

corso di specializzazione per le professioni legali o della pratica forense per l'ammissione all'esame di avvocato.

5. *Coloro che sono ammessi alla formazione professionale negli uffici giudiziari assistono e coadiuvano i magistrati che ne fanno richiesta nel compimento delle loro ordinarie attività, anche con compiti di studio, e ad essi si applica l'articolo 15 del testo unico delle disposizioni concernenti lo statuto degli impiegati civili dello Stato, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 gennaio 1957, n. 3. Lo svolgimento delle attività previste dal presente comma sostituisce ogni altra attività del corso del dottorato di ricerca, del corso di specializzazione per le professioni legali o della pratica forense per l'ammissione all'esame di avvocato. Al termine del periodo di formazione il magistrato designato dal capo dell'ufficio giudiziario redige una relazione sull'attività e sulla formazione professionale acquisita, che viene trasmessa agli enti di cui al comma 4. Ai soggetti previsti dal presente comma non compete alcuna forma di compenso, di indennità, di rimborso spese o di trattamento previdenziale da parte della pubblica amministrazione. Il rapporto non costituisce ad alcun titolo pubblico impiego. È in ogni caso consentita la partecipazione alle convenzioni previste dal comma 4 di terzi finanziatori.*

La norma ha un duplice oggetto.

I primi tre commi introducono il principio della “programmazione” della gestione dei procedimenti tributari, avendo come finalità:

- a) la riduzione della durata dei procedimenti;
- b) la determinazione degli obiettivi di rendimento dell'ufficio;
- c) la determinazione dell'ordine di priorità nella trattazione dei procedimenti pendenti, tenendo conto, tra l'altro, della natura e del valore della causa (il che significa che è possibile derogare ad un criterio puramente temporale, ammettendo valutazioni che – ove non motivate o non ancorate a parametri predeterminati – potrebbero aprire il campo ad un'eccessiva discrezionalità).

La norma precisa che “*con il programma ...viene dato atto dell'avvenuto conseguimento degli obiettivi fissati per l'anno precedente o vengono specificate le motivazioni del loro eventuale mancato raggiungimento*”.

In attuazione di tale disposizione il Consiglio di Presidenza con deliberazione n. 1628 adottata nella seduta del 27 luglio 2011 ha invitato i Presidenti delle commissioni tributarie, provinciali e regionali a redigere entro il 5 settembre dello stesso anno il programma per la gestione dei procedimenti pendenti. Con tale delibera, il consiglio ha evidenziato i principali contenuti del suddetto programma ed in particolare la necessità di riportare il numero complessivo delle liti fiscali pendenti alla data di entrata in vigore del DL 98/2011 precisando che “*per lite fiscale pendente dovrà intendersi quella ricadente nel periodo tra la data di deposito in commissione della costituzione in giudizio del*

contribuente con l'atto introduttivo e la data di pubblicazione della decisione che definisce il giudizio”.

Il Consiglio ha, inoltre, ricordato ai presidenti delle commissioni la necessità di adeguarsi, nella assegnazione delle lite, ai criteri individuati nelle risoluzioni 5/2011 e n. 7/2011, *“avendo cura di distribuire equamente tra tutti i componenti dei collegi un uguale numero di affari giudiziali affinché tutti possano concorrere in ugual misura all'abbattimento dell'arretrato, prevedendo un numero di udienze mensili adeguato e, di norma, non inferiore a 4 per collegio”.*

La disposizione è chiaramente diretta ad accrescere la responsabilità del “capo dell'ufficio giudiziario”, chiamato a spiegare (o forse a giustificare) le ragioni dell'eventuale mancato conseguimento degli obiettivi da lui stesso predeterminati.

In generale, si osserva che la previsione di cui si tratta potrebbe effettivamente contribuire al miglioramento dell'efficienza del sistema giudiziario e alla celere definizione delle controversie (come recita la rubrica dell'articolo in questione) solo laddove si realizzassero altre imprescindibili condizioni: un adeguamento delle piante organiche delle CC.TT., un potenziamento delle strutture e del personale amministrativo delle Commissioni Tributarie e un aumento dei compensi dei magistrati tributari.

Di qui, dunque, la necessità primaria di un adeguamento delle strutture e del personale amministrativo (cosa certamente non realizzabile con il distacco di personale delle Forze Armate, per come previsto dal comma 7 dell'art. 39 dello stesso DL n. 98/2011) e di un adeguamento dei compensi. Solo in questo caso, la programmazione annuale potrà seriamente contribuire allo smaltimento dell'arretrato e alla celerità dei giudizi.

