Commissione Tributaria, in composizione monocratica, della cognizione dei giudizi di ottemperanza instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a € 20.000 euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio;
- condanna alle spese di giudizio che possono essere compensate in tutto o in parte soltanto qualora vi sia soccombenza reciproca oppure sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate dal giudice.

B) Ora bisogna pensare a modificare strutturalmente le Commissioni Tributarie.

I principi cui la riforma deve ispirarsi sono i seguenti:

1) LA GESTIONE ED ORGANIZZAZIONE NON DEVE ESSERE PIU' DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE MA DELLA PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI

Per attuare l'effettiva terzietà dei giudici tributari ai sensi dell'art. 111 della Costituzione, comma 2, “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” è urgente sottrarre al Ministero dell'Economia e delle Finanze la gestione e l'organizzazione delle commissioni tributarie, in quanto parte interessata nel contenzioso, ed affidarla ad un organismo terzo, come per esempio la Presidenza del Consiglio dei Ministri (la cui alta vigilanza è prevista dall'art. 29 decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992), perché la giustizia tributaria oltre che “essere” deve necessariamente “apparire” neutrale.

Si deve istituire un ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile (c.d. **quarta magistratura**), la quale peraltro deve avere in futuro anche un riconoscimento costituzionale.

Non si può assistere, come invece accade oggi, che il Ministro delle Finanze gestisca l'organizzazione dei giudici tributari per le nomine, i trasferimenti e l'avanzamento di carriera.

2) NUOVA DENOMINAZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE

Le Commissioni Tributarie proprio alla luce di quanto detto al punto n. 1) dovranno avere una diversa denominazione:

- Tribunale Tributario;
- Corte D'Appello Tributaria;
- Corte di Cassazione Sezione Speciale Tributaria.

3) I GIUDICI TRIBUTARI DEVONO ESSERE A TEMPO PIENO E PROFESSIONALMENTE COMPETENTI

Oggi i giudici tributari sono a tempo parziale e questo non garantisce una perfetta competenza e professionalità nel delicato settore fiscale.

L'assunzione del giudice tributario deve avvenire per concorso pubblico, per titoli ed esami a base regionale con specifico riferimento alle norme tributarie e processuali. I professionisti per far parte delle commissioni tributarie devono cancellarsi dai rispettivi albi professionali.

4) GIUDICE MONOCRATICO

Si può prevedere l'istituzione del Giudice Monocratico per tutte le controversie di importo non superiore a € 20.000,00 d'imposta che vanno oggi a mediazione, per le cause catastali e per i giudizi di ottemperanza senza limiti di importo.



5) DIGNITOSO TRATTAMENTO ECONOMICO DEI GIUDICI TRIBUTARI

Oggi i giudici tributari non percepiscono alcun compenso per la sospensiva, e soltanto la misera somma di euro 25 nette a sentenza depositata peraltro pagata con ritardo.

Questi miseri compensi non fanno altro che offendere la dignità del giudice tributario ed ecco perché è necessario prevedere con urgenza un compenso dignitoso sia per le udienze di sospensiva e di merito, sia per il deposito delle sentenze oltre che un congruo e dignitoso compenso mensile e rimborso spese.

La Riforma delle Commissioni Tributarie è sentita da molti anni dai contribuenti e dalle categorie professionali, tenuto conto della delicatezza del ruolo svolto e delle particolari questioni che vengono trattate.

Non si deve pensare che l'esigenza della suddetta riforma è giustificata dai recenti scandali e arresti dei giudici tributari (si vedano i casi di Roma, Napoli, Milano e Bari), ma la riforma è necessaria perché i giudici tributari devono essere giudici professionali, ben pagati ed indipendenti (anche all'apparenza) dal MEF, e competenti a decidere le delicate e difficili questioni tributarie, che in caso di errori, anche involontari, possono portare al fallimento delle aziende, o peggio ancora al suicidio dei contribuenti.

Ormai è arrivato il momento indifferibile di smantellare totalmente le attuali commissioni tributarie e creare giudici tributari a tempo pieno non più dipendenti dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Proprio per questo, sto preparando un progetto di legge di riforma delle commissioni tributarie che, peraltro, tiene presente la particolare disciplina del processo tributario tedesco, come di seguito commentato.

