



La riforma della giustizia tributaria: magistratura autonoma specializzata

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

In occasione dell'apertura dell'anno giudiziario del 26 gennaio 2017, il primo Presidente della Corte di Cassazione, Giovanni Canzio, ha fatto presente che quasi il 40% dei ricorsi arrivati in Cassazione nel 2016 riguarda la materia fiscale; di questo passo, nel 2020 le liti tributarie rappresenteranno il 56% del contenzioso tributario e nel 2025 addirittura il 64%.

Di conseguenza, il Presidente auspica una necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria per evitare il collasso in Cassazione. Sulla stessa lunghezza d'onda si muove la Ragioneria Generale dello Stato nella nota integrativa del Ministero dell'Economia e delle Finanze alla legge di bilancio 2017.

Nel suddetto documento è scritto "Assicurare il supporto alla riforma complessiva della giustizia tributaria per garantire ai cittadini una giurisdizione più efficiente e tempi del giudicato più celeri". In merito alla riforma della giustizia tributaria, in Parlamento sono in discussione i seguenti disegni di legge:

1. al Senato:

- disegno di legge n. 988 dell'01 agosto 2013 "Codice del processo tributario";
- disegno di legge n. 1593 del 06 agosto 2014 "Riforma del processo tributario", che ha ripreso il mio progetto di legge, in gran parte tenuto presente nell'ultima riforma del D.Lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 (a tal proposito, rinvio al mio intervento fatto in audizione alle Commissioni riunite Finanze e Giustizia del Senato il 06 dicembre 2016, pubblicato sul mio sito (www.studiotributariovillani.it));

2. alla Camera dei Deputati:

- proposta di legge n. 3734 dell'08 aprile 2016 "Delega al Governo per la soppressione delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali e per l'istituzione di sezioni specializzate tributarie presso i Tribunali ordinari". Questa è la dimostrazione che, finalmente, il mondo politico si è reso conto della necessità ed urgenza di intervenire per modificare strutturalmente e professionalmente la giustizia tributaria. Sulla necessaria ed urgente riforma della giustizia tributaria recentemente si sono pronunciati:
 - la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 227 del 20/10/2016 che ha invitato il legislatore a riformare la giustizia tributaria;

- il XXXIII Congresso Nazionale Forense che a Rimini il 06, 07 e 08 ottobre 2016 ha approvato una specifica mozione in merito (pubblicata sul sito istituzionale dell'Organismo Unitario dell'Avvocatura).

A tal proposito, secondo me, nell'auspicata riforma, che può essere una sintesi di tutte le succitate proposte legislative, il legislatore deve tenere conto dei seguenti principi informatori, come previsto nel mio disegno di legge, con relativa relazione, del 14 aprile 2016 (36 articoli pubblicati sul mio sito).

A) PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI

La gestione della giustizia tributaria non può più essere affidata al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che è una parte in causa e che non deve assolutamente condizionare l'organizzazione processuale (basta citare l'ultimo esempio del mancato rispetto del termine dell'01 giugno 2016 per il Decreto Ministeriale per l'immediata esecutività delle sentenze ex art. 69, comma 2, D.Lgs. n. 156/2016).

Infatti, bisogna rispettare l'art. 111, secondo comma, della Costituzione che stabilisce che "Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale" (come oltretutto prevedeva l'art. 10 della Legge Delega n. 23 dell'11 marzo 2014).

Secondo me, la giustizia tributaria deve essere gestita ed organizzata, anche dal punto di vista finanziario, dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, che deve esercitare l'alta sorveglianza su tutti gli uffici e su tutti i giudici tributari attraverso il Consiglio della Giustizia Tributaria e deve riferire annualmente al Parlamento con una relazione sullo stato della giustizia tributaria.

Di conseguenza, con la riforma, devono essere trasferiti alla Presidenza del Consiglio dei Ministri i compiti relativi all'attività giurisdizionale delle attuali commissioni tributarie svolti dalla Direzione della giustizia tributaria del dipartimento delle finanze del MEF, nonché i relativi uffici e le corrispondenti risorse umane e finanziarie.

Solo in questo modo la giustizia tributaria oltre che essere può "apparire" terza ed imparziale,

rispettando scrupolosamente il dettato costituzionale. Oltretutto, l'art. 6, comma 1, della CEDU testualmente dispone: "Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale deciderà delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta". La clausola del giusto processo è comunque applicabile a tutti i processi tributari nei quali si contestano sanzioni sia penali che amministrative (Corte CEDU, sentenza del 23 novembre 2006, Jussila contro Finlandia).