Nella direzione di un reperimento delle risorse necessarie all'aumento dei compensi dei magistrati tributari sembra andare la istituzione del contributo unificato nel processo tributario avvenuta sempre con l'art. 37 della Legge n. 111/2011 (*all'art. 13, del DPR n. 115/2002, dopo il comma 6-ter, è aggiunto il seguente: 6 quater. Per i ricorsi principale ed incidentale proposti avanti alle Commissioni tributarie provinciali e regionali è dovuto il contributo unificato nei seguenti importi ...*) semprechè lo stesso sia effettivamente destinato a tal fine. Inizialmente, infatti, l'art. 37, comma 10, del D.L. n. 98/2011, prevedeva che *il maggior gettito derivante dall'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 6, 7 e 8 (derivante, cioè, dalla corresponsione del contributo unificato) è versato all'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnato ad apposito fondo istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, per la realizzazione di interventi urgenti in materia di giustizia civile, amministrativa e tributaria.* A seguito delle modifiche apportate dalla Legge n. 228 del 24.12.2012, *“il maggior gettito derivante dal contributo unificato nel*

processo tributario” è stato escluso dal campo di applicazione della suddetta disposizione. Sempre a seguito delle modifiche apportate dalla summenzionata Legge n. 228/2012, l’art. 37, comma 12, del D.L. n. 98/2011, stabilisce che *“Il Ministero della Giustizia e il Consiglio di Presidenza della giustizia amministrativa comunicano alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e al Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, entro il 30 aprile di ogni anno, l’elenco degli uffici giudiziari presso i quali, alla data del 31 dicembre, risultano pendenti procedimenti civili e amministrativi in numero ridotto di almeno il 10 per cento rispetto all’anno precedente. Relativamente ai giudici tributari, l’incremento della quota variabile del compenso di cui all’art. 12, comma 3-ter, del D.L. 2.3.2012, n. 44, è altresì subordinato, in caso di pronuncia su una istanza cautelare, al deposito della sentenza di merito che definisce il ricorso entro novanta giorni dalla data di tale pronuncia. Per l’anno 2011 la percentuale indicata al primo periodo del presente comma è ridotta al cinque per cento”*. In applicazione di tale ultima disposizione, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, con deliberazione n. 2059 del 6 novembre 2012, ha approvato l’elenco degli uffici giudiziari presso i quali, alla data del 31 dicembre 2011, risultano pendenti procedimenti tributari in numero ridotto di almeno il 5 per cento rispetto all’anno 2010.

Con riguardo alla destinazione del contributo unificato, sarebbe opportuno prevedere che una quota sia utilizzata per l’attività di massimazione da destinare ai giudici tributari.

La seconda parte della norma in esame (commi 4 e 5) consente ai capi degli uffici di stipulare “convenzioni” per consentire ai “più meritevoli” lo svolgimento presso i medesimi uffici giudiziari del primo anno di dottorato di ricerca, del corso di specializzazione per le professioni legali o della pratica forense per l’ammissione all’esame di avvocato.

I giovani “meritevoli” ammessi alla formazione professionale presso gli uffici giudiziari tributari “assistono e coadiuvano” i giudici che ne fanno richiesta “anche con compiti di studio”; non hanno, però, diritto ad alcuna forma di compenso, di indennità o anche solo di rimborso spese da parte della pubblica amministrazione.

L’innovazione di per sé positiva appare allo stato di non agevole attuazione, stante la condizione di precarietà organizzativa sopra evidenziata.

In tale contesto la presenza di giovani da formare può addirittura risultare di ostacolo all’ordinario svolgimento della funzione giurisdizionale.

Suscita, infine, perplessità il fatto che la norma escluda il diritto dei giovani praticanti o dottorandi a qualsiasi forma di compenso o di rimborso spesa; si

deve, infatti, considerare che le nuove disposizioni introdotte in materia impongono agli avvocati di riconoscere un giusto compenso ai propri praticanti.

La possibilità di stipulare le convenzioni di cui si tratta non ha ottenuto, fino ad oggi, un significativo riscontro pratico: solo nel corso del corrente anno 2012 il Consiglio di Presidenza ha ricevuto le prime convenzioni, sulle quali peraltro ha espresso parere favorevole.

Assetto della magistratura tributaria.

Gli interventi su tale punto hanno riguardato:

- le modalità di reclutamento dei nuovi giudici tributari;
- il sistema delle incompatibilità;
- la soppressione dell'obbligo di residenza per i giudici tributari;
- l'istituto del trasferimento dei giudici tributari

Modalità di reclutamento dei nuovi giudici tributari

L'art. 39 del DL n. 98/2011 ha disposto che *“al fine di coprire, a decorrere dal 1° gennaio 2012, i posti vacanti alla data di entrata in vigore del presente decreto, il Consiglio di Presidenza provvede ad indire, entro due mesi dalla predetta data, apposite procedure ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, senza previo espletamento della procedura di cui all'articolo 11, comma 4, del medesimo decreto legislativo, per la copertura di 960 posti vacanti presso le commissioni tributarie. I concorsi sono riservati ai soggetti appartenenti alle categorie di cui all'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, in servizio, che non prestino già servizio presso le predette commissioni”*.

