

Si può del resto osservare che il legislatore si è già posto in qualche misura su questa strada, in primo luogo devolvendo al giudice tributario le controversie relative al contributo per il servizio sanitario nazionale.

Un ulteriore importante ipotesi di devoluzione al giudice tributario di controversie previdenziali, agevolmente giustificabile sul piano costituzionale alla luce della natura sostanzialmente tributaria delle relative contribuzioni, è rappresentato dall'art. 3 del decreto legge 22 febbraio 2002, n. 12 (convertito in L. 23 aprile 2002, n. 73, disposizioni urgenti per il completamento delle operazioni di emersione di attività detenute all'estero e di lavoro irregolare), secondo cui "l'impiego di lavoratori dipendenti non risultanti dalle scritture o altra documentazione obbligatorie, è punito con la sanzione amministrativa dal 200 al 400 per cento dell'importo, per ciascun lavoratore irregolare, del costo del lavoro calcolato sulla base dei vigenti contratti collettivi nazionali, per il periodo compreso tra l'inizio dell'anno e la data di constatazione della violazione". E competente alla irrogazione della predetta sanzione amministrativa è "l'Agenzia delle Entrate. Si applicano le disposizioni del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, ad eccezione del comma 2 dell'articolo 16". Le impugnazioni contro gli atti della Agenzia delle Entrate che è indubbiamente un "ufficio finanziario", rientrano, a loro volta, nella giurisdizione tributaria.

2.4 Il limite della giurisdizione tributaria - La prassi giurisprudenziale tende ad affermare la giurisdizione del giudice tributario solo quando sia direttamente in discussione la sussistenza di un debito tributario. Quindi appartengono alla giurisdizione ordinaria le controversie relative al risarcimento del danno per l'indebita richiesta di tributi, o con cui il committente di un servizio o l'acquirente di un bene contestino la misura dell' Iva applicata dal fornitore.

Ed alla luce di questo indirizzo viene comunemente interpretato ed applicato il terzo comma dell'art. 3 del D. Legs. 546/1992 (divenuto secondo comma con la riforma apportata dalla l. 28 dicembre 2001, n.448) secondo cui "appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale". Ed identica dizione era già contenuta nell'art. 1 del D.P.R. 636/1972.

E' evidente come una applicazione letterale della norma condurrebbe ad affermare la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche quando la controversia riguardi esclusivamente i rapporti fra privati; specie ove la controversia stessa incida direttamente sull'atto catastale e quindi possa essere impostata come impugnazione dell'atto stesso, sia pure con i portatori di

divergenti interessi privatistici, come controparte necessaria, accanto all'Ufficio tributario.

Tuttavia simili controversie vengono introdotte avanti al giudice ordinario senza che sorga alcun dubbio in ordine ad una possibile giurisdizione del giudice tributario.

Questo orientamento che porta a limitare la giurisdizione del giudice tributario al contenzioso con riflessi fiscali, trova rispondenza in taluni precedenti giurisprudenziali secondo cui la predetta giurisdizione delle Commissioni Tributarie in materia catastale delineata prima dall'art. 1, ultimo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, e poi dall'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, così come modificato dall'art. 12, L. 28 dicembre 2001, n. 448, è limitata alle questioni meramente formali relative alla delimitazione, al classamento, alla ripartizione dell'estimo tra i complessi, ma non si estende, invece, alle controversie rivendicatorie in cui si sollevino questioni di proprietà del terreno. Ne consegue che, ai sensi dell'art. 140, lett. a) e 142, R.D. 11 dicembre 1933, n. 1775, le controversie sulla demanialità o meno di un corso d'acqua e del suo alveo spettano, per materia, alla giurisdizione dei Tribunali delle acque pubbliche.

In questo senso appare anche la pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione secondo cui la controversia fra una comunanza agraria ed un comune, in ordine all'intestazione catastale all'una od all'altro di terreni di uso civico, rientra fra le cause in tema di rivendicazione di detti beni, di cui all'art. 29, l. 16 giugno 1927, n. 1766, dovendosi tale espressione intendersi comprensiva di ogni contesa che coinvolga l'appartenenza di quei beni; la controversia stessa, pertanto, in applicazione della menzionata norma, è devoluta alla competenza giurisdizionale del commissario regionale per la liquidazione degli usi civici, la cui decisione, ai sensi dell'art. 32 l. cit., è reclamabile dinanzi alla Corte d'Appello (Cass. civ., Sez. Un., 18 novembre 1989, n. 4945).

Lo smembramento della giurisdizione sulle controversie che riguardano problematiche catastali fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione tributaria è senza dubbio favorito dalla mancata attuazione dell'art. 10 del Testo Unico delle leggi sul "nuovo" catasto n° 1572/1931, che affermava che con altra legge sarebbero stati determinanti "gli effetti giuridici del catasto". Questa legge non è mai stata emanata e, di conseguenza l'esatta individuazione degli effetti giuridici del catasto è stata affidata alla dottrina ed alla giurisprudenza.

2.5 Segue: la privatizzazione della TARSU e la soppressione del canone di depurazione - Quando manca una indicazione specifica e testuale per individuare il giudice competente, appare corretto fare riferimento alla disciplina sostanziale della entrata. E ciò consente di impostare correttamente anche il recente fenomeno della "privatizzazione della finanza locale". Appare in proposito da sottoscrivere l'asserzione della Commissione di Studio per il

Decentramento Fiscale, presieduta dal Prof. Gallo, quando - nel 1996 - affermava che (...) il prelievo imposto per il finanziamento del servizio, comunque lo si chiami, partecipa dei caratteri che la dottrina ha sempre attribuito alla tassa. Ciò non impedisce di dargli un altro nome: si tratta di stabilire in qual modo si ritiene di regolare il servizio".