Il giusto processo tributario nell'esperienza tedesca

Nell'ambito dell'ordinamento tributario tedesco, il principio del giusto processo può essere identificato in una pluralità di valori e relative articolazioni, che sono insite sia nel sistema costituzionale, che nella giurisdizione tributaria teutonica.¹ Infatti elementi interessanti, sotto il profilo dell'equità processuale, sono stati individuati da un lato nella figura del giudice, nonché nell'amministrazione della giustizia tributaria, dall'altro nell'omologo processo.

Considerando la figura del giudice tributario, il giusto processo si identifica nel principio di imparzialità e terzietà da parte del giudice nel dirimere le liti tributarie. Tali caratteristiche sono garantite dai requisiti professionali previsti per l'esercizio della carica di giudice tributario.²

Infatti il giudice tributario tedesco ha adeguate competenze tecniche stante la specificità della materia fiscale. Esso esercita la propria professione in quanto stabilmente strutturato nell'organico giudiziario.

Per esercitare la professione di giudice tributario in Germania occorre seguire un *iter* formativo professionale

caratterizzato da due fasi. La prima, consiste nel superare l'esame di abilitazione alle professioni forensi e la seconda, invece, nel sostenere e superare un concorso per l'accesso alla carriera di giudice tributario che permette l'assunzione nell'ambito dell'amministrazione giudiziaria.³

Considerando, invece, la struttura della giurisdizione tributaria tedesca si può osservare come il principio di equo processo è garantito da un forte valore dell'indipendenza della magistratura tributaria da altri poteri amministrativi e politici, sancito proprio dall'art. 95 della Costituzione tedesca che attribuisce a tale giurisdizione specifiche competenze tecniche in materia fiscale.⁴ Essa inoltre si affianca alle altre magistrature previste dal medesimo articolo, quella civile, penale, amministrativa nonché del lavoro e socio-previdenziale.⁵

Tale principio inoltre trova conferma nell'art. 35 del FGO, della legge processuale tributaria tedesca, laddove prevede una rigida riserva di giurisdizione. Infatti solo il giudice tributario ha la competenza esclusiva nelle liti di diritto pubblico che hanno per oggetto l'imposizione fiscale. In particolare esse riguardano i contenziosi proposti contro l'amministrazione fiscale o contro le autorità fiscali federali e regionali.⁶

Altro aspetto che conferma il carattere dell'indipendenza ed autonomia della magistratura tributaria tedesca riguarda il potere sanzionatorio che viene applicato nei casi di evasione fiscale.⁷ Tale potere non viene esercitato dal giudice tributario, ma è prerogativa dell'amministrazione finanziaria.

Il giudice tributario deve essere una figura caratterizzata da imparzialità e terzietà rispetto alle parti del processo; tali caratteristiche possono essere garantite solo da un'amministrazione giudiziaria indipendente dagli altri poteri.

Al fine di individuare altri elementi utili alla ricostruzione del principio dell'equo processo tributario in Germania, occorre partire dalla natura del contenzioso tributario tedesco. Esso è in sostanza un processo amministrativo, infatti l'ordinamento tedesco ha natura pubblicistica ed in esso assume una notevole rilevanza l'atto amministrativo che rappresenta il più importante strumento di attuazione del diritto tributario. (Riferimenti della dottrina in nota).

Pertanto il processo tedesco è in prevalenza di natura impugnatoria dell'atto ed ha il fine di annullare il provvedimento amministrativo di imposizione fiscale. A tale tipologia si affianca anche un'impugnazione finalizzata alla riforma ed alla revisione del provvedimento medesimo.⁸

Alla luce di tali considerazioni, gli elementi che connotano il giusto processo tributario in Germania vanno rilevati dall'analisi del processo amministrativo tedesco.

Pertanto essendo il processo tributario di per sé un procedimento amministrativo che termina in un provvedimento di annullamento o di revisione dell'atto di imposizione, gli elementi del giusto processo sono rinvenibili nei principi che governano il procedimento amministrativo e, nel caso specifico, del procedimento tributario.