La legge di conversione n. 111/2011, art. 39, ha disposto che *“le procedure di cui al citato articolo 11, comma 4, avviate prima della data di entrata in vigore del presente decreto sono revocate”*.

In esecuzione di tali disposizioni il Consiglio:

- ha revocato le procedure concorsuali pubblicate il 5 luglio 2011 *“per l'assegnazione di diverso incarico o del medesimo incarico, per trasferimento, a favore dei componenti in servizio presso le commissioni tributarie provinciali e regionali e le commissioni di primo e secondo grado di Bolzano”* (delibera n. 1556/2011).
- ha approvato il bando di concorso riservato ai magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari per la copertura di 960 posti vacanti presso le commissioni tributarie; detto bando è stato pubblicato sulla G.U. del 16 agosto 2011.

Nelle more della procedura, il legislatore tributario è nuovamente intervenuto, prevedendo che *“tutti i candidati risultati idonei all’esito del concorso bandito in data 3 agosto 2011, sono nominati componenti delle commissioni ed immessi in servizio, anche in soprannumero, nella sede di commissione tributaria scelta per prima da ciascuno di essi. Gli stessi entrano a comporre l’organico della commissione tributaria prescelta a misura che i relativi posti si rendono progressivamente vacanti previo espletamento della procedura di interpello di cui al comma 40 e da tale momento sono immessi nelle relative funzioni”* (art. 4, comma 39, legge 12 novembre 2011 n. 183, così come modificato dall’art. 1, comma 33, della L. n. 228/2012).

Il successivo comma 40 della L. n. 183/2011 (anch’esso modificato dall’art. 1, comma 33 della L. n. 228/2012), stabilisce che *“I trasferimenti dei componenti delle commissioni tributarie sono disposti all’esito di procedure di interpello bandite dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria per la copertura di posti resisi vacanti a livello nazionale nelle commissioni provinciali o regionali. Ai fini del trasferimento le domande dei componenti delle commissioni tributarie sono valutate secondo la rispettiva anzianità di servizio nelle qualifiche secondo la seguente tabella ovvero, in caso di parità, secondo l’anzianità anagrafica, computate fino alla scadenza del termine di presentazione delle domande. Le domande dei componenti in soprannumero di cui al comma 39 proponibili sia per la copertura della sede presso la quale sono soprannumerari sia per la copertura di altre sedi, se non ancora in organico, sono valutate in funzione del punteggio da loro conseguito in sede di concorso. Il trasferimento non determina diritto ad alcuna indennità”*.

Il Consiglio di Presidenza, con la deliberazione n. 1999 del 25 ottobre 2011, si è espresso negativamente su tale disposizione, chiedendone la cancellazione già in sede di esame del relativo disegno di legge.

Alla data di scadenza del bando (15 settembre 2011) le domande presentate sono risultate pari a **2395**, di cui **1588** dichiarate ammissibili.

L’esame delle domande e la formazione delle relative graduatorie hanno fortemente impegnato il Consiglio di presidenza, che – grazie all’alacre lavoro della Commissione concorsi – ha concluso la propria attività nei tempi tecnici strettamente necessari (sotto questo profilo ha suscitato sconcerto l’iniziativa di alcuni magistrati, fra i quali anche alcuni che non avevano titolo per partecipare al concorso, che hanno preteso di censurare l’attività del Consiglio, ipotizzando inesistenti negligenze e ritardi).

All'esito delle attività rimesse al Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, il Ministro competente ha provveduto ad emanare tutti i decreti ministeriali di nomina dei magistrati, che si sono aggiudicati i posti messi a concorso, ed anche dei sovrannumerari.

La scelta del Governo e del Parlamento di riservare alla componente dei magistrati la copertura dei posti vacanti nelle Commissioni Tributarie provinciali e regionali è indicativo di un preciso orientamento politico finalizzato a rendere marginale e tendenzialmente ad escludere la presenza di giudici tributari provenienti dal mondo delle professioni.

Tale orientamento trova conferma in un più rigido sistema di incompatibilità (di cui si dirà meglio in prosieguo), che ha costretto molti giudici tributari a rinunciare alla loro funzione, e nella già menzionata disposizione con la quale si è stabilito che *“tutti i candidati risultati idonei ...sono nominati componenti delle commissioni tributarie ed immessi in servizio, anche in soprannumero...”*.