Simili valutazioni di sostanza debbono poi indurre ad una interpretazione estensiva degli artt. 10 e 19 del D.Lgs. 546/1992; si deve ritenere che siano legittimati alla costituzione nel giudizio tributario tutti gli enti impositori, anche - ad esempio - al Ministero della giustizia in ordine alla tassa di archivio notarile, ed al contributo unificato. E che siano impugnabili tutti gli atti - comunque denominati - in cui il soggetto legittimato manifesti la pretesa qualificata come tributaria.

Sono perciò solo apparenti la privatizzazione della TARSU e del "corrispettivo dei servizi di depurazione e di fognatura".

Sembra cioè abbia natura tributaria, con devoluzione della relativa competenza giurisdizionale alle Commissioni tributarie, non solo la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, ma anche la tariffa nella quale essa si va trasformando ; ciò in quanto permane la finalizzazione a finanziare le spese pubbliche per la gestione del servizio pubblico ed obbligatorio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani; la tariffa è cioè soltanto a modalità di determinazione della misura del tributo. Ed è altrettanto verosimile che permanga la natura tributaria del canone di depurazione delle acque reflue in quanto conserva le caratteristiche proprie della entrata impositiva, sebbene nella gran parte dei casi, il canone sia calcolato - ora come in passato - in una percentuale che si aggiunge al canone acqua. La contribuzione mira infatti a provvedere ad un servizio pubblico indipendentemente dalla domanda del privato utente, ed è dovuta a prescindere dalla concreta esistenza e funzionalità del servizio di depurazione. Presenta cioè tutti i requisiti che inducono a ritenere la natura tributaria dei contributi consortili (o per lo meno di quella parte di essi che non è ragguagliata ad uno specifico consumo).

Occorre però ricordare che la Corte di Cassazione ha, di recente (Cass. SS.UU. n° 8017/2004), bensì ribadito la natura tributaria del corrispettivi dei servizi di depurazione e fognatura, , anche quando sia corrisposto ad un privato gestore del servizio, ma solo ove dovuto per i periodi anteriori al 3 ottobre 2000, con la conseguente giurisdizione delle Commissioni tributarie sul relativo contenzioso. Ha, per altro, più volte soggiunto " che, dopo tale data, le somme dovute per il finanziamento dei servizi di depurazione e fognatura, essendo incorporate nel corrispettivo per l'erogazione delle acque potabili, ne seguono la sorte, rientrando nella giurisdizione del giudice ordinario". La Corte ha inoltre escluso che simili controversie ricadano nella giurisdizione del giudice amministrativo, in quanto attengono, anche ove una delle parti sia un ente pubblico, al rapporto privato di utenza, che la L. 21 luglio 2000, n. 205 ha lasciato alla competenza del giudice ordinario.

Queste pronunce, pur costituendo degli *obiter dicta*, ovvero delle affermazioni non necessarie per la risoluzione delle controversie sottoposte all'esame della Corte (che riguardavano tutte periodi temporali anteriori al 3 ottobre 2000), costituiscono comunque indicazione di un probabile orientamento futuro di carattere marcatamente formalistico.

2.6 *I canoni* - Più complesso è senza dubbio il problema dei canoni che vengono pagati a seguito della volontaria richiesta di un vantaggio e che a tale vantaggio in qualche modo si ricollegano. La giurisprudenza ha riconosciuto la natura di entrata tributaria del canone radiotelevisivo sulla base del fatto che esso è dovuto per il possesso di apparecchi idonei alla ricezione dei programmi, considerato indice di capacità contributiva; e fin qui la conclusione è relativamente semplice perchè il canone è imposto a prescindere (ed anche contro) la volontà del possessore del televisore, ed ancorchè si sforzi di dimostrare che non desidera usufruire delle prestazioni della RAI.

Invece maggiori incertezze sorgono quando il soggetto privato chieda di usufruire di un servizio o di un bene pubblico e in questa occasione gli venga chiesto un esborso. Questo esborso può infatti costituire il corrispettivo di quanto goduto dal privato, o invece essere una imposta applicata nel momento in cui il soggetto manifesta la sua ricchezza attraverso la richiesta di un servizio; esempio classico sono le imposte di registro, ipotecarie e catastali. Ad esse si possono affiancare il contributo unificato e la soppressa "tassa sulle società", che la direttiva della Comunità Europea n. 335/1969, ha imposto di contenere un "diritto remunerativo" per il servizio prestato, ma che nella configurazione tracciata dal legislatore nazionale aveva abbondantemente travalicato tali limiti, per assumere la veste di una imposta del tutto sganciata dalla misura del servizio reso al privato.

Come è noto, la giurisprudenza, indotta dalla dizione letterale della legge, aveva in passato riconosciuto natura tributaria alla tassa di occupazione del suolo pubblico, ma ora di fronte alle modifiche legislative la medesima giurisprudenza manifesta un diverso indirizzo. E nei medesimi termini si è pronunciata la Agenzia delle Entrate (ancorchè sia difficile comprendere perchè la Agenzia abbia voluto esprimere un parere in ordine ad una entrata di pertinenza degli enti locali).

Si può in proposito ricordare che, secondo le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, istituito dall'art. 63 del D. Legs. 15 dicembre 1997, n. 446, come modificato dall'art. 31 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, rappresenta il corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici perciò costituisce, dal punto di vista giuridico, un quid ontologicamente diverso rispetto al tributo denominato "tassa

per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche" (di cui al capo II del D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 ed all'art. 5 della legge 16 maggio 1970 n. 281) in luogo del quale può essere applicato. Ne consegue che le controversie attinenti alla debenza del canone in esame esulano dalla giurisdizione delle Commissioni tributarie (come delineata dall'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, pur dopo la sostituzione operata dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448) e rientrano nell'ambito della competenza giurisdizionale del giudice ordinario, a mente dell'art. 5 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, come modificato dall'art. 33 del D.lgs. 31 marzo 1998, n. 80, ora sostituito dall'art. 7 della legge 21 luglio 2000, n. 205. In somma, si realizzerebbe una situazione analoga a quella relativa ai canoni demaniali, in ordine ai quali è stato ancora di recente affermato che i canoni e, in genere, i proventi derivanti dalla utilizzazione dei beni del demanio pubblico e del patrimonio dello Stato non hanno carattere tributario, trattandosi di entrate correlate alla concessione del godimento di tali beni; ne deriva che le relative controversie sono sottratte alla giurisdizione del giudice tributario, e sono invece devolute alla giurisdizione del giudice ordinario, a meno che implicino la verifica dei poteri autoritativi della p.A. sul rapporto concessorio sottostante (in tal caso ricadendosi nella sfera di competenza giurisdizionale del giudice amministrativo).

