

Giustizia tributaria italiana e statuto europeo del giudice: un assetto ordinamentale da rivedere al più presto.

di ALBERTO MARCHESELLI

già Magistrato

Professore di Diritto Finanziario all'Università di Genova.

1. Indipendenza e imparzialità del giudice nella CEDU e processo tributario: le ragioni (non evidenti) della rilevanza della questione.

A tutta prima, occuparsi della compatibilità della organizzazione della giustizia tributaria con le previsioni della CEDU può apparire un esercizio di stile. La nota giurisprudenza della Corte Edu ha, infatti, finora escluso dalla applicazione della clausola del giusto processo di cui all'art. 6 CEDU proprio il giudizio tributario¹.

La questione, tuttavia, è tutt'altro che priva di motivi di interesse.

In primo luogo, perché le regole del giusto processo sono comunque applicabili (anche) ai processi tributari in cui si discute della applicazione di sanzioni.²

Poi, perché la disciplina di fonte CEDU, per quanto non direttamente applicabile al processo tributario, costituisce un modello evidentemente assai autorevole di "giusto processo". Modello con il quale, se non altro concettualmente, l'ordinamento italiano deve confrontarsi

Non solo, ma atteso che, ai sensi dell'art. 111 Cost., non sembrano consentite esclusioni dall'applicazione del principio per nessun tipo di giudizio e, dall'altro, tale principio sembra porsi nello stesso modo rispetto a tutti i giudizi, non pare fuor di luogo ritenere (o almeno argomentare) che, nella misura in cui il concetto di giusto processo di fonte CEDU impatta sui processi non tributari italiani³, attraverso il principio di uguaglianza e la portata generale dell'art. 111 Cost. esso finirebbe per interessare anche il processo tributario. Le movenze del sillogismo che qui si propone sono le seguenti. Premessa maggiore: ai sensi dell'art. 111 e 3 Cost. tutti i processi debbono essere ugualmente "giusti". Premessa minore: le norme Cedu si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari. Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via dell'art. 3 e 111 Cost. e come parametri di costituzionalità) anche al processo tributario.

Ancora, non è da escludere che l'embargo che finora ha colpito, nella giurisprudenza della Corte Edu, il processo tributario venga a crollare: se e quando, come è auspicabile e prevedibile, ciò avverrà, i principi che si andranno ad esaminare avranno evidentemente diretta e immediata applicazione (sia pure quali norme interposte del giudizio di costituzionalità, ferma restando la giurisprudenza costituzionale italiana sul punto).

Le ragioni per cui tale mutamento appare a un tempo auspicabile e verosimile sono evidenti.

E ciò per almeno una coppia di motivi.

Il primo è la evidente asimmetria (che la Corte Edu finora non sembra aver colto) tra l'ammettere che la materia tributaria, da un lato, sia oggetto della tutela internazionale sotto il profilo sostanziale, e l'escludere, dall'altro, che i processi nazionali ove di tale posizione si discute siano oggetto della garanzia procedurale. E' curioso (e, a dirla tutta, non molto giustificabile, in termini di ragionevolezza) affermare che lo Stato con i tributi non può violare i diritti fondamentali dell'uomo e poi disinteressarsi delle possibili violazioni dei diritti fondamentali connessi all'accertamento giurisdizionale dei medesimi rapporti. La Corte, per dirla chiaramente, controlla che gli Stati prevedano e applichino i tributi in modo conforme ai diritti fondamentali, ma non che li tutelino in sede giurisdizionale in modo

¹ Corte Edu, CEDU, 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italia*.

² Corte Cedu, 23 novembre 2006, *Jussila v. Italia*.

³ Sia pure attraverso il meccanismo indiretto del controllo di costituzionalità delle norme processuali interne alla luce della loro compatibilità con quelle CEDU, da considerare norme interposte, secondo la nota giurisprudenza delle c.d. sentenze gemelle C. Cost. 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349, nonché la sentenza 11 marzo 2011, n. 80.

conforme ai diritti fondamentali che devono assistere il processo. Tale scissione tra la garanzia dei diritti, e la garanzia sulle modalità di tutela giurisdizionale dei diritti, a nostro modestissimo avviso, non è facilmente spiegabile.