Gli interventi del legislatore nella materia *de qua* suscitano non poche perplessità, innanzitutto perché attraverso una serie di disposizioni apparentemente non collegate tra loro, si è determinata una sostanziale e radicale innovazione nell'ordinamento della giustizia tributaria.

La eventuale rinuncia al contributo del mondo delle professioni, che rappresenta l'elemento peculiare dell'attuale ordinamento, e l'assimilazione o meglio l'assorbimento della giustizia tributaria da parte delle altre giurisdizioni dovrebbero essere poste al centro di una meditata e specifica riflessione del Parlamento e delle altre autorità interessate, ivi compreso il Consiglio di Presidenza.

Vi è, infine, da segnalare che il comma 39 bis dell'art. 4 della L. n. 183/2011, introdotto dalla L. n. 44 del 26 aprile 2012, ha istituito il Ruolo Unico Nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie tenuto dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, e nel quale sono inseriti tutti i componenti in servizio delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, nonché i componenti della Commissione Tributaria Centrale. In attuazione di tale disposizione, il Consiglio di Presidenza ha pubblicato il “Ruolo Unico Nazionale dei componenti delle Commissioni Tributarie”, approvato nella seduta del Consiglio del 18.12.2012.

Il regime delle incompatibilità

Il regime delle incompatibilità dei giudici tributari è stato oggetto di ripetuti interventi da parte del legislatore. Inizialmente, la legge n. 111/2011 ha apportato le seguenti modifiche all'art. 8 del DLGS n. 545/92:

- la lett. i) del primo comma, è stata sostituita integralmente con una nuova disposizione che stabilisce l'incompatibilità di *coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la 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;*

- la lett. m) del primo comma (che riguardava la c.d. incompatibilità parentale), è stata soppressa, nel mentre è stata introdotta una lett. m bis), che prevede(va) l'incompatibilità per *coloro che sono iscritti in albi professionali, elenchi ruoli e il personale dipendente individuati nell'art. 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 e successive modificazioni;*

- dopo il comma 1, è stato inserito il comma 1 bis, il quale prevede che *non possono essere componenti di commissione tributaria provinciale i coniugi, i conviventi o i parenti fino al terzo 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 terzo 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 primo comma nella regione dove ha sede la commissione tributaria regionale ovvero nelle regioni con essa confinanti;*

- si è previsto che *all'accertamento della sussistenza delle cause di incompatibilità previste dalla suddetta disposizione provvede il consiglio di presidenza della giustizia tributaria;*

- al testo del secondo comma dell'art. 8, dopo la parola "coniugi" è stata aggiunta la parola "conviventi", cosicché il nuovo testo di detto comma risulta essere il seguente: *non possono essere componenti dello stesso collegio giudicante i coniugi, i conviventi, nonché i parenti ed affini entro il quarto grado.*

Il Consiglio di Presidenza è tempestivamente intervenuto, rilevando i principali aspetti di criticità delle decisioni assunte dal Legislatore in materia di

incompatibilità. In particolare, con la delibera n. 1479/2011 il Consiglio ha segnalato la violazione del principio di ragionevolezza con riguardo ai seguenti profili:

- a) la previsione di una nuova causa di incompatibilità costituita dal semplice fatto della iscrizione in un albo professionale;
- b) l'eccessiva estensione della cosiddetta incompatibilità "parentale".

Il Consiglio di Presidenza ha dunque evidenziato la necessità di un intervento correttivo da parte del Legislatore anche per scongiurare il rischio della automatica decadenza della maggior parte dei giudici tributari in servizio.

Il Consiglio ha, inoltre, rilevato la violazione del principio di uguaglianza del trattamento tra giudici cosiddetti "laici" e giudici cosiddetti "togati" nelle verifiche da parte del Consiglio di Presidenza delle dichiarazioni rese dai componenti delle commissioni tributarie, nonché la violazione del principio del giusto processo sia sotto il profilo della imparzialità e terzietà del giudice (per il fatto di prevedere l'ingresso nelle commissioni tributarie degli Avvocati dello Stato e degli Ispettori amministrativi) e della ragionevole durata del processo per le prevedibili difficoltà nella riorganizzazione degli uffici.

