

Giurisprudenza

Incompatibilità allargata per i giudici delle tasse

16 Agosto 2007

La consulenza tributaria, onnicomprensivamente intesa, conduce alla decadenza dall'incarico

Thumbnail Image not found or type unknown Qualunque forma di consulenza tributaria è incompatibile con la carica di giudice tributario, proprio in virtù della formulazione della norma di riferimento, l'articolo 8, comma 1, lettera i), Dlgs n. 545/92, tanto ampia da non consentire che talune fattispecie di attività possano sottrarsi al suo disposto. L'importante principio, ribadito dal Consiglio di Stato con la decisione n. 3760, offre lo spunto per un riepilogo della normativa sull'incompatibilità dei membri delle Commissioni tributarie, alla luce degli ultimi interventi dei tribunali amministrativi.

Il quadro di riferimento

La disciplina delle cause di incompatibilità per l'esercizio delle funzioni giurisdizionali si inquadra nella delicata materia, riservata alla legge dall'articolo 108, comma 2, della Costituzione, delle garanzie dell'imparzialità del giudice; questi deve sempre mantenersi in una posizione di terzietà e di indifferenza rispetto agli interessi di cui sono portatori le parti nel processo.

L'interesse pubblico sotteso all'istituto della incompatibilità è oggi ancor più esaltato dal doveroso recepimento anche in ambito tributario del valore dell'imparzialità, contenuto nel precetto costituzionale sul giusto processo (articolo 111 della Costituzione).

Nel processo tributario, quindi, l'imparzialità del giudice - in ossequio alla norma costituzionale - viene tutelata con la previsione, per legge, sia di incompatibilità funzionali, che possono dar luogo alla astensione o alla ricusazione, e che sono disciplinate dall'articolo 6 del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 546, sia di incompatibilità di servizio e organiche, nei casi indicati dall'articolo 8 del Dlgs 31 dicembre 1992, n. 545.

La storia della norma da ultimo citata è stata piuttosto tormentata: l'articolo 8, lettera i), infatti, nel testo originario contemplava, quali cause di incompatibilità, soltanto le attività di assistenza e

rappresentanza di contribuenti in procedure contenziose e giurisdizionali con l'Amministrazione finanziaria; il nuovo testo della norma, introdotto dal Dlgs n. 449 del 1997, prevede, tra le cause di incompatibilità per un giudice tributario, anche l'aver svolto assistenza e consulenza tributaria in qualsiasi forma.

Con l'ulteriore modifica apportata dall'articolo 84 della legge n. 342/2000, si è previsto che, nella causa di incompatibilità in argomento, incorrono *a decorrere dal 1° ottobre 2001, coloro che in qualsiasi forma, anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione, esercitano la consulenza tributaria, ovvero l'assistenza o la rappresentanza di contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario.*

L'intervento del Consiglio di Stato

Con la decisione n. 3760 depositata il 27/6/2007, il Consiglio di Stato si è espresso sulla interpretazione dell'articolo 8, comma 1, lettera i), del Dlgs n. 545 del 1992, vigente dopo la modifica del 1997.

In tale controversia era stato impugnato, da un giudice tributario, un provvedimento di decadenza dall'incarico, comminato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria dopo aver accertato che tale giudice svolgeva anche attività di consulenza tributaria: attività consistente nella tenuta di scritture contabili e nella gestione di un centro elaborazione dati che si occupava anche di assistenza fiscale e di rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con gli uffici finanziari.

Il Tar Abruzzo aveva accolto il proposto ricorso, osservando come sussistesse *molta opinabilità sul significato da dare alla espressione di consulenza tributaria, che dovrebbe essere tale da compromettere realmente la terzietà della funzione giudicante (Tar Puglia, Sez. I, n. 3887 del 4 ottobre 2000 e Tar Lombardia, Sez. III, n. 153 del 29 giugno 2000).*

Il ministero dell'Economia e delle Finanze impugnava, però, tale decisione e il Consiglio di Stato, nell'accogliere il proposto appello, ha stabilito, in maniera del tutto opposta a quanto deciso dal Tar, l'importante principio secondo cui qualunque forma di consulenza tributaria è incompatibile con la carica di giudice tributario, proprio in virtù della formulazione dell'articolo 8, comma 1, lettera i), tanto ampia da non consentire che talune fattispecie di attività possano sottrarsi al suo disposto.

Peraltro, si legge nella decisione, nemmeno è necessario verificare in concreto se il tipo o il contenuto dell'attività o anche la sua continuità nel tempo compromettano il requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice: la verifica è, infatti, propria dei soli istituti della ricusazione e dell'astensione, laddove va accertata in concreto la sussistenza di atti il cui compimento comporti valutazioni di merito tali da pregiudicare le successive decisioni da parte del giudice (Cassazione,

sezione I, 19 settembre 2000, n. 12410).