Ancora meno soddisfacente è, poi, l'assetto dato dalla Corte alla questione se si rammenta che, per escludere l'applicazione del giusto processo al contenzioso tributario, essa afferma che ciò dipende (anche) dal fatto che il rapporto tributario sarebbe espressione delle prerogative sovrane dello Stato. Ciò è strano e contraddittorio: tale carattere sovrano e insondabile del tributo non impedisce alla Corte di verificare come i tributi vengono previsti e attuati, da un lato, nella parte in cui incidono sul diritto di proprietà, tutelato dal I protocollo aggiunto alla CEDU, ma impedirebbe, dall'altro, di verificare che i giudici interni debbano procedere e procedano secondo le regole del giusto processo. In effetti, se il tributo è espressione di sovranità, non dovrebbe essere sindacabile la sua previsione e attuazione. Se è sindacabile, resta difficile capire perché non dovrebbe essere garantita la effettività della sua tutela giurisdizionale.

Anzi, sembra ipotizzabile persino un ragionamento *a maggior ragione*: se è soggetta alla Corte persino la fase della determinazione legislativa del tributo, ove è indubbio ricorra, come riconosce la stessa Corte, valutazione politica, ponderazione di interessi e, comunque, discrezionalità, come negare che sia soggetta alla Corte la fase, vincolata, del controllo giurisdizionale del corretto accertamento del presupposto di imposta, definito in modo inderogabile dalla legge?

Che il diritto tributario sia il nocciolo duro delle prerogative statuali e che in esso rimanga prevalente la connotazione di relazione tra il singolo e la collettività si può anche condividere, ma che questa relazione debba essere necessariamente impari e, soprattutto, che da questo debba scaturire l'esclusione dell'applicazione delle norme sul giusto processo non convince affatto.

Opinare il contrario equivale a concepire il diritto tributario come regno di arbitrio incontrollato: sarebbe possibile, in nome del bisogno finanziario, non solo sacrificare gli interessi del privato secondo quanto stabilito dalla legge, ma anche non consentire il controllo che tale sacrificio avvenga secondo quanto stabilito⁴. La Corte mostra di pretermettere completamente la differenza che c'è tra la posizione sostanziale (e nel procedimento amministrativo) del contribuente, da un lato, e quella processuale.

L'effetto è quello di una soggezione per così dire "alla seconda potenza" all'arbitrio del pubblico potere decisamente inaccettabile.

2. Indipendenza e imparzialità del giudice nella giurisprudenza della Corte Edu. Tanto premesso, è quindi interessante e praticamente rilevante interrogarsi sulla portata del concetto di *indipendenza* del giudice nell'ambito della giurisprudenza sulla CEDU.

La giurisprudenza della Corte Edu in tema di indipendenza e imparzialità del giudice è, dal punto di vista generale e definitorio, consolidata. Così come è consolidata la tendenziale trattazione unitaria delle due condizioni. Si è felicemente osservato che in tale giurisprudenza, sostanzialmente, i requisiti di indipendenza e imparzialità che il "tribunale" chiamato a decidere le controversie deve soddisfare costituirebbero una "*endiadi di contenuto non dissociabile*"⁵ e, tutto sommato, non particolarmente utile tentare di scindere i due concetti.

Nei limiti, pertanto, di una certa approssimazione, è espressione ricorrente quella secondo cui, andando già nella giurisprudenza meno recente: "*In order to establish whether a body can be considered "independent", regard must be had, inter alia, to the manner of appointment of its members and their term of office, to the existence of guarantees against outside pressures and to the question whether the body presents an appearance of independence (see, inter alia, the Campbell and Fell judgment of 28 June 1984, Series A no. 80, pp. 39-40, para. 78). As to the question of impartiality, a distinction must be drawn between a subjective test, whereby it sought to establish the personal conviction of a given judge in a given case, and an objective test, aimed at ascertaining whether the judge offered*

⁴ Così la lucida *dissenting opinion* del Giudice Lorenzen, al § 8, in Corte Cedu 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italia*.

⁵ In termini, Mirate, *L'indipendenza e l'imparzialità del giudice amministrativo. Un'analisi problematica fra diritto interno e giurisprudenza CEDU*, reperibile in www.grupposanmartino.it, 3 e, più diffusamente, Id. *Giustizia amministrativa e Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, Napoli, 2007, *passim*.