Successivamente, anche a seguito degli orientamenti espressi dal Consiglio di Presidenza, la legge n. 148/2011, di conversione del DL 13 agosto 2011 n. 138, ha ulteriormente modificato il suddetto art. 8 del DLG 545/1992, prevedendo:

- l'aggiunta, in fine alla lettera *m bis*), delle parole "*ed esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate nella lettera i)*"; a seguito di tale modifica il testo della suddetta lettera *m bis*) risulta essere il seguente: "*coloro che sono iscritti in albi professionali, elenchi ruoli e il personale dipendente individuati nell'art. 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)*";

- la sostituzione, nel comma 1 bis, delle parole "*parenti fino al terzo grado*" con le parole "*fino al secondo grado*"; il testo di tale comma è divenuto, perciò, *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, iscritti in albi professionali, esercitano, anche in forma non individuale, le attività individuate nella lettera i) del primo comma nella regione dove ha sede la commissione tributaria regionale ovvero nelle regioni con essa confinanti.*

Gli interventi del legislatore rispondono sicuramente all'esigenza — fortemente avvertita anche dalla opinione pubblica — di assicurare l'autonomia e l'indipendenza del Giudice e l'imparziale esercizio della funzione giurisdizionale; ed in particolare, di evitare che il Giudice "non professionale", reclutato al di fuori dei ranghi della magistratura, possa essere condizionato nello svolgimento della sua delicata funzione da interessi di natura professionale, da rapporti di parentela e quant'altro.

Tuttavia, non si può mancare di evidenziare la mancata soluzione di problematiche già da tempo sollevate dal Consiglio di Presidenza, che sono fonte di oggettiva incertezza nella applicazione in concreto della normativa di cui si tratta.

Ci si riferisce, in particolare, alla mancata definizione della mozione di "consulenza tributaria".

La eccessiva genericità di tale concetto, infatti, genera incertezza sulle attività consentite e sulle attività vietate al giudice tributario, aumentando l'ambito della discrezionalità interpretativa della giurisprudenza.

Né può sostenersi che l'attività di consulenza tributaria possa essere limitata alla detenzione delle scritture contabili (detenzione, intesa, naturalmente, nel senso di concreto intervento sul contenuto di esse da parte del soggetto detentore e non nel senso di mera detenzione materiale) o alla redazione dei bilanci, non consentendo tale conclusione la lettera della legge, la quale parla di esercizio di consulenza tributaria, di detenzione delle scritture contabili e di redazione di bilanci.

Sul punto, perciò, sarebbe auspicabile un ulteriore intervento legislativo, che facesse chiarezza su una materia tanto delicata.

Per le stesse ragioni sarebbe stato opportuno che il legislatore avesse limitato ad un determinato ambito territoriale tale causa di incompatibilità, tenendo conto che la funzione di giudice tributario, soprattutto in considerazione dei modesti compensi per essa previsti, è svolta contestualmente ad altre attività, soprattutto professionali. Orbene, una regionalizzazione della c.d. incompatibilità diretta, magari con la stessa estensione prevista per quella c.d. parentale, da un lato garantirebbe in modo sufficiente la serenità e la imparzialità dello svolgimento della funzione (attesa anche l'applicazione al giudice tributario delle norme sull'astensione obbligatoria di cui all'art. 51 del CPC, ed in particolare del n. 1, comma 1); dall'altra consentirebbe ai magistrati tributari il parziale svolgimento dell'attività professionale, indispensabile, allo stato, ai fini del conseguimento di un reddito dignitoso.

Soppressione dell'obbligo di residenza dei giudici tributari

L'art. 4, comma 40, della legge 12 novembre 2011, n. 183 ha abrogato la lett. f) comma 1 dell'art. 7 del Dlgs n. 545/92. E', dunque, venuta meno la disposizione, che prevedeva tra i requisiti generali per la nomina a giudice tributario l' *"avere o aver dichiarato di voler stabilire la residenza nella regione nella quale ha sede la commissione tributaria"*. La stessa norma ha precisato, *ad abundatiam*, che *"il componente di commissione tributaria non è soggetto all'obbligo di residenza nella regione in cui ha sede la commissione tributaria in cui presta servizio"*, ribadendo che, comunque, *"restano ferme le incompatibilità previste dall'art. 8 dello stesso DLGS n. 545/92"*.

Istituto del trasferimento e procedure di interpello

Con l'art. 4, comma 40, della Legge n. 183/2011, il Legislatore ha stabilito che *"i trasferimenti dei componenti delle commissioni tributarie sono disposti all'esito di procedure di interpello bandite dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per la copertura di posti resisi vacanti a livello nazionale nelle commissioni provinciali o regionali"*. Nella interpretazione di tale disposizione si sono posti diversi interrogativi; in particolare, se la nozione di "trasferimento" debba essere intesa in senso stretto, come cambiamento di sede, ovvero se possa riferirsi anche al caso di mutamento di funzioni. La prima soluzione appare più convincente ed aderente allo spirito ed alla lettera della legge.