2.7 La privatizzazione dell'imposta sulla pubblicità - Profili peculiari presenta la "privatizzazione" della imposta sulla pubblicità consentita dall'art. 62 del D.Lgs. 447/1997 (Canone per l'installazione di mezzi pubblicitari). L'articolo in questione prevede che i comuni possano "con regolamento adottato a norma dell'articolo 52 del medesimo decreto, escludere l'applicazione, nel proprio territorio, dell'imposta comunale sulla pubblicità di cui al Capo I del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, sottoponendo le iniziative pubblicitarie che incidono sull'arredo urbano o sull'ambiente ad un regime autorizzatorio e assoggettandole al pagamento di un canone in base a tariffa".

In verità sembrerebbe una "privatizzazione", almeno ai fini che qui interessano, del tutto apparente.

E' bensì vero che il ricorso a "iniziative pubblicitarie" è frutto di una libera scelta dell'operatore economico; ma sembra altrettanto vero che il "canone" percepito dall'ente pubblico costituisca solo in parte e solo eventualmente corrispettivo dell'utilizzazione da parte del privato di beni pubblici. Come pongono in evidenza le disposizioni secondo cui il regolamento deve determinare la tariffa per i mezzi pubblicitari installati su beni privati "in misura inferiore di almeno un terzo rispetto agli analoghi mezzi pubblicitari installati su beni pubblici" (lettera f), e la tariffa è "comprensiva dell'eventuale uso di aree comunali".

Mentre cioè l'occupazione di aree pubbliche è il presupposto indefettibile della applicazione della TOSAP e del canone sostitutivo, altrettanto non può dirsi del canone sulla pubblicità.

Dunque il canone sulla pubblicità rappresenta, come la tassa, nella sua componente essenziale un'imposizione patrimoniale che colpisce quella manifestazione di ricchezza e di iniziativa economica costituita dal ricorso a talune "iniziative pubblicitarie" (anche quando siano assunte da associazioni prive di scopo di lucro).

Nè il canone rappresenta un "corrispettivo" o risarcimento per la "incidenza" della pubblicità sull'arredo urbano o sull'ambiente. Infatti tale "incidenza" non costituisce necessariamente un danno estetico o un pregiudizio per la collettività (anzi se lo costituisse non dovrebbe essere consentita). Il canone è dovuto anche quando lo strumento pubblicitario occulti la sgradevole visione di un edificio in rovina, o accresca il pregio di una via commerciale abbellita da insegne luminose. L'incidenza sull'arredo urbano o sull'ambiente costituisce cioè un semplice presupposto per l'applicazione della tassa, che non è dovuta per altre forme di pubblicità, a mezzo radio, o a mezzo televisione, molto più difficilmente ricollegabili al territorio di un determinato comune.

I predetti motivi sostanziali sembrerebbero giustificare, dunque, l'attrazione anche delle controversie relative al canone sulla pubblicità nell'alveo della giurisdizione tributaria.

3.- Le riforme processuali

3.1 *Integrazione dei mezzi istruttori* - Sotto il profilo processuale, una prima norma di riferimento va rintracciata nell'art. 7 del D.lgs. n° 546/92. Detto articolo, proprio attraverso la tassativa elencazione dei mezzi istruttori di cui il Collegio giudicante può avvalersi, limita in misura sensibile gli strumenti probatori di cui è possibile l'esperimento nell'ambito della giurisdizione tributaria.

Il divieto di assunzione della prova testimoniale ne costituisce un esempio paradigmatico.

Invero, mentre la norma preclude al Giudice tributario di porre a fondamento del proprio libero convincimento, tra gli altri elementi, la prova testimoniale, viene per altro verso consentito all'Amministrazione Finanziaria di fondare i propri atti impositivi anche su dichiarazioni di scienza di soggetti "terzi", acquisite al di fuori del processo, ma che nel processo sono suscettibili di assumere valore probatorio. Una simile disparità di trattamento non è facilmente giustificabile, soprattutto ove si ponga attenzione al fatto che il giudice tributario esercita ormai - in virtù dell'art. 12 della legge n° 448/01 - la giurisdizione "esclusiva" su ogni controversia riguardante i tributi, d'ogni genere e specie. Ed è appena il caso di ricordare che, con riferimento ai casi in cui un giudice amministrativo speciale (quali sono senz'altro le CC.TT.) gode

dell'attribuzione in via "esclusiva" a conoscere delle controversie in determinate materie (e dunque, a conoscere indifferentemente sia di diritti soggettivi che di interessi legittimi), la Corte costituzionale, a partire dalla nota sentenza n° 146 del 10 aprile 1987, ha costantemente censurato — e pertanto, eliminato con sentenze additive — le limitazioni dei mezzi di prova contenute nelle singole norme processuali "speciali".

Pertanto, l'estensione alla giurisdizione tributaria dell'utilizzo dei mezzi istruttori previsti dal codice di rito civile, e segnatamente della prova testimoniale, risulterebbe non soltanto coerente con il principio costituzionale del "giusto processo", ma anche in linea con l'inquadramento del processo tributario nella tipologia del processo "dispositivo".

3.2 Appellabilità delle ordinanze cautelari — La tutela cautelare è prevista, nel processo tributario, dall'art. 47 del D.lgs n° 546/92. Il comma 4 della citata disposizione prevede espressamente che l'ordinanza con cui il Collegio provvede sulla domanda di sospensione dell'esecuzione del provvedimento impugnato non è soggetta ad appello.