Tale indagine non è richiesta invece per l'accertamento dell'incompatibilità sancita dall'articolo 8, comma 1, lettera i), Dlgs n. 545/92, legata al solo esercizio, in qualsiasi modo o forma, delle specifiche attività connesse ai rapporti fra contribuente e Amministrazione finanziaria, fra cui la consulenza tributaria.

La commentata sentenza segue peraltro l'orientamento ormai dominante presso i giudici di Palazzo Spada e presso i Tribunali amministrativi regionali (Tar Toscana, numeri 1965/2001 e 3083/2006; Tar Lombardia, n. 3995/2005; Tar Puglia, n. 4973/2002; Tar Lazio, sezione di Roma, n. 2541/2004; Tar Lazio, sezione di Latina, numeri 130/2006 e 132/2006; Tar Trentino Alto Adige, n. 255/2006).

In materia appare interessante, infine, anche una recente decisione del Tar Toscana (n. 2084 del 14 marzo 2006, depositata il 10 maggio 2006) che ha precisato come rientri nella nozione di incompatibilità anche lo svolgimento in forma indiretta dell'attività di consulenza tributaria, per il tramite, ad esempio, di uno studio associato: *la stessa partecipazione ad uno studio associato è di per sé sintomo plausibile di cointeresse, non solo di natura economica, ma anche allo svolgimento dell'attività, essendo plausibile che i clienti ricorrano più facilmente all'opera di uno studio professionale tenuto da un giudice tributario, anche se non personalmente impegnato nelle specifiche prestazioni richieste* (nello stesso senso si vedano anche Tar Veneto, sentenza n. 1600/1992, e Tar Friuli Venezia Giulia, sentenza n. 74/2001).

Appare, quindi, ormai evidente come la norma in questione si sia evoluta verso una più rigorosa e onnicomprensiva formulazione della nozione di incompatibilità nell'ambito del processo tributario; la generica e ampia formulazione della disposizione appare peraltro ampiamente condivisibile, tenuto conto che le norme determinatrici delle cause di incompatibilità dei giudici hanno carattere eccezionale e, di conseguenza, non sono applicabili in via analogica alle fattispecie non espressamente stabilite dalla legge.

Il Legislatore, perciò, con l'espressione "in qualsiasi forma", ha voluto estendere il divieto anche alle attività di consulenza tributaria svolte in modo indiretto, con l'evidente finalità di prevenire qualsiasi ipotesi di comportamento sostanzialmente elusivo del divieto stesso.

In un quadro normativo e giurisprudenziale ormai sufficientemente chiaro e definito, il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria potrà intervenire, nei casi di incompatibilità, senza dover puntualmente verificare in concreto se il tipo, il contenuto o anche la continuità nel tempo dell'attività professionale svolta dal giudice ne compromettano terzietà e indipendenza; il mero esercizio di attività professionale in materia tributaria consentirà, già di per sé solo, l'emanazione di eventuali provvedimenti di decadenza dall'incarico.

Deve, però, ovviamente distinguersi l'ipotesi in cui la causa di incompatibilità sia già presente al momento della nomina, da quella in cui la stessa sopravvenga in un momento successivo. Nel primo caso l'incompatibilità, immediatamente rilevata, preclude il conseguimento della nomina, oppure, se non rilevata tempestivamente, invalida il procedimento di nomina fino a comportarne la revoca; nell'altra ipotesi, invece, l'incompatibilità darà luogo a decadenza dall'incarico, ai sensi dell'art. 12 D.Lgs. 545/92.

Chi può, dunque, in concreto, segnalare le sussistenti cause di incompatibilità? Non v'è dubbio che siano le parti del processo ad avere il principale diritto e interesse alla terzietà e imparzialità del giudice. Infatti, la circolare n. 39/E del 4/2/1998, già all'indomani della modifica legislativa del 1997, richiamava l'attenzione degli uffici finanziari sulla necessità di individuare tempestivamente le situazioni d'incompatibilità dei giudici tributari eventualmente sussistenti dopo l'entrata in vigore della nuova disposizione.

Laddove dovessero sussistere situazioni di incompatibilità, queste dovranno essere poi segnalate, a cura delle Direzioni regionali delle entrate, al Presidente della Commissione tributaria competente, nonché al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

La stessa circolare, infine, evidenziava come *nei casi di sentenza pronunciata da un organo giudicante irregolarmente costituito a causa della incompatibilità di uno dei componenti, la pronuncia fosse affetta da nullità assoluta rilevabile d'ufficio nel giudizio di impugnazione.*

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/incompatibilita-allargata-giudici-delle-tasse>