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria con risoluzione n. 2 del 2013 ha approvato i criteri di valutazione della professionalità dei Giudici Tributari nei concorsi interni, precisando che gli stessi sono riservati esclusivamente alle movimentazioni verticali, tra le quali sono compresi anche i passaggi dalle commissioni tributarie provinciali a quelle regionali.

Con la successiva risoluzione n. 3 del 2013 il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria è ulteriormente intervenuto in materia di regolamentazione degli interPELLI ai fini del trasferimento in sede stabilendo tra l'altro che:

- *"l'interpello per trasferimento provinciale o regionale si applica solo per le movimentazioni in senso orizzontale e, pertanto, possono partecipare solo coloro che ricoprono sull'intero territorio nazionale la stessa funzione in altra sede, rispettivamente, provinciale o regionale, anche se sospesi per altro incarico o esonerati dal servizio"*.
- *"I posti di Presidente di Commissione, Presidente di sezione, Vicepresidente di sezione e giudice resisi vacanti a seguito dei trasferimenti per interpello saranno oggetto di successivi interPELLI"*.
- *"Per i posti di Presidente di Commissione, Presidente di sezione e Vicepresidente di sezione e Giudice non ricoperti a seguito di interpello, sarà pubblicato un concorso interno per movimentazioni verticali, la cui*

valutazione sarà svolta sulla base dei criteri stabiliti con la risoluzione consiliare n. 2 del 12.3.2013”.

- *“I posti di giudice nelle Commissioni tributarie provinciali non ricoperti a seguito di concorso interno saranno messi a concorso esterno, con i criteri stabiliti dal decreto legislativo 31.12.1992, n. 545, art. 11 comma 5, e con il punteggio di cui alla tabella E allegata al medesimo decreto”.*
- *“Negli interpelli il candidato potrà scegliere al massimo tre sedi”.*
- *“Coloro che sono trasferiti a seguito di interpello o a successivo concorso interno non possono partecipare ad un successivo interpello se non sono trascorsi due anni dall’ultima immissione in servizio”.*

Arbitrati

L’art. 1, comma 18, Legge n. 190/2012 (“Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell’illegalità nella Pubblica Amministrazione”) estende ai “componenti delle commissioni tributarie” il divieto “pena la decadenza dagli incarichi e la nullità degli atti compiuti, di partecipazione a collegi arbitrali o l’assunzione di incarico di arbitro unico”. La disposizione (come previsto dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria con la deliberazione n. 2575 del 18.12.2012) deve essere interpretata nel senso che la sanzione della “decadenza” si riferisce all’incarico di arbitro e, di conseguenza, che la declaratoria di “nullità” si riferisce agli atti compiuti in tale veste.

Il nuovo “divieto”, aggiungendosi alle più rigide disposizioni introdotte in materia di incompatibilità, ha indotto molti giudici tributari provenienti dalle libere professioni a rassegnare le proprie dimissioni dall’incarico e renderà più difficile in futuro il reclutamento di nuovi giudici nell’ambito di tali categorie professionali.

Complessivamente, la nuova disposizione, nella sua assolutezza, suscita talune perplessità, in quanto il Legislatore non sembra aver tenuto conto del particolare status giuridico ed economico del giudice tributario.

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Il Legislatore è pesantemente intervenuto anche sull’ordinamento del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, adottando decisioni che hanno l’oggettivo effetto di comprimerne l’autonomia e l’indipendenza.

L’iniziativa del Legislatore, oltre che sul piano sostanziale, appare criticabile anche sotto il profilo della metodologia seguita: il ricorso alla decretazione d’urgenza in una fattispecie nella quale è assai difficile ravvisare la sussistenza dei requisiti costituzionali di necessità e di urgenza e il mancato coinvolgimento del Consiglio di Presidenza nelle decisioni prese sono elementi che non sembrano in armonia con i principi di leale collaborazione tra organi dello Stato.

Con specifico riguardo alle innovazioni introdotte dal Legislatore, si osserva quanto segue.

1) L'art. 39, comma 2, lett. e) del DL n. 98/2011 ha modificato l'art. 15, comma 1, del DLGS n. 545, escludendo dal potere di vigilanza attribuito ai presidenti delle commissioni tributarie *“l'andamento dei servizi di segreteria”*. Di conseguenza, il testo attuale della suddetta disposizione risulta essere il seguente: *“Il presidente di ciascuna commissione tributaria esercita la vigilanza sugli altri componenti”*.

La norma di cui si tratta, nel suo testo originario, aveva realizzato un ragionevole punto di equilibrio nella difficile convivenza tra i giudici tributari e il personale amministrativo assegnato alle commissioni tributarie; il tutto allo scopo di assicurare il buon andamento della giustizia tributaria.