Sul punto, la migliore dottrina non ha mancato di osservare che il predetto divieto contrasta con un duplice ordine di argomenti.

In sintesi, il primo verte sull'autonomia del processo cautelare rispetto alla fase decisoria attinente al merito; in tal senso, il Consiglio condivide l'opinione dottrinale di chi osserva che la domanda di tutela cautelare può consistere (ed invero spesso consiste) in un beneficio affatto diverso da quello richiesto con il *petitum* principale. In buona sostanza, accade con frequenza che il processo cautelare assuma le vesti di un vero e proprio "processo nel processo", in cui la richiesta della parte privata è costituita da un "vantaggio" ontologicamente diverso da quello ottenibile dall'accoglimento della domanda principale. A titolo di esempio, basti pensare ai processi riguardanti il classamento degli immobili, laddove la domanda principale consiste nella richiesta dell'attribuzione di un classamento più vantaggioso per il ricorrente, e non già nella "paralisi" degli effetti derivanti da un provvedimento amministrativo.

Il secondo motivo si incentra sul contenuto "decisorio" delle ordinanze cautelari. Come già illustrato nella Relazione presentata lo scorso anno, l'analogia tra le ordinanze pronunciate dall'A.G.T. e quelle disposte nell'ambito della giurisdizione amministrativa generale è del tutto evidente. Invero, posto che entrambe hanno ad oggetto un provvedimento amministrativo, di cui viene richiesta la sospensione dell'efficacia, non è facilmente intellegibile il motivo per cui il citato contenuto decisorio viene riconosciuto sussistente nelle ordinanze cautelari pronunciate dall'A.G.A. (cfr. C.d.S., Ad. Plen., 20.1.'78, n° 1; Id., 24.2.'78, n° 6; Id. 8.10.'82, n° 17; Corte cost., 1.2.'82, n° 8), mentre viene "ignorato" con riferimento alle ordinanze pronunciate dall'A.G.T.

E' appena il caso di sottolineare il beneficio che sia la parte privata, sia (e forse, ancor più) la parte pubblica ricevessero dall'auspicata modifica legislativa, in termini di effettività della tutela giurisdizionale interinale.

3.3. Rilascio di copia della sentenza con formula esecutiva — Una ultima modifica sotto il profilo processuale, di rilevante portata pratica, sarebbe costituita dall'introduzione dell'obbligo, in capo all'appellante, di indirizzare, se del caso a mezzo posta, copia dell'atto d'appello alla segreteria della Commissione Tributaria Provinciale in cui è stata pronunciata la sentenza gravata.

Ciò consentirebbe di superare le difficoltà derivanti dall'applicazione dell'art. 123 delle disposizioni di attuazione del c.p.c., che prevede l'obbligatoria comunicazione dell'intervenuta impugnazione alla cancelleria del giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata, ma che evidentemente non è adeguato ai casi in cui la notifica non venga effettuata a mezzo Ufficiale giudiziario.

4. le riforme ordinamentali.

4.1. La scadenza del 31.3.2005— Come più volte rilevato, l'approssimarsi della scadenza del 31 marzo 2005 costituisce un dato preoccupante per la funzionalità dell'intera giurisdizione tributaria.

Il disposto dell'art. 11 del D.lgs. n° 545/'92 prevede che i componenti delle Commissioni tributarie durano in carica non oltre nove anni, e sono nominati con precedenza sugli altri disponibili, in posti che si rendono vacanti in altre Commissioni. E dunque, rilevato che la data di immissione in servizio per la stragrande maggioranza dei magistrati tributari decorre dal 1° aprile 1996, se ne ricava che, in assenza di concrete misure legislative, i predetti magistrati ultimeranno il loro mandato entro i prossimi quattro mesi.

Il numero dei magistrati tributari in servizio alla data dell'ultima rilevazione effettuata (23 novembre 2004) assomma a 5.654 unità. Entro il 31 marzo 2005 cesseranno dal servizio, per raggiunti limiti di età, altri 49 magistrati tributari. Ciò comporta che, computando i magistrati che sono stati immessi con concorsi successivi al 1° aprile 1996, al 31 marzo 2005 i giudici in scadenza saranno di poco superiori alle 4.600 unità, vale a dire quasi i 4/5 del totale.

Pertanto, se il Parlamento o il Governo non riterranno di dover intervenire con misure legislative d'urgenza, questo Consiglio si vedrà obbligato a bandire, contemporaneamente, concorsi riguardanti tutte le esistenti 124 Commissioni tributarie. Non è facile prevedere quali potrebbero essere i tempi tecnici di espletamento di un tale "maxi-concorso", essendo impossibile pronosticare fin da ora il numero di domande che il Consiglio dovrebbe elaborare. Si ricordi, infatti, che il concorso sarebbe aperto oltre che a tutti i magistrati tributari in scadenza, anche ai concorrenti "esterni", il cui numero non è allo stato assolutamente prevedibile, ma che sarebbe comunque assai elevato.

Per molti mesi (e forse, anche per tempi superiori all'anno) il Consiglio sarebbe impegnato esclusivamente nella predetta attività concorsuale, di cui è difficile prevedere la data di ultimazione. In ogni caso, ben difficilmente nelle Commissioni tributarie — o almeno, nella gran maggioranza di esse — potrebbe essere garantito il regolare svolgimento delle udienze, e la probabile **interruzione dell'attività giurisdizionale** costituirebbe nient'altro che la inevitabile e logica conseguenza di un tale stato delle cose.

Ma quand'anche i procedimenti di nomina dovessero prendere tempi, per così dire, "ridotti", appare certo fin da ora che il contemporaneo reinserimento *ex novo* di migliaia di magistrati in sedi affatto nuove comporterebbe, per i soggetti e per le strutture, non pochi problemi di adattamento.