Considerando infatti i principi fondamentali del

procedimento tributario tedesco, il § 85 Abs dell'AO⁹ afferma che l'attività dell'amministrazione finanziaria deve essere coerente con la legge e non discriminatoria ossia uguale per tutte le categorie di contribuenti. Quindi il suddetto § 85 sancisce il principio di uguaglianza tributaria che rappresenta un'articolazione del più generale concetto di uguaglianza previsto dall'art. 3 della Costituzione tedesca e che trova applicazione attraverso l'uso di *Gesetzmaßigkeit* e di *Gleichmaßigkeit der Besteuerung*, ossia di legalità ed uniformità di tassazione.¹⁰

L'attività dell'amministrazione finanziaria deve essere fondata innanzitutto sul principio di legalità che si traduce nel rispetto delle norme di diritto sostanziale e procedimentale. In merito poi al principio di uguaglianza tributaria, l'amministrazione finanziaria deve garantire la parità di trattamento sia sotto il profilo sostanziale che formale in modo tale che il diritto formale sia effettivamente funzionale all'attività di controllo del contribuente.¹¹

Alcuni giuristi tedeschi¹² sostengono la forte connessione tra il principio di uguaglianza e l'attività di controllo al punto da considerare la medesima un'attività fondamentale per garantire il principio di parità tra i contribuenti¹³.

Il principio paritario non si estrinseca solo tra i contribuenti, ma anche nei rapporti con l'amministrazione finanziaria. Infatti, l'art. 90 dell'AO prevede l'obbligo di collaborazione reciproca tra Amministrazione e contribuente che in fase di accertamento dovrebbe generare una sinergia basata sulle responsabilità delle parti per le relative competenze.¹⁴

Tale principio è stato formulato sulla consapevolezza che l'amministrazione finanziaria non riesce da sola a verificare che il contribuente paghi con regolarità le imposte, né sarebbe in grado di verificare per singolo contribuente tutte le circostanze sostanziali che originano l'obbligazione tributaria. L'applicazione della normativa tributaria tedesca deve rispettare le libertà costituzionalmente garantite dei singoli individui.¹⁵

Il principio della collaborazione è un elemento fondamentale dell'attività impositiva tedesca in quanto rappresenta un mezzo per tarare lo strumento dell'accertamento alle effettive circostanze economiche in cui versa il contribuente.¹⁶

Alla luce della disanima sui principi che governano il procedimento tributario di accertamento, si può osservare come alcuni di essi possono essere validi anche nell'ambito del processo tributario in quanto entrambe le attività derivano dalla stessa matrice che è il procedimento amministrativo.¹⁷

I principi sin d'ora analizzati possono essere inclusi nel più ampio concetto di giusto procedimento e giustizia procedurale che riguarda anche il processo tributario visto sotto l'aspetto procedimentale.

Tale passaggio interpretativo si rende necessario al fine di includere i principi del procedimento di controllo nell'ambito del processo tributario per individuare gli altri elementi che appartengono a quel sistema di valori che prende il nome di giusto processo ed include,

come già detto sopra, i principi di imparzialità e terzietà del giudice nonché l'assoluta indipendenza della magistratura tributaria.¹⁸

In sostanza i principi che contribuiscono a disegnare gli elementi caratterizzanti del giusto processo tributario in Germania sono ravvisabili innanzitutto nel principio di legalità e correttezza del processo tributario che si traduce sostanzialmente nella corretta applicazione delle norme processuali che garantisce la parità di trattamento delle parti nel giudizio.¹⁹

Connesso, quindi, al concetto di legalità è anche quello di uguaglianza delle parti assimilabile al principio di parità delle armi processuali, che si sostanzia nella prerogativa di entrambe le parti di presentare in sede processuale non solo atti volti a sostenere le pretese di parte, ma anche far ricorso a prove testimoniali.²⁰

Anche se, nell'ambito del processo tributario tedesco non può essere mutuato il principio di leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente in quanto si è in presenza di una situazione conflittuale, un principio che potrebbe rientrare nel giusto processo è quello della proporzionalità del giudicato alle effettive condizioni economiche in cui versa il contribuente.²¹

Alla luce di tali considerazioni, può quindi individuarsi la nozione del giusto processo tributario tedesco attraverso l'articolazione dei seguenti elementi:

- la terzietà ed imparzialità del giudice, a presidio della quale è posto uno specifico *iter* formativo professionale che consente l'accesso alla carriera della magistratura tributaria;
- l'assoluta indipendenza della magistratura costituzionalmente sancita dall'art. 91 della costituzione tedesca, nel quale viene considerato un potere giurisdizionale autonomo e svincolato da altre magistrature o poteri dello Stato;
- la legalità e la regolarità del processo tributario consistente nella pedissequa applicazione delle norme al contenzioso in parola;
- il principio di parità di trattamento delle parti in giudizio con specifico riferimento al concetto della parità delle armi processuali che in Germania risulta essere più ampio rispetto a quello Italiano, in quanto, oltre alla prerogativa di presentare al giudice tributario atti volti a sostenere le proprie pretese o giustificazioni, è ammessa la prova testimoniale per entrambe le parti;
- il principio di proporzionalità del giudicato atto a calibrare l'azione della giustizia tributaria alle effettive circostanze economiche e sostanziali in cui si è venuto a creare il contenzioso²².

In conclusione, il disegno di legge di riforma delle commissioni tributarie che sto predisponendo riprende molti concetti organizzativi del processo tributario tedesco.

Soltanto una magistratura tributaria autonoma, indipendente e professionale può garantire un sistema tributario equo ed efficiente.

Il professore Antonio Uckmar già nel 1949 scriveva che "Qualunque sia per essere la riforma del sistema



tributario, la stessa non raggiungerà il suo scopo se non sarà preceduta da una riforma radicale del contenzioso, che ponga sullo stesso piano i due litiganti e dia garanzia per il raggiungimento della giustizia” (La riforma del contenzioso tributario, in *Diritto e Pratica tributaria*, 1949, I, 138 e ss.).

Ultimamente, il Professor Victor Uckmar, in un suo importante articolo, ha scritto di pensare in grande per l'introduzione del giudice togato in materia tributaria (articolo “Giudice e difensore nel contenzioso tributario” in “Giustizia tributaria italiana e la sua Commissione Centrale”, Libro Giuffrè Anno 2005).

Avv. Maurizio Villani

1 D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario nella Repubblica Tedesca*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I pag. 1027.

2 S. PILLITTERI, *Il contenzioso tributario in Europa*, in *Giustizia Tributaria*, pubblicato su www.datalexis.it;

3 S. PILLITTERI, *op.cit.*, pubblicato su [ww.datalexis.it](http://www.datalexis.it); R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

4 K. TIPKE – S. LONG, *Stenerecht*, Colonia 2004, pag. 718

5 D.BIRK, *op. cit.* pag. 1027.

6 K. TIPKE – S. LONG, *op. cit.*, pag. 720.

7 F. BORTOLOTTI, *L'accertamento tributario nella Repubblica Federale Tedesca. Intervento*, in AA.VV., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea. L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, a cura di A. DI PIETRO, MILANO, 1997, pag. 157.

8 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente*

in Germania, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

9 L'AO ossia l'*Abgabernordnung* è il codice tributario generale che include la legge sostanziale e la disciplina del procedimento amministrativo in materia tributaria.

10 N. BOZZA, *I principi e la tutela del contribuente nell'Abgabernordnung e le esperienze pratiche*, in *Riv. Dir. Tributario*, 2001, I, pagg.505 e segg.

11 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

12 D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario*, *op. cit.* pag. 1027

13 In sostanza l'uguaglianza dei contribuenti verrebbe compromessa nell'ipotesi in cui l'applicazione delle imposte sia affidata alla buona fede ed alla disponibilità al pagamento del debito tributario da parte del contribuente.

14 D.BIRK, *Diritto tributario tedesco*, a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, pagg. 1450 e segg.

15 F. KLEIN, *Abgabernordnung: einschliesslich Stenerecht*, MUNCHEN 2003, pag. 25

16 F. BORTOLOTTI, *op. cit.*, pagg. 155 e segg..

17 D.BIRK, *Diritto tributario tedesco*, a cura di E. DE MITA, Milano, 2006, pagg. 1458

18 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

19 D.BIRK, *Lineamenti del procedimento tributario*, *op. cit.*, pag. 1027.

20 S. PILLITTERI, *op.cit.*, pubblicato su [ww.datalexis.it](http://www.datalexis.it)

21 R.V.GROLL, *La tutela giurisdizionale ed extragiudiziale del contribuente in Germania*, relazione al convegno presso l'Università di Bologna, 1994.

22 D.BIRK., *op. cit.* pag. 1027.

Il forzato esodo dei Giudici laici dalle Commissioni tributarie