La soppressione del potere di vigilanza attribuito ai presidenti di commissione sul personale amministrativo e la contestuale specificazione che detto potere ha per oggetto esclusivamente lo svolgimento delle funzioni giurisdizionali non avranno certamente l'effetto di favorire il coordinamento e l'unità di intenti nella gestione della attività delle commissioni tributarie.

Non solo: la soluzione adottata dal Legislatore, riportando il potere di controllo sul personale amministrativo, direttamente ed esclusivamente nell'ambito del MEF, incide negativamente sull'autonomia e sulla indipendenza delle Commissioni tributarie e, dunque, in ultima analisi, sulla garanzia di terzietà del processo tributario.

Tali valutazioni non sono attenuate dalla introduzione (nel corpo del menzionato art. 15, comma I) di una disposizione che prevede che *“Il Presidente di ciascuna commissione tributaria segnala alla Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, per i provvedimenti di competenza, la qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria della propria commissione”*.

Si tratta, infatti, di un mero potere di “segnalare”, che si poteva ritenere contenuto nei poteri dei presidenti di commissione anche in assenza di una esplicita previsione normativa.

2) L'art. 39, comma 2, lett. f), ha sostituito il comma 2 bis) dell'art. 17 del DLGS n. 545/92, il quale prevedeva che il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria eleggesse nel suo seno il presidente e due vicepresidenti. Il nuovo testo dispone che *“il Consiglio di Presidenza elegge nel suo seno un presidente tra i componenti eletti dal Parlamento”*. Tale norma sembra diretta ad equiparare il Consiglio di Presidenza al CSM, nel quale – come è noto – le funzioni “sostanziali” di presidente sono assegnate ad uno dei componenti eletti dal Parlamento.

3) L'art. 39, comma 2, lett. g), numero 1, ha sostituito la lett. m) dell'art. 24 del DLGS n. 545/92, che prevedeva che il CPGT esprimesse il proprio parere sulla determinazione dei compensi fissi ed aggiuntivi ai componenti delle

commissioni tributarie. La nuova formulazione dispone che il CPGT *“esprime parere sul decreto di cui all’art. 13”* (e cioè sul decreto con il quale il Ministro delle Finanze determina il compenso fisso mensile e il compenso aggiuntivo spettanti ai giudici tributari). Tale modifica comporta che, mentre in precedenza il parere del CPGT doveva essere richiesto prima della predisposizione del decreto da parte del Ministro, ora tale parere può essere acquisito anche successivamente.

4) L’art. 39, comma 2, lett. g) numero 2), ha modificato il comma 2 dell’art. 24 del DLGS n. 545/92, il cui testo risulta essere il seguente: *“il consiglio di presidenza vigila sul funzionamento dell’attività giurisdizionale delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni nei confronti del personale giudicante affidandone l’incarico ad uno dei suoi componenti”*.

Con questa disposizione il Legislatore ha notevolmente compresso il potere ispettivo del consiglio di presidenza, limitandolo al solo *“personale giudicante”* e alla sola *“attività giurisdizionale”*.

Per le stesse ragioni già evidenziate in precedenza in ordine alla intervenuta soppressione del potere di vigilanza dei presidenti delle commissioni tributarie sul personale amministrativo, questo Consiglio ritiene che il nuovo assetto voluto dal legislatore non vada nella direzione di un’ordinata gestione della giustizia tributaria e ne possa anzi ridurre i margini di autonomia e di indipendenza.

Processo telematico

Il Legislatore è intervenuto in materia di *“processo tributario telematico”*, introducendo norme destinate ad accelerarne la concreta attuazione. In particolare:

- l’art. 2, comma 35 ter, lett. b), della Legge n. 111/2011, ha disposto modifiche all’art. 18 del DLGS n. 546/92, il cui nuovo testo risulta essere nelle parti modificate il seguente: *“b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell’indirizzo di posta elettronica certificata;... 4. Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all’indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritta a norma del comma precedente”*;

- l’art. 39, comma 8, lettera a) – numero 2), del decreto legge n. 98 del 2011, convertito dalla Legge n. 111/2011, ha introdotto, dopo il comma 1 dell’art. 16 del DLGS n. 546/1992, il comma 1-bis, il quale recita: *“Le comunicazioni sono effettuate anche mediante l’utilizzo della posta elettronica certificata, ai sensi del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, e successive modificazioni. Tra le pubbliche amministrazioni di cui all’articolo 2, comma 2, del decreto legislativo*

7 marzo 2005, n. 82, le comunicazioni possono essere effettuate ai sensi dell'articolo 76 del medesimo decreto legislativo. L'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti è indicato nel ricorso o nel primo atto difensivo”;