Circa le soluzioni percorribili, già nella scorsa Relazione questo Consiglio ha prospettato la possibilità di trasformazione dell'incarico di magistrato tributario da temporaneo (9 anni nella stessa Commissione, ai sensi dell'art. 11, co.1, D.lgs. n° 545/92) a tempo indeterminato, sottolineando peraltro che una siffatta modifica non avrebbe effetti sulla natura onoraria del rapporto di servizio, ed evidenziando, in tal senso, che già con la previgente disciplina ordinamentale (D.P.R. 26 ottobre 1972, n° 636, art. 10, co. 2 e 3) il rapporto di servizio, benchè pacificamente onorario, era considerato a tempo indeterminato, con l'unico limite del compimento del 75° anno di età. E' evidente che una modifica nel senso indicato dovrebbe necessariamente accompagnarsi con la previsione della periodica rotazione dei magistrati tra le varie sezioni della Commissione di appartenenza, al fine di evitare che una permanenza eccessivamente prolungata nella medesima compagine organica possa — anche solo potenzialmente — ingenerare comportamenti meno che cristallini e far indulgere a prassi non sempre condivisibili. E' ancor più evidente che, con le medesime finalità, il tutto dovrebbe accompagnarsi con la previsione della temporaneità degli incarichi direttivi e semi-direttivi (Presidenti di Commissione e di Sezione).

Si ha peraltro notizia che l'Associazione Magistrati Tributarî (AMT) abbia elaborato una proposta di riforma che va nella direzione innanzi indicata, e che la stessa sia stata già sottoposta all'attenzione delle forze politiche.

4.2.- Devoluzione alle Commissioni tributarie regionali del contenzioso ancora pendente innanzi alla Commissione tributaria centrale - La devoluzione alle Commissioni tributarie regionali del contenzioso che, ancora oggi, la Commissione tributaria centrale non riesce a definire costituirebbe, sotto più profili, un intervento doveroso da parte del Legislatore.

Invero, il circolo virtuoso che ha consentito di smaltire in un tempo relativamente breve il notevole arretrato giacente innanzi alle Commissioni tributarie regionali e provinciali ha, come immediata conseguenza, quella di rendere disponibili energie e risorse che potrebbero essere utilmente dedicate alla definizione del contenzioso ancora pendente innanzi alla Commissione

tributaria centrale, organo peraltro posto al di fuori dell'ambito della giustizia tributaria soggetta ai poteri amministrativi di questo Consiglio.

Nelle iniziali intenzioni del Legislatore del D.lgs. n° 554/92, la Commissione tributaria centrale doveva vedere la conclusione della sua attività in un lasso di tempo relativamente breve, in modo che le energie e l'indiscussa professionalità dei suoi componenti potessero essere utilizzate a tutto vantaggio delle Commissioni tributarie regionali. Ma l'intervento della Corte costituzionale sull'art. 75, 2° comma, del D.lgs. ordinamentale (sent. n° 111 del 16 aprile 1998) ha svuotato di contenuto il disegno del Legislatore, dando origine alla contraddittoria situazione per cui oggi un organismo di conclamata professionalità e di indiscusso prestigio dedica la sua attività esclusivamente alla trattazione di ricorsi ormai obsoleti, il più recente dei quali risale all'anno 1996. Ciò nonostante, anche in forza di un meccanismo di reclutamento ancora molto vitale (le ultime nomine di cui si ha notizia risalgono al mese di ottobre del corrente anno 2004), la sopravvivenza del citato organo giurisdizionale - e degli oneri finanziari per il suo funzionamento - appare assicurata ancora per molti decenni a venire.

Pertanto, questo Consiglio ritiene doveroso sollecitare anche quest'anno il Legislatore ad avviare una riflessione circa l'utilità della sopravvivenza della Commissione tributaria centrale, al fine di considerare l'opportunità di devolvere alle Commissioni tributarie regionali il contenzioso ancora pendente innanzi al citato organo giurisdizionale, se del caso consentendo l'inserimento dei magistrati che ne fanno parte nelle Commissioni tributarie di merito.

Tutto ciò non senza aver finalmente ricordato che una riforma in tal senso consentirebbe di evitare i costi aggiuntivi derivanti dal prevedibile moltiplicarsi delle cause tese al riconoscimento della responsabilità patrimoniale dello Stato per l'eccessiva durata dei processi (L. 24 marzo 2001, n° 89).

4.3. Accessibilità alle presidenze di sezione di magistrati non provenienti dai ruoli delle magistrature professionali - Già nella scorsa Relazione questo Consiglio sottopose all'attenzione del Legislatore una questione unanimemente ritenuta della massima importanza, tanto più in quanto afferente ad una questione di principio. Ci si riferisce all'accessibilità di tutti i magistrati tributari alle funzioni semi direttive; ed evidentemente, il principio cui si è appena fatto riferimento è quello della "pari dignità" di tutti i magistrati tributari tra loro.

Come è noto, la Legge (art. 3 del D.lgs. n° 545/'92) limita l'accessibilità alle funzioni direttive (Presidenti di Commissione tributaria) ed a quelle semi direttive (Presidenti di sezione) ai soli componenti provenienti da una magistratura professionale (ordinaria, amministrativa, contabile o militare). A tal riguardo, è opportuno chiarire che la predetta esclusione si riferisce principalmente, se non esclusivamente, all'attività di natura "amministrativa"

svolta dai Presidenti di Commissione e di sezione, posto che, con riferimento all'attività tipicamente giurisdizionale, da sempre è consentito a magistrati tributari non appartenenti a magistrature professionali di ricoprire la qualifica di vice presidente di sezione, e conseguentemente, di presiedere Collegi giudicanti. Ciò che, oltre tutto, si ricava agevolmente anche dalla lettura del disposto dell'art. 2, co. 2, che espressamente prevede la sostituzione del Presidente della Commissione, in caso di assenza o impedimento, per quanto attiene alle funzioni non giurisdizionali.