*guarantees sufficient to exclude any legitimate doubt in this respect (see, amongst other authorities, the De Cubber judgment of 26 October 1984, Series A no. 86, pp. 13-14, para. 24)."*⁶

Ne risulta che l'indipendenza va testata verificando in primo luogo a) le modalità di selezione del giudicante; b) la durata del mandato; c) l'esistenza di protezioni contro le pressioni esterne e d) l'apparenza di indipendenza. L'imparzialità andrebbe invece verificata sia in esito a un test "soggettivo", volto a verificare l'esistenza di un concreto e personale pregiudizio del giudice, come fenomeno psicologico individuale, sia di un test "oggettivo", volto a verificare se, comunque, sia garantita l'apparenza di assenza di pregiudizio, indipendentemente dall'accertamento della sussistenza concreta di esso⁷.

Così, quanto alla **modalità di selezione**, è stata in primo luogo ritenuta legittima la nomina governativa dei giudici, purché la loro indipendenza sia garantita da un accertamento obiettivo della competenza, la clausola della inamovibilità e l'esclusione di pressioni esterne⁸. Al contrario, la nomina governativa diviene pregiudicante ove tali ulteriori garanzie "compensative" non siano assicurate⁹, come quando sia la selezione, che le regole applicabili sia la permanenza nell'Ufficio dipendano dalla autorità amministrativa o governativa che designa il giudicante¹⁰.

Legittima altresì la creazione di **giudici speciali** per singole materie con la previsione di requisiti particolarmente restrittivi, se proporzionati alla particolarità dell'oggetto del giudizio¹¹.

Evidentemente incompatibile con l'affermazione di indipendenza invece un tribunale militare nel quale l'Autorità militare che rileva la violazione abbia il potere di formulare l'imputazione, convocare la Corte, designarne i membri, il Pubblico Ministero e persino i difensori¹².

In un caso meno evidente, è stato ritenuto elemento pregiudicante anche un criterio non obiettivo di **assegnazione dei giudici** ai singoli organi giudiziari¹³.

Non è stata ritenuta di per sé incompatibile con la sussistenza di indipendenza e imparzialità la circostanza della assenza di **preparazione giuridica** di alcuni componenti dell'organo giudiziari¹⁴ ma è da ritenere che tale compatibilità non sussisterebbe se non vi fossero garanzie di preparazione tecnica di esso nel suo complesso, di tal che un sarebbe verosimilmente illegittimo un giudice unico non tecnico o

⁶ Corte Edu, 22 giugno 1989, *Langborger c/ Suisse*, § 32 ma si tratta di giurisprudenza assolutamente consolidata, e diventata quasi "formularia". Si veda ad esempio, più di recente, Corte Edu, 3 maggio 2007, *Bochan v. Ukraine*, § 42, e 3 luglio 2012, *İbrahim Gürkan v. Turkey*

⁷ In termini, Corte Edu, 10 gennaio 2012, *Pohoska/Poland*, §§ 35 ss.

⁸ Corte Edu, 28 giugno 1984, *Campbell and Fell v. the United Kingdom*, e anche 27 aprile 2000, *Loyen v. France*; 26 agosto 2004, *Filippini v. San Marino*; 15 novembre 2007, *Galstyan v. Armenia*. Similmente, Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France* rileva come i giudici del Consiglio di Stato francese abbiano lo *status* di pubblici impiegati, siano reclutati per concorso o per designazione diretta con provvedimento del Presidente della Repubblica, ma godano tutti, anche quelli di nomina governativa di garanzie sostanziali di inamovibilità e non siano soggetti alla gerarchia del Ministro della Giustizia e complessivamente indipendenti.

⁹ Corte Edu, 2 settembre 1998, *Lauko v. Slovakia*, § 64, la quale ha ritenuto che un'autorità amministrativa dotata di potestà sanzionatoria fosse carente del requisito dell'indipendenza, a causa delle modalità di nomina dei componenti della stessa e della carenza di garanzie da pressioni esterne.