In definitiva, si deve creare una magistratura autonoma specializzata, che non è straordinaria né speciale, per rispettare l'art. 102, secondo comma, della Costituzione, è diversa dalla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile. In conclusione, deve essere istituita la quarta magistratura autonoma rispetto alla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile.

I difensori devono continuare ad essere quelli previsti dall'art. 12 D.Lgs. n. 546/1992 e successive modifiche ed integrazioni, che logicamente devono essere preparati e specializzati alla luce delle modifiche processuali, strutturali ed organizzative.

B) TRIBUNALI TRIBUTARI E CORTI D'APPELLO TRIBUTARIE – SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CASSAZIONE

Bisogna cambiare denominazione ai nuovi organi della giustizia tributaria, che saranno "Tribunali Tributari e Corti d'Appello Tributarie". I Tribunali Tributari devono avere sede presso le attuali circoscrizioni dei Tribunali ordinari. Il Tribunale Tributario si deve articolare in sezioni, che possono essere specializzate anche per materia.

Il Tribunale Tributario giudica in composizione monocratica, con udienze che si devono tenere tre volte alla settimana. Le Corti d'Appello Tributarie devono avere sede presso gli attuali distretti di Corte d'Appello per non rendere difficile la difesa da parte dei contribuenti, soprattutto in Regioni con lunghe distanze (come per esempio la Puglia).

La Corte d'Appello tributaria giudica in composizione collegiale; ogni collegio giudicante è presieduto dal Presidente della Sezione e giudica con numero invariabile di tre votanti. Anche in questo caso si devono tenere tre udienze settimanali. Tutti i giudici tributari ogni cinque anni devono cambiare sezione. Deve essere istituita una sezione speciale autonoma della Corte di Cassazione.

A) SEZIONE DELLA MEDIAZIONE

Deve essere totalmente abrogato l'attuale art. 17-bis D.Lgs. n. 546/92 perché la mediazione non deve più essere svolta davanti allo stesso organo fiscale che ha notificato l'avviso di accertamento o la cartella esattoriale o gli altri atti impositivi impugnati, questo perché viene altamente compromessa l'imparzialità e la serenità di giudizio.

Di conseguenza, secondo me, presso ciascun Tribunale Tributario deve essere istituita una sezione speciale di mediazione, organo non giurisdizionale e terzo rispetto all'ente accertatore, competente nell'ambito dei procedimenti di cui succitato art. 17-bis. Come ho più volte scritto, secondo me, la sezione deve essere composta da un giudice del Tribunale Tributario, da un funzionario fiscale e da un professionista abilitato alla difesa dinanzi ai giudici tributari.

Se all'udienza di comparizione delle parti dinanzi alla suddetta sezione non si perfeziona la mediazione, il collegio può formulare d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa ed al principio di economicità dell'azione amministrativa. Se nonostante l'invito della sezione non si raggiunge la mediazione, il reclamo produce gli stessi effetti del ricorso ed il fascicolo è trasmesso d'ufficio alla segreteria del Tribunale Tributario competente, che logicamente deciderà con giudice diverso da quello che era presente nella sezione della mediazione per un evidente caso di incompatibilità (come più volte correttamente rilevato dalla Corte EDU, con le sentenze del 28 settembre 1995, del 06 giugno 2000 e del 09 novembre 2006).

Tutta la fase della mediazione non deve avere limiti di tempo, come oggi, per dare la possibilità alle parti di potersi confrontare in maniera serena davanti ad un organismo terzo. Logicamente, ingiustificate resistenze o assurde prese di posizioni, soprattutto se in contrasto con la costante giurisprudenza di merito e di legittimità o con circolari ministeriali, saranno valutate in sede di pronuncia della sentenza di merito, come comportamento processuale delle parti. Infine, secondo me, si deve aumentare di molto il limite attuale dei 20.000 euro per la mediazione, portando il limite a 200.000 euro (al netto delle sanzioni e degli interessi) anche per deflazionare il contenzioso tributario alla luce delle segnalazioni succitate del primo Presidente della Corte di Cassazione.

A) GIUDICI TRIBUTARI PROFESSIONALI E COMPETENTI

La nomina a giudice tributario si consegue mediante concorso regionale per esame (art. 97, ultimo comma, e art. 106, primo comma, della Costituzione). Le prove scritte ed orali si dovranno svolgere presso i capoluoghi di regione in base al numero di assunzioni da effettuare, tenendo conto anche delle sezioni distaccate. L'esame consiste in una prova preselettiva, in due prove scritte di diritto tributario e stesura di sentenza, una prova orale in varie materie tributarie, processuali e contabili (questo per evitare clamorosi casi di nullità assoluta delle sentenze, Cassazione – Sez. VI – sentenza n. 6162 del 17/03/2014).