Non appare fuori luogo ricordare che con la previgente normativa ordinamentale (D.P.R. n° 636/'72) le funzioni semidirettive erano pacificamente attribuite anche a soggetti non provenienti dalle magistrature professionali, purchè in possesso di determinati requisiti culturali. E si noti che questi soggetti, in sede di passaggio dalle previgenti Commissioni tributarie di 1° e 2° grado (1° aprile 1996) alle attuali Commissioni tributarie provinciali e regionali sono stati tutti confermati nel grado, nella funzione e nell'incarico, a maggior conferma del riconoscimento della professionalità acquisita attraverso molti anni di ininterrotto e meritorio servizio (conferme definitivamente sancite dal Supremo Consesso Giurisdizionale Amministrativo: cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, sent. n° 4806 del 17 giugno 2003).

Orbene, tutti questi soggetti, alla scadenza dell'incarico attualmente ricoperto, non potranno neanche partecipare ai futuri concorsi per l'attribuzione delle Presidenze di sezione, ovvero dovranno "essere esclusi perché non in possesso dei requisiti prescritti", secondo la dizione adoperata nelle predette fattispecie da questo Consiglio. Il che appare manifestamente contrario oltre che alla logica, anche alla giurisprudenza amministrativa, che riconosce il consolidamento delle posizioni soggettive (anche *contra legem*) per effetto del notevole decorso del tempo (cfr., tra tutte, C.d.S., sez. V, n° 296/'79).

Peraltro, ove si ponga mente locale alla circostanza che finanche questo Consiglio di presidenza, che per Legge è deputato ad amministrare l'intero *corpus* dei magistrati tributari, non riconosce più al suo interno alcuna distinzione tra giudici provenienti dalle magistrature professionali e giudici di altra derivazione (si veda l'art. 16-*quater* della L. n° 16/'02), allora l'"aporia" dell'attuale situazione normativa risulterà ancora più evidente. Invero, non si può non prendere atto della contraddittorietà di una Legge che consente ad un magistrato tributario non proveniente da magistratura professionale di presiedere addirittura l'Organo di autogoverno della magistratura tributaria — o, in altri ambiti, di aspirare alla carica di Giudice costituzionale, o di magistrato della Suprema Corte di Cassazione (v. Cost., artt. 106, co 3, e 135, co. 2) — ma gli nega anche solo la possibilità di concorrere per l'attribuzione di una più modesta Presidenza di sezione.

In sintesi, pur riconoscendo la ragionevolezza della esclusione prevista dall'accesso alle Presidenze ed alle vice Presidenze di sezione, nei concorsi di primo ingresso, di chiunque non appartenga (o abbia appartenuto) ad una

magistratura professionale, detta ragionevolezza viene meno con riferimento alla perentoria esclusione dei predetti giudici dai concorsi successivi per l'attribuzione degli incarichi semi direttivi.

Sotto il profilo squisitamente normativo, è opinione di questo Consiglio che un intervento nel senso fin qui auspicato non presenti aspetti di particolare complessità tecnica, in quanto sarebbe sufficiente novellare il solo art. 3 del D.lgs. n° 545/92, limitando la partecipazione ai concorsi per l'attribuzione dell'incarico di Presidente di sezione (per chiunque non sia proveniente da una magistratura professionale) ai soli vice Presidenti di sezione, in possesso di adeguata anzianità.

A titolo illustrativo, è opportuno ricordare che una iniziativa in tal senso è stata già presentata nel corso della passata Legislatura dal Sen. Preioni (D.D.L. n° 4246), e che, peraltro, si ha notizia che l'Associazione maggiormente rappresentativa della categoria (l'Associazione Magistrati Tributarî) ha da tempo predisposto un progetto di legge — sottoposto all'attenzione delle forze politiche — che, riconoscendo l'anomalia dell'attuale situazione normativa, risolve in radice la problematica in discorso. Ciò in quanto prevede un sistema di reclutamento e di progressione in carriera che sostanzialmente pone sullo stesso livello tutti coloro che (in possesso dei prescritti requisiti) aspirano ad un primo ingresso nella magistratura tributaria, e riserva a successivi concorsi interni, aperti a qualunque magistrato tributario, la possibilità di accedere alle funzioni semi direttive e direttive, sulla base della valutazione dei diversi titoli professionali e di servizio posseduti.

4.4. Introduzione di procedimenti per trasferimento ed articolazione dei concorsi — Notevole portata pratica riveste la questione attinente all'introduzione di concorsi "interni", riservati a soggetti che già ricoprono l'incarico di magistrato tributario, nonché di procedimenti per il trasferimento a domanda.

Il solo strumento di cui oggi il Consiglio di Presidenza dispone per la mobilità dei magistrati tributarî è il concorso pubblico, aperto a chiunque abbia i prescritti requisiti. Il che comporta che ove si renda necessario, ad esempio, colmare una singola vacanza in una qualsiasi Commissione tributaria, e siano peraltro già dichiarate disponibilità di uno o più magistrati tributarî a ricoprire quel posto, ciò è sostanzialmente precluso dall'attuale normativa (art. 9 D.lgs. n° 545/92), che prevede l'espletamento di un complesso procedimento concorsuale aperto a chiunque sia in possesso dei requisiti prescritti. Il che comporta, oltre ai prolungati tempi tecnici della procedura, l'esame di una considerevole mole di domande. In somma, un notevole dispendio di tempo e di denaro pubblico praticamente a fondo perduto, per l'evidente motivo che la precedenza nella nomina spetta in ogni caso, per disposto legislativo (art. 11, co. 1 L. cit.) a soggetti già in servizio quali magistrati tributarî.

Una possibile soluzione verrebbe dall'introduzione di procedimenti amministrativi interni per i trasferimenti, a domanda, tra le varie Commissioni tributarie. Detta introduzione andrebbe necessariamente accompagnata dall'abolizione dell'obbligo di residenza nella Regione (art. 7, lett. f), L. cit.), ed ancor più, dalla creazione di un ruolo unico dei magistrati tributari (oggi l'organico è rigidamente suddiviso Commissione per Commissione), presupposto indefettibile per poter attuare i trasferimenti.