- l'art. 37 della Legge n. 111/2011, comma 2, lett. q), ha introdotto il comma 3 bis all'art. 13 del DPR n. 115/2002, il quale dispone che *“Ove il difensore non indichi ...il proprio indirizzo di posta elettronica certificata ai sensi dell'art. 16, comma 1 bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, ovvero la parte ometta di indicare il codice fiscale...per il processo tributario nel ricorso il contributo unificato è aumentato della metà”*;

- l'art. 2, comma 35 quater, lett. c) del DL n. 138/2011, introdotto dalla Legge di conversione n. 148/2011, ha modificato l'art. 22, comma 1, del DLGS n. 546/1992, il cui testo risulta essere il seguente: *“il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, l'originale del ricorso notificato a norma degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile ovvero copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale. All'atto della costituzione in giudizio, il ricorrente deve depositare la nota di iscrizione a ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso”*.

Modifiche al processo tributario

Nel corso dell'anno 2011, il legislatore ha introdotto il nuovo istituto della cosiddetta “mediazione tributaria”; in particolare (art. 17 bis, D.lgs. n. 546/1992, aggiunto dall'art. 39, comma 9, della legge n. 111/2011) si è stabilito quanto segue:

- 1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti messi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48. 2. La presentazione del reclamo è condizione di ammissibilità del ricorso. L'inammissibilità è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio. 3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell'articolo 12. 4. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'articolo 47-bis. 5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l'atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. 6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli articoli 12, 18, 19, 20, 21 e

al comma 4 dell'articolo 22, in quanto compatibili. 7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa. 8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Si applicano le disposizioni dell'articolo 48, in quanto compatibili. 9. Decorso novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso, i termini di cui agli articoli 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Se l'Agenzia delle entrate respinge il reclamo in data antecedente, i predetti termini decorrono dal ricevimento del diniego. In caso di accoglimento parziale del reclamo, i predetti termini decorrono dalla notificazione dell'atto di accoglimento parziale.

10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione”.

In sede di prima applicazione del nuovo istituto, che certamente va nella giusta direzione di contenere il contenzioso tributario, sono state evidenziate talune criticità, che rendono auspicabile un sollecito ulteriore intervento da parte del Legislatore.

In particolare, si è evidenziato il carattere ambiguo del nuovo istituto e l'anomalia di una procedura di mediazione, per la cui definizione non è previsto l'intervento di un soggetto terzo rispetto alla controversia tributaria.

È stato anche evidenziato che la previsione che la presentazione del reclamo da parte del contribuente (finalizzata al tentativo di mediazione) sia prevista a pena di inammissibilità del ricorso in sede giurisdizionale pone delicati interrogativi di compatibilità con i diritti di difesa garantiti dalla Costituzione.

Analoghe perplessità sono state sollevate sulla disposizione che impone al contribuente di indicare nel reclamo, a pena di decadenza, tutti i motivi (formali e sostanziali) del (contestuale) ricorso.

Vi è, dunque, la necessità di intervenire sul nuovo istituto allo scopo di evitare che da strumento (apprezzabile) deflativo del contenzioso si trasformi in un

improprio impedimento ad un pieno esercizio dei diritti di difesa nella sede giurisdizionale.

Il Consiglio di Presidenza è inoltre intervenuto in ordine alle disposizioni con le quali il Legislatore ha stabilito che l'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA, emesso dall'Agenzia delle Entrate è immediatamente esecutivo se notificato a partire dal 1° luglio 2011 e se relativo ai periodi di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007 e successivi; a tale riguardo, il Consiglio con la delibera n. 1287/2011 – rilevato che “l'entrata in vigore delle richiamate disposizioni di legge comporterà l'aumento delle istanze di sospensione cautelare” – ha invitato i presidenti delle commissioni tributarie ad inserire nel calendario delle udienze almeno un'udienza mensile “dedicata prevalentemente alla trattazione delle istanze cautelari di sospensione e alla riduzione dell'arretrato”, chiedendo al Ministero dell'Economie e delle Finanze di:

- istituire nuovamente la Commissione paritetica fra i rappresentanti del Consiglio di Presidenza e del MEF per la ridefinizione della pianta organica dei giudici tributari;
- disporre con urgenza la modifica del regime delle applicazioni dei giudici tributari per favorire la loro temporanea destinazione anche fuori residenza nella regione ove sussistano situazioni di urgenza,
- prevedere la revisione del compenso dei giudici tributari, adeguandolo alla funzione svolta ed all'impegno richiesto;
- riconoscere un compenso per la trattazione delle istanze cautelari.

*** *** ***