La commissione giudicante deve essere presieduta da un magistrato della Corte di Cassazione e composta da professori universitari e da avvocati iscritti all'albo speciale dei cassazionisti da oltre venti anni e con specifica competenza professionale nel processo tributario.

I giudici tributari vincitori di concorso e nominati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri non possono assumere impieghi pubblici o privati, non possono esercitare industrie, commerci o qualsiasi libera professione, non possono essere membri della Corte Suprema di Cassazione, del Parlamento Nazionale o del Parlamento Europeo, né ricoprire qualsivoglia carica politica.

In definitiva, le incompatibilità devono essere assolute proprio perché i giudici tributari saranno a tempo pieno e parificati a tutti gli effetti, anche economici, ai giudici ordinari. Infatti, ai giudici tributari deve spettare, oltre il trattamento economico corrispondente all'analogo incarico e funzione svolta presso la giurisdizione ordinaria, anche una indennità aggiuntiva da determinarsi con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentito il Consiglio della Giustizia Tributaria.

I giudici tributari, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantesimo anno di età.

Ai componenti dei Tribunali Tributari e delle Corti d'Appello tributarie, logicamente, devono applicarsi le disposizioni concernenti il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali. In caso di comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio ufficio, i giudici tributari sono soggetti, nei casi tassativamente previsti dalla legge, alle sanzioni disciplinari dell'ammonizione, della censura, della sospensione dalle funzioni per un periodo da tre mesi a due anni con perdita dei compensi fissi e, in casi di gravi trasgressioni, della rimozione dall'incarico, senza la possibilità di essere rinominati giudici tributari. Solo una magistratura specializzata è in grado di interpretare le leggi fiscali (spesso confusionarie e contraddittorie),

conoscere e ben gestire un processo, con allo stesso tempo una adeguata preparazione sugli istituti fondamentali del diritto tributario.

Ove, poi, le controversie trattate richiedano competenze ancora più specialistiche, ad esempio in materia contabile, bancaria, di valori e di estimi castali, i giudici tributari possono nominare un consulente tecnico d'ufficio (C.T.U.).

A) UFFICI DI SEGRETERIA

Deve essere istituito il ruolo unico del personale degli uffici di segreteria degli organi della giustizia tributaria. E' istituito presso ogni Tribunale Tributario e ogni Corte d'Appello tributaria un ufficio di segreteria con funzioni di assistenza e collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale nonché per lo svolgimento per ogni altra attività amministrativa attribuita alla stessa o ai suoi componenti. Al personale addetto spetta il trattamento economico previsto per le rispettive qualifiche dalle disposizioni relative al personale della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Presso l'ufficio di segreteria di ogni Corte d'Appello tributaria è istituita una speciale sezione del massimario che deve provvedere a rilevare, classificare ed ordinare in massime le sentenze della stessa e dei Tribunali Tributari aventi sede nella circoscrizione.

Il personale di segreteria, in definitiva, non deve assolutamente dipendere dal MEF, come stigmatizzato dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria che, nella relazione per l'anno 2000, così scriveva: "La collocazione del personale degli uffici di segreteria nell'amministrazione finanziaria finisce per determinare condizionamenti, anche involontari, comunque non corrispondenti alla funzione di garanzia imparziale della giurisdizione e alla par condicio delle parti nel processo".

A) ABROGAZIONE

Dalla data di entrata in vigore della nuova legge di riorganizzazione della nuova giustizia tributaria deve essere abrogato il decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 e successive modificazioni.

Le attuali controversie dinanzi alle commissioni tributarie provinciali e regionali, pendenti alla data di insediamento dei Tribunali Tributari e delle Corti d'Appello tributarie, sono rispettivamente attribuite ai Tribunali Tributari ed alle Corti d'Appello tributarie tenuto conto, quanto alla competenza territoriale, delle rispettive sedi. **Non deve essere assolutamente prevista alcuna istanza di fissazione d'udienza che potrebbe compromettere il diritto di difesa dei contribuenti.**

A) CONCILIAZIONE ANCHE IN CASSAZIONE

Si deve prevedere la conciliazione giudiziale anche

in pendenza del giudizio in Cassazione, modificando l'art. 48-ter, comma 1, D.Lgs. n. 546/92 e stabilendo la misura del 60% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione.