In alternativa, si suggerisce l'introduzione di una disposizione che preveda un duplice momento concorsuale: in un primo tempo il concorso sarebbe aperto ai soli magistrati tributari già in attività di servizio, o comunque in possesso del diritto di precedenza sugli altri disponibili. Solo al termine di questa prima fase si procederebbe alla messa a concorso dei posti eventualmente ancora non assegnati, consentendo la presentazione della domanda da parte di tutti i candidati esterni.

E' di palmare evidenza che una siffatta articolazione concorsuale realizzerebbe una notevole contrazione in termini di tempi d'espletamento e di costi pubblici, posto che, come massima d'esperienza, è possibile affermare che pochissimi o punto sarebbero i posti da mettere a concorso una volta esaurita la fase riservata ai soggetti in possesso del diritto di precedenza nella nomina.

4.5. *Riforma dell'art. 44-ter del D.lgs. n° 545/'92* — con l'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n° 448, il Legislatore ha inserito nel testo ordinamentale una disposizione che, in sede applicativa, ha fatto nascere perplessità negli interpreti, ed ha dato origine ad una *querelle* ancora oggi non sopita.

Il testo della norma recita: "Art. 44-ter. Modifica delle tabelle — I criteri di valutazione ed i punteggi di cui alle tabelle E ed F allegate al presente decreto sono modificati, su conforme parere del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze."

Si ha notizia che in sede di giurisdizione amministrativa sono già stati presentati più ricorsi, da parte di Associazioni di categoria, nei quali è stata espressamente sollevata eccezione di costituzionalità nei confronti della dedotta norma, in quanto ritenuta non rispettosa della riserva di Legge contenuta nell'art. 108, co. 1, della Carta costituzionale ("Le norme sull'ordinamento giudiziario e su ogni magistratura sono stabilite con legge.") In particolare, la predetta eccezione è stata sollevata sia nel ricorso al T.A.R. del Lazio presentato dell'Associazione Nazionale Magistrati Amministrativi, sia in quello presentato allo stesso Organo dall'Associazione Magistrati Tributari.

L'adito giudice ha potuto superare l'eccezione in quanto essa è stata presentata in via subordinata rispetto alla domanda di accoglimento del ricorso nel merito: pronuncia che si è mossa proprio in questo senso. Resta ancora in attesa di decisione il ricorso dell'A.M.T, nel quale — come già anticipato — è stata formulata identica eccezione.

Orbene, è convincimento del Consiglio che un sollecito intervento del Legislatore sulla norma testè citata potrebbe avere effetti risolutivi sull'intera questione. A ben vedere, e non addentrandosi nel dibattito, prevalentemente dottrinale, circa la natura assoluta ovvero relativa della riserva di legge in discorso (la giurisprudenza, sul punto, perviene a risultati non concordi), si ritiene che una formulazione parzialmente ampliata del citato art. 44-ter, che si limiti ad indicare natura e limiti dei criteri di valutazione e demandi ad un successivo provvedimento amministrativo la concreta fissazione dei punteggi, possa risultare pienamente risolutiva della problematica illustrata.

4.6. *Proposta di modifica dell'art. 11, co. 1 D.lgs n° 545/92* - Una questione foriera di difficoltà interpretative, che peraltro ha già dato origine ad un discreto contenzioso innanzi all'A.G.A. è quella relativa al riconoscimento del diritto di precedenza per i giudici tributari che partecipano ai concorsi per incarichi diversi da quello ricoperto al momento della domanda, in posti resisi vacanti nella stessa Commissione tributaria di appartenenza.

La lettera della Legge, nel caso di specie, prevede che "I componenti delle Commissioni tributarie durano in carica nella stessa Commissione non oltre nove anni e sono nominati, con precedenza sugli altri disponibili, in posti che si rendono vacanti in altre Commissioni secondo i criteri di valutazione ed i punteggi di cui alle tabelle E ed F ed a parità di punteggio secondo la maggiore anzianità di età." (Art. 11, co. 1, D.lgs. n° 545/92).

Interpretando letteralmente la disposizione se ne ricava che il magistrato tributario in servizio presso una qualunque Commissione tributaria ha diritto di precedenza nella nomina in ciascuna delle restanti 123 Commissioni tributarie della Repubblica, ma non ne beneficia ove voglia partecipare ad un concorso per un diverso incarico (ad esempio, da giudice a vice Presidente di Sezione, ovvero da Presidente di sezione a Presidente di Commissione), bandito per la stessa Commissione di appartenenza (in quanto, per l'appunto, la disposizione parla di precedenza in altre Commissioni).

Ciò appare del tutto irragionevole ed assolutamente non coerente con il sistema, ed introduce peraltro il timore "non manifestamente infondato" della lesione del principio costituzionale di uguaglianza, in quanto il tenore della norma è suscettibile di introdurre una ingiustificata disparità di trattamento all'interno della medesima categoria. Soprattutto ove si faccia mente locale a quanto lo stesso Legislatore del D.lgs. n° 545/92 ha sancito in sede di conferma dei primi componenti delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, laddove ha addirittura stabilito una "precedenza sulla precedenza" per coloro che, già componenti delle Commissioni tributarie di 1° e 2° grado, intendessero permanere nella stessa regione e nella stessa Commissione di appartenenza (art. 43, co. 4, D.lgs. 545/92: "(...) con conferma, (...) del grado, della funzione e dell'incarico e con precedenza su ogni altro richiedente collocato negli elenchi

di cui al comma 3 (...)". (Gli elenchi di cui al comma 3 erano composti esclusivamente da giudici tributari in servizio, *n.d.e.*).