¹⁰ Corte Edu, 18 maggio 2010, caso 41285/02, *Szal v. Poland*, § 58-59.

¹¹ Corte Edu, 21 giugno 2011, *Fruni v. Slovakia*

¹² Corte Edu, 25 ottobre 1997, *Findlay v. United Kingdom*

¹³ Corte Edu, 6 settembre 2005, *Salov v- Ukraine* § 83 in un caso in cui la formazione della composizione delle Corti inferiori era rimessa a una Corte superiore.

¹⁴ Corte Edu, 3 luglio 2012, *İbrahim Gürkan v. Turkey*, § 18

un giudice collegiale in cui non sia nel complesso assicurata adeguata preparazione¹⁵. Si è ritenuta legittima la composizione di un organo giudiziario composto di una giuria di soggetti privi di preparazione tecnica destinati ad accertare il fatto, con il complemento di un presidente e giudici professionali per l'inquadramento giuridico della fattispecie¹⁶.

Né è tale la presenza di "componenti laici" negli organi giudicanti, soggetti esperti estranei all'organo giudiziario chiamati ad integrarne le competenze con conoscenze speciali. Essi possono determinare un difetto di indipendenza e imparzialità non in quanto tali ma in quanto o espressione o correlati con le parti, o soggetti a particolari vincoli esterni¹⁷.

Ugualmente, non è stata ritenuta incompatibile in sé con la garanzia di indipendenza e imparzialità la circostanza della nomina governativa del giudice, sempre che esso, una volta nominato goda di una protezione contro la revoca immotivata del mandato¹⁸.

Quanto alla durata del mandato si è attribuita importanza alla **inamovibilità del giudice**¹⁹: "Furthermore, the irremovability of judges by the executive during their term of office must in general be considered as a corollary of their independence and thus included in the guarantees of Article 6 § 1²⁰", escludendo l'indipendenza, innanzitutto, nel caso estremo in cui l'organo giudicante possa addirittura essere revocato a processo in corso, da parte dell'autorità amministrativa che rileva le violazioni²¹. Per contro, si è precisato, con il consueto approccio sostanzialistico e pragmatico della Corte, che la garanzia di inamovibilità può escludere pericoli per l'indipendenza del giudice anche quando, pur non prevista da norme espresse, essa corrisponda alla sicura prassi dell'ordinamento²².

Connesso a tali temi è il profilo della *immutabilità del giudice*: la Corte ha rilevato che la reiterata (e non giustificata) sostituzione dei componenti del collegio giudicante può essere indizio obiettivo di attentato alla indipendenza e imparzialità, o quantomeno creare una apparenza di lesione di tali valori e principi²³.

Similmente, la Corte non ha ritenuto che violi, di per sé, il canone di imparzialità un **criterio di assegnazione delle cause** non predeterminato e obiettivo, ma affidato alla discrezionalità del Presidente²⁴. Ciò non pare tuttavia escludere che, in particolari circostanze anche questo elemento possa assumere rilievo. Così, ad esempio, ove ad assegnare gli affari fosse un'autorità estranea all'ordine

¹⁵ Valorizza l'assenza di competenze giuridiche, insieme ad altri elementi, quali la rimuovibilità e la nomina politica Corte Edu, 3 febbraio 2009 *Dauti v. Albania*.

¹⁶ Corte Edu, 13 gennaio 2009, *Taxquet v. Belgium*

¹⁷ Corte Edu, 3 maggio 2005, *Thaler v. Austria*; Corte Edu, 28 gennaio 2010, *Puchstein v. Austria*.

¹⁸ Corte Edu, 30 novembre 2010, *Urban v. Poland*.

¹⁹ Corte Edu, 3 marzo 2005, *Brudnicka and Others v. Poland*.

²⁰ Corte Edu 10 gennaio 2012, *Pohoska v. Poland*, § 34; Corte Edu, 21 giugno 2011, *Fruni v. Slovakia*. Corte Edu, 30 novembre 2010, *Urban v. Poland* che valorizza per escludere l'indipendenza la possibilità di revoche immotivate e non giustiziabili. Similmente, Corte Edu, 3 febbraio 2009 *Dauti v. Albania*.

²¹ Corte Edu, 25 ottobre 1997, *Findlay v. United Kingdom*, con riferimento a una Corte marziale.

²² Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France*, § 67.

²³ Corte Edu, 3 maggio 2011, *Sutyagin v. Russia* "Repeated replacements of members of a trial bench composed of a presiding judge and two lay judges which were carried out for unascertainable reasons and were not circumscribed by any procedural safeguards have led the Court to find a violation of the guarantee of independent and impartial tribunal"

²⁴ Corte Edu, 9 ottobre 2008, *Moyseiev v. Russia*.

giudiziario. Ovvero ove tale assegnazione avvenisse ad opera di un soggetto interno all'ordine, ma con modalità oggettivamente idonee a determinare un ragionevole dubbio.

Allo stesso modo, è stato ritenuto indiziario di difetto di indipendenza e/o imparzialità il reiterato rinvio della causa dal giudice superiore a gradi inferiori non assistito da motivazioni e garanzie procedurali²⁵.

Quanto alla **protezione da pressioni esterne**, è stata ritenuta pregiudicante la nomina da parte dei superiori gerarchici dell'ordinamento militare di provenienza e appartenenza per i giudici delle Corti marziali o tribunitarie militari²⁶ quanto tali giudici restino soggetti al potere di gerarchia del superiore gerarchico medesimo²⁷.

Ugualmente è stata ritenuta incompatibile con l'indipendenza del giudice l'ingerenza del potere esecutivo o legislativo nella singola controversia, manifestatasi con l'invio di "lettere" contenenti l'invito ad assumere determinate decisioni da parte di appartenenti ad assemblee legislative o a organi di governo²⁸.

La Corte Edu ha altresì valorizzato talvolta l'impatto sull'indipendenza del conferimento (già conseguito o auspicato) di **incarichi extragiudiziari**, rilevando come possa inficiare quantomeno l'apparenza di imparzialità (e indipendenza) il fatto che il giudice ottenga un incarico presso una autorità politica in un contesto temporale prossimo alla adozione di una significativa decisione che tale autorità concerna, o comunque, quando il giudice si occupi di rilevante contenzioso cui l'autorità è interessata²⁹.

La Corte Edu, anzi, riconosce che la garanzia di indipendenza, sotto il profilo della esclusione di pressioni "anomale" sul giudicante, si esplica anche all'interno del corpo giudiziario, come **indipendenza interna**, tutelando il singolo giudice e la sua libertà di apprezzamento anche nei confronti di altri organi pur appartenenti all'ordine giudiziario. Si deve pertanto escludere che sussista un tribunale indipendente quando il giudicante sia esposto a ordini o direttive di capi degli uffici: si può affermare che lo stesso concetto di supremazia gerarchica è incompatibile con il concetto di indipendenza³⁰. E tale incompatibilità sussiste (quantomeno con l'apparenza di indipendenza) anche quando un organo giudiziario dotato di poteri di vigilanza disciplinare si limiti a esprimere censure su un provvedimento giurisdizionale in una lettera inviata al giudicante³¹.

Rilevante è stata considerata anche la disciplina della **progressione in carriera** per desumere dal suo collegamento primario al criterio oggettivo della anzianità un elemento che esclude pericoli per la indipendenza (interna o esterna)³². Il fatto che la progressione in carriera e la valutazione del lavoro sia invece attribuita a un organo superiore è stato ritenuto elemento incompatibile con l'affermazione di indipendenza³³.

Particolare attenzione è stata data alla funzione di presidio dell'indipendenza del giudiziario attribuibile agli **organi di autogoverno della magistratura**, rilevando come tale indipendenza sia garantita quando tali organi siano disciplinati dalla legge, che ne preveda i criteri di composizione, le immunità, le cause di cessazione dalle funzioni, le procedure e se sono ad esso assegnate risorse finanziarie autonome e autonomamente gestite. I relativi membri devono essere liberi da direttive

²⁵ Corte Edu, 3 maggio 2007, *Bochan v. Ukraine*

²⁶ Corte Edu, 3 luglio 2012, *İbrahim Gürkan v. Turkey*; Corte Edu, 27 novembre 2008, *Miroshnik v. Ukraine*

²⁷ Corte Edu, 25 ottobre 1997, *Findlay v. United Kingdom*.

