

Giurisprudenza

Giudice delle tasse e contabile. Non si può, la prima carica decade

8 Aprile 2010

La norma dispone l'incompatibilità con l'esercizio della funzione di qualsiasi forma di consulenza tributaria



Non può essere giudice tributario chi esercita, in qualsiasi forma, la consulenza fiscale ovvero l'assistenza o la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria. Il Consiglio di Stato, con la decisione n. 1740 del 24 marzo, ha ribadito il principio precisando che anche la tenuta e la custodia di scritture contabili, nonché la predisposizione della dichiarazione dei redditi è un'attività incompatibile con le funzioni svolte dai componenti delle commissioni tributarie.

Le fasi del processo

La questione concerne la decadenza da componente di commissione tributaria per incompatibilità, disposta nei confronti di un giudice tributario con delibera del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera i), del Dlgs 545/1992 nella versione in vigore dal 1° gennaio 1998. Nel caso in esame, l'interessato riteneva di non versare in una situazione di incompatibilità, nonostante risultasse depositario di scritture contabili per un lungo arco temporale, senza soluzione di continuità (circostanza accertata dal dipartimento delle Entrate dell'ex ministero delle Finanze).

Le determinazioni del Consiglio di presidenza sono state, dunque, opposte dal professionista innanzi al Tar della Lombardia, ritenendo che nel provvedimento decadenziale ricorreva sia la violazione di legge sia l'eccesso di potere, per mancanza dei presupposti della decadenza.

Il giudice amministrativo ha accolto il ricorso con le seguenti considerazioni:

- ai fini della decadenza dalla funzione di giudice tributario per incompatibilità occorre verificare che le attività svolte siano "qualitativamente" idonee a compromettere la posizione del giudice in termini di terzietà
- la decadenza deve essere preceduta da una preliminare diffida formale con assegnazione all'interessato di un termine entro il quale fare cessare la situazione di incompatibilità, mentre nella specie nessun atto preventivo risulta notificato al ricorrente.

La sentenza di primo grado arriva in appello con ricorso congiunto del ministero dell'Economia e delle Finanze e del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria, con il quale deducono innanzitutto, in via generale, relativamente ai punti salienti dell'attività professionale di consulente tributario, che la redazione delle dichiarazioni dei redditi e la tenuta delle scritture contabili, ancorché limitata, non può essere considerata attività meramente esecutiva ma deve ritenersi principale della professione esercitata. Aggiungono, inoltre, che tenere le scritture contabili non significa compiere una "mera conservazione materiale" delle stesse, ma comporta l'effettuazione costante e continua di tutti gli adempimenti connessi alle medesime, tenuto conto, in particolare, della complessa materia fiscale. In tale contesto, quindi, anche lo svolgimento di qualsiasi forma di attività di consulenza, ancorché in misura minima, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di prime cure, assume rilevanza determinante ai fini della dichiarazione di incompatibilità, così come confermato dall'ulteriore riformulazione dell'articolo 8, comma 1, lettera i), del Dlgs. 545/1992 a opera della legge 342/2000.

La sentenza

Il Consiglio di Stato ritiene fondato il ricorso in appello, osservando che lo svolgimento per lungo tempo dell'attività di depositario delle scritture contabili e di compilazione delle dichiarazioni dei redditi per conto dei propri clienti connota un'attività tipica svolta professionalmente (articolo 53, comma 1, Dpr 917/1986 e articolo 5, comma 1, Dpr 633/1972). Il collegio pone quindi un punto fermo nella vicenda, escludendo che il professionista in questione possa avere svolto prestazioni occasionali (articolo 5, comma 2, Dpr 633/1972).

Chiarito questo primo aspetto, il Consiglio di Stato passa ad analizzare il fronte normativo, richiamando la disciplina contenuta nell'articolo 8, comma 1, lettera i), del Dlgs 545/1992 nel testo in vigore dal 1° gennaio 1998. Tale norma prevede che non possono essere componenti delle Commissioni tributarie, finché permangano in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali "*coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria*

ovvero l'assistenza o la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario".

Va sottolineato che sia il testo originario dell'articolo 8 sia quello novellato dalla legge 449/1997 sono stati uniformemente interpretati da consolidata giurisprudenza amministrativa (cfr Consiglio di Stato, sentenze nn. 6519/2009, 2425/2009, 1478/2009, 3951/2006 e 2712/2001), la quale ha formulato sulla tematica i seguenti principi di diritto, che vengono confermati dalla sentenza 1740/2010:

1. attesa l'estrema latitudine della norma, qualsiasi forma di consulenza tributaria è incompatibile con la carica di giudice tributario, senza che sia necessario verificare in concreto se il suo contenuto qualitativo o la continuità nello svolgimento compromettano il requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice, essendo tale verifica puntuale connaturata ai soli istituti della riconsuazione e dell'astensione del giudice
2. nell'ordinamento della professione di dottore commercialista e/o di ragioniere non si registrano solo attività professionali che si estrinsecano in consulenza fiscale, e pertanto non vi è alcuna confliggenza fra la norma sancita dall'articolo 4, lettera h), Dlgs 545/1992 (che consente la nomina dei dottori commercialisti quali giudici tributari) e quella di cui all'articolo 8, lettera i) (che impone la decadenza dei professionisti che svolgono attività di consulenza in qualsiasi forma).