In buona sostanza, appare arduo riconoscere nel medesimo quadro ordinamentale una impostazione così divergente su questione del tutto analoga, senza esser costretti a tacciare il Legislatore di un notevole grado di contraddittorietà.

Si suggerisce pertanto l'adozione di una diversa formulazione del dedotto primo comma, che chiarisca che il diritto di precedenza dei componenti delle CC.TT. spetta anche nel caso in cui si concorra per l'assegnazione di incarichi diversi, ancorchè nella stessa Commissione.

4.7. *Questioni attinenti al trattamento economico dei magistrati tributari* — I compensi percepiti dai magistrati tributari sono da tempo oggetto di discussione, spesso in senso critico, in ragione del loro meccanismo di computo e di erogazione. La disposizione di Legge che li regola rinvia ad un provvedimento amministrativo (Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze) la determinazione in concreto dei compensi, limitandosi peraltro a stabilire che essi siano distinti in una parte "fissa" mensile, ed in una ulteriore parte aggiuntiva computata per ogni ricorso deciso. Circa la parte variabile, la norma rinvia a criteri che "debbono tener conto delle funzioni e dell'apporto di attività di ciascuno alla trattazione della controversia, compresa la deliberazione e la redazione della sentenza (...)" (Art. 13, co. 2, D.lgs. 545/92).

Orbene, la citata disposizione è stata all'origine di polemiche che hanno trovato spazio anche sulle pagine della stampa, in ordine sia alle modalità di corresponsione, e sia in riferimento al *quantum* percepito dai destinatari. Riassuntivamente, è stato affermato che il sistema non appare in linea con il principio costituzionale della parità delle parti innanzi al giudice, in quanto quest'ultimo risulta essere pagato, discrezionalmente, da una delle due parti in causa; che in materia si sarebbe in presenza di una riserva di legge assoluta; ed ancor più, che esso consente enormi differenze retributive all'interno della stessa categoria, differenze ritenute non giustificabili in base al puro dato funzionale dei soggetti percipienti.

Questo Consiglio di Presidenza, pur non intendendo entrare nel merito di polemiche giornalistiche, in ordine alla veridicità ed alla fondatezza delle affermazioni comparse, non può esimersi tuttavia dall'evidenziare alcuni dati di fatto. E questi dati affermano incontrovertibilmente che i magistrati tributari, sotto il profilo dei compensi percepiti, sono oggi in coda ad ogni altra categoria di magistrati onorari. E ciò avviene ad onta del fatto che, a differenza degli altri giudici onorari, essi amministrano, in forma **collegiale**, una giurisdizione a sé stante **generale ed esclusiva, senza limiti di valore**, tanto da dover essere amministrati da un apposito Organo di autogoverno. In somma, in termini di "peso istituzionale", la quarta giurisdizione dello Stato, dopo l'ordinaria,

l'amministrativa, e la contabile. Al che consegue, in via di diritto e di fatto, l'assunzione di una responsabilità istituzionale e soggettiva incomparabilmente maggiore di quella gravante su altri giudici onorari. Invero, non si ricorderà mai abbastanza che, a differenza dei giudici tributari, tutti gli altri giudici onorari costituiscono solo un'appendice della giurisdizione ordinaria, con una competenza per valore o per materia limitata, e solo per giudizi di natura monocratica. Una differenza che si traduce, in termini di responsabilità, nell'assunzione di un "rischio" professionale neanche lontanamente rapportabile a quello assunto dagli altri magistrati onorari, solo che si pensi al contenzioso fiscale instaurato o instaurabile dai grandi gruppi economici; un rischio che il magistrato tributario è spesso indotto a coprire con polizze assicurative a proprio carico.

Tutto ciò premesso, è opinione del Consiglio che il trattamento economico dei magistrati tributari debba essere sottoposto ad una complessiva revisione, che investa sia le modalità di computo delle singole voci in cui detto trattamento è articolato, sia le voci stesse.

In primo luogo, come già esposto nella precedente Relazione, l'adeguamento dei compensi potrebbe passare attraverso i seguenti punti: a) previsione di una indennità aggiuntiva collegata all'effettiva presenza in udienza (come accade per altri giudici onorari), che in qualche misura tenga conto della mancata corresponsione della c.d. "indennità giudiziaria" (L. n° 27/81); b) estensione della spettanza del compenso aggiuntivo per le ordinanze cautelari (se del caso in misura ridotta rispetto a quanto previsto per le sentenze), in ragione del contenuto sostanzialmente decisorio delle citate ordinanze. (Non è fuori luogo ricordare, al riguardo, che il giudice della cautela è assoggettato agli stessi oneri del giudice di merito: prelievo dei fascicoli presso la commissione; studio della fattispecie; audizione delle parti in camera di consiglio; deliberazione collegiale della misura da pronunciare; stesura dell'ordinanza; deposito dei fascicoli; e si consideri che la tutela cautelare deve essere assicurata anche durante il periodo feriale di sospensione dell'anno giudiziario); c) previsione di un compenso per i magistrati che si occupano della rilevazione, classificazione e massimazione delle sentenze pronunciate dalla CC.TT.RR. (art. 40 D.lgs. n° 545/92), con la possibilità che i giudici assegnati all'Ufficio del Massimario siano esonerati dall'attività giudicante; d) adeguamento del rimborso delle spese sostenute per l'intervento alle udienze della Commissione, con l'applicazione della normativa di cui all'art. 15 della legge 18 dicembre 1973, n° 836, per i residenti in Comuni diversi da quelli in cui ha sede la Commissione di appartenenza (art. 13, co. 2, D.lgs. n° 545/92; oggi il rimborso è stabilito nella risibile misura di E. 1,50).

In secondo ed ultimo luogo, si rappresenta l'opportunità — peraltro già ventilata in sede Governativa — di un generale riordino legislativo dei compensi spettanti ai magistrati onorari di ogni ordine e grado, ordinari o speciali, che tenga maggior conto delle effettive funzioni svolte e delle responsabilità in concreto assunte.