²⁸ Corte Edu, 6 ottobre 2011, *Agrokompleks v. Ukraine*, § 133 ss..

²⁹ Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France*, § 69.

³⁰ Corte Edu, 6 ottobre 2011, *Agrokompleks v. Ukraine*, § 137.

³¹ Corte Edu, *Khrykin v. Russia*, 19 aprile 2011.

³² Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France*

³³ Corte Edu, 6 settembre 2005, *Salov v- Ukraine* § 83.

esterne ed è stato ritenuto legittimo che essi siano nominati dal Parlamento e prescelti tra componenti del corpo giudiziario, degli organi della Pubblica Accusa, avvocati e professori in diritto, che prestano giuramento di obbedienza alla sola legge e costituzione³⁴ e possono essere rimossi solo con procedure ammantate di garanzie, nei soli casi previsti dalla legge. Nell'esercizio dei loro poteri, infine, tali organi di autogoverno debbono rispettare il principio del giusto processo³⁵.

Autonoma rilevanza quale fattore di indipendenza è stata poi attribuita alla **autonomia di gestione finanziaria** dell'organizzazione giudiziaria, censurando un sistema nel quale era l'organizzazione ministeriale, una volta determinata, a monte, l'entità dello stanziamento annuale, a provvedere alla gestione quotidiana dei mezzi finanziari³⁶.

Similmente, è stato ritenuto contrario al principio di indipendenza che elementi decisivi per il **mantenimento di un tenore di vita decoroso del giudice** dipendessero da scelte gestionali della autorità governativa, in un sistema nel quale spettava al ministro fornire la sistemazione logistica personale ai giudici³⁷.

Profilo invece afferente la tutela della imparzialità ordinamentale, nel senso sopra specificato (e cioè garanzia procedimentale o organizzativa di essa) attiene la rilevanza della **preventiva cognizione della causa da parte del giudice**. Come sopra si diceva, nel caso in cui la controversia sia già entrata nella cognizione del giudice in una fase o grado antecedente, il pericolo per la imparzialità è rappresentato dalla tendenza a mantenere fermo il proprio pre-giudizio e a non assicurare una seconda, effettiva disamina delle questioni.

Intanto ciò implica, ovviamente, la radicale incompatibilità con i principi di imparzialità e indipendenza della coincidenza di organo che rileva la violazione, formula la accusa e la decide³⁸.

La Corte Edu ha ritenuto che, in generale, la partecipazione del giudice a decisioni antecedenti al processo vero e proprio (da intendersi come fase di merito a cognizione piena) non sia di per sé di ostacolo al riconoscimento della imparzialità del giudicante, nell'ambito delle materie civili. Si precisa che ciò che conta è l'ampiezza delle misure prese dal giudice nella fase antecedente e che, d'altro canto, non è la mera conoscenza, anche approfondita e dettagliata, delle circostanze della controversia a minare l'imparzialità. A maggior ragione non è stato ritenuto di per sé pregiudizievole il fatto che il giudice abbia espresso prima del giudizio un orientamento su una questione in diritto, eventualmente nell'esercizio di funzioni consultive³⁹, rispetto al successivo esercizio di funzioni giurisdizionali. La conclusione muta, però, quando l'esercizio della funzione consultiva e quella giudicante abbiano ad oggetto la *stessa questione*, come avviene quando lo stesso soggetto, prima, nell'esercizio di funzioni consultive, si esprima sulla legittimità del contenuto di un certo disegno di legge e, poi, sia chiamato a decidere, in sede giudicante, esattamente della eccezione di illegittimità della legge successivamente emanata in conformità⁴⁰. La Corte ha ritenuto che l'effetto pregiudicante possa essere esteso anche al precedente esame di questioni "analoghe", con ciò intendendosi, in modo pragmatico, questioni che, pur non coincidendo esattamente con quelle della decisione successiva, siano idonee a incidere

³⁴ Rileva, tra altri elementi che conducono a un giudizio di violazione del principio di indipendenza, la mancanza della previsione di un giuramento di fedeltà alla legge Corte Edu, 3 febbraio 2009 *Dauti v. Albania*. Al contrario, ne valorizza la presenza per rafforzare un giudizio di indipendenza