A) TESTIMONIANZA E GIURAMENTO

Deve essere abrogato l'art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 546/92, consentendo il giuramento e la prova testimoniale nel nuovo processo tributario davanti a giudice terzo, imparziale, professionale ed altamente qualificato a seguito del superamento del concorso per esame, come sopra esposto.

Solo in questo modo il contribuente potrà veramente difendersi senza alcuna limitazione e senza alcun condizionamento e si potrà dire che veramente si è raggiunta la "parità delle armi" tra contribuente e fisco, cosa che si è sempre denunciata ma mai seriamente ed efficacemente applicata (nonostante i solleciti della Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000 e della Corte di Cassazione con le sentenze n. 5018/2015, n. 11785/2010, n. 20028/2011 e n. 8987/2013).

A) CONCLUSIONI

E' arrivato, finalmente, il momento di riorganizzare strutturalmente e professionalmente la giustizia tributaria, che deve avere una sua autonomia e dignità rispetto alla magistratura ordinaria, amministrativa e contabile, nel rispetto scrupoloso degli articoli 102, secondo comma, 106, 108 e 111 della Costituzione, nel senso che non devono essere istituiti giudici speciali o straordinari, le nomine dei giudici devono avere luogo solo per concorso e le norme sull'ordinamento giudiziario su ogni magistratura sono stabilite soltanto con legge ed infine che il giudice deve essere terzo ed imparziale e la legge deve assicurare la ragionevole durata del processo. Il processo tributario deve avere le stesse

regole processuali del processo civile, senza limitazioni e condizionamenti, proprio perché sarà gestito da giudici professionali.

Oltretutto, l'autonomia della giustizia tributaria può determinare l'estensione della competenza non soltanto agli atti intermedi ed agli interPELLI ma a tutti gli atti istruttori lesivi di diritti costituzionalmente garantiti, anche in ordine al risarcimento dei danni consequenziali, senza doversi rivolgere alla magistratura ordinaria con aggravio di tempi e costi e senza dover attendere l'atto di accertamento finale (come oggi, Cassazione – Sez. Unite – sentenza n. 11082/2010). Inoltre, i giudici tributari devono essere competenti anche per tutte le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento, anche in questo caso per evitare perdite di tempo e duplicazioni di giudizi.

Da ultimo, si potrebbe prevedere la competenza dei nuovi giudici tributari professionali anche per il penale, limitatamente ai reati tributari del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000, per evitare le assurdit  processuali del c.d. doppio binario (Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 10036 del 06/05/2011); infatti, tra le prove orali del concorso si devono prevedere anche gli elementi di diritto e procedura penale.

Spero che, finalmente, sia approvata la legge di riforma della giustizia tributaria, prima della fine della presente legislatura, con il rispetto dei principi sinteticamente sopra esposti e che ho sempre evidenziato nei miei scritti e nelle mie relazioni congressuali, sin dal mio primo libro "Per un "Giusto" Processo Tributario" - Congedo Editore – del 25 gennaio 2000 e nel mio disegno di legge, con relativa relazione, del 14 aprile 2016 (tutto consultabile sul mio sito).

Assistenza tecnica alla difesa del contribuente davanti alle commissioni tributarie

L'art. 12 del D.Lgs. n° 546/1992 (Assistenza tecnica) ha previsto l'obbligo per i contribuenti di farsi assistere in giudizio da un difensore abilitato, fatta eccezione per le controversie tributarie di valore inferiore a Euro 2.582,28.

Tra le categorie dei difensori indicate nell'art. 12 del D.Lgs 546/1992, possono essere abilitati alla rappresentanza ed alla difesa del contribuente, anche gli impiegati delle ex carriere dirigenziali, direttive e di concetto dell'Amministrazione finanziaria e gli ufficiali e i sottufficiali della Guardia di Finanza, collocati a riposo dopo almeno 20 anni di servizio effettivo.

L'abilitazione all'assistenza tecnica si ottiene previa apposita domanda presentata dall'interessato e l'autorizzazione concessa consente l'abilitazione nell'intero territorio nazionale.

La Direzione della Giustizia Tributaria, in un'ottica di trasparenza, orientamento e garanzia nei confronti dell'interessato, ha redatto "La carta dei servizi del procedimento di autorizzazione all'esercizio della funzione di assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie" in cui sono descritti tempi e modalità del relativo procedimento autorizzativo. (Fonte:

<https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/assistenza-tecnica>)