In ultima analisi, quindi, la tenuta delle scritture contabili e la predisposizione delle dichiarazioni dei redditi da parte dei commercialisti costituisce attività incompatibile con l'esercizio dell'incarico di giudice tributario, non potendosi distinguere, nell'ambito delle consulenze erogabili dagli iscritti all'albo, fra interventi meramente esecutivi e prestazioni intellettuali creative.

Per completezza, si segnala che, anche dopo l'ulteriore ritocco apportato alla norma dalla legge 342/2000 e in vigore dal 1° ottobre 2001, la tenuta di scritture contabili è stata apprezzata come attività di consulenza tributaria e, quindi, specularmene, come incompatibile se esercitata da un componente della Commissione tributaria. Va infatti precisato che la disposizione in questione non si è limitata a introdurre il riferimento temporale (ottobre 2001), ma ha anche specificato la riferibilità della condizione di incompatibilità ai casi di attività sporadica e occasionale, prima assente dal testo normativo. Una modificazione legislativa particolarmente rigorosa che, ricomprendendo le attività esercitate occasionalmente o in modo accessorio ad altra prestazione, in un certo senso amplia la portata della nozione di incompatibilità. Ciò non vuol dire che nella formulazione precedente non sussistesse incompatibilità tra incarico giudiziario e attività di

consulenza.

In effetti, il legislatore, nell'aggiungere alla precedente formulazione dell'articolo 8, lettera i), la locuzione "anche se in modo saltuario o accessorio ad altra prestazione", ha semplicemente meglio delimitato il campo d'azione della nozione, mediante disposizione avente carattere interpretativo.

Comunque, anche nella sentenza 1740/2010 il Consiglio di Stato rimarca l'assunto che già la precedente formulazione della norma, che riteneva incompatibili con la funzione di giudice tributario "coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria....", doveva intendersi riferita a tutte le possibilità di esercizio, in forma scritta o orale, con o senza iscrizione ad albi, in forma individuale o associata, dell'attività di consulenza.

Conclusioni

Il Consiglio di Stato, adattando alla fattispecie sottoposta al suo esame i canoni interpretativi valorizzati in materia, non ha potuto che constatare "l'infondatezza di tutte le censure articolate nel ricorso di primo grado", poiché confliggenti con le diverse impostazioni emerse in sede di appello.

Anche la Corte di cassazione (sentenza 17936/2004) ha indirettamente avallato l'indirizzo del Consiglio di Stato, laddove ha affermato, in tema di incompatibilità dei componenti delle commissioni tributarie, che l'articolo 8 del Dlgs 545/1992, non contempla tra le cause di incompatibilità lo svolgimento della professione di avvocato, salvo per 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"*.

Con la sentenza 2540/2004, il Tar del Lazio poi ha ritenuto che anche lo svolgimento di attività professionale quale contitolare di uno studio commercialista o la partecipazione del professionista a un'associazione professionale all'interno della quale un altro associato svolge l'attività di consulenza tributaria è incompatibile con lo *status* di giudice di Commissione tributaria. In effetti, la contitolarità è di per sé sintomo plausibile di cointeressenza non solo dal punto di vista economico (nel senso che il professionista concorre alla divisione degli utili), ma anche nello svolgimento dell'attività, in quanto, seppure le prestazioni vengano rese da professionisti associati diversi dal giudice, la consulenza fiscale esercitata dallo studio va ugualmente imputata in capo al giudice tributario, essendo irrilevante ogni indagine circa il ruolo svolto nello studio dall'interessato. Le cause di incompatibilità rispondono, quindi, all'esigenza di evitare la compromissione della necessaria trasparenza e imparzialità dell'operato del giudice tributario (inevitabile laddove egli si trovasse nella condizione di doversi pronunciare su controversie, nelle quali ha già avuto modo di

indirizzare il proprio orientamento o quello dello studio in cui opera e di cui fa parte) in occasione dello svolgimento della propria (o riferita ad altri professionisti dello stesso studio) attività di prestatore di opera professionale (Consiglio di Stato, sentenza 3760/2007).

Si aggiunge ancora che anche la giurisprudenza amministrativa è concorde nel ritenere che nel procedimento di decadenza dall'ufficio di giudice tributario non occorra la previa diffida a cessare l'attività professionale incompatibile (Consiglio di Stato, sentenza 2679/2003), in quanto l'esistenza di un apposito procedimento sulla decadenza esclude l'applicabilità dei principi generali in tema di assegnazione di un termine per l'esercizio del diritto di opzione fra attività ritenute incompatibili.

di

Salvatore Servidio

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/giudice-delle-tasse-e-contabile-non-si-puo-prima-carica-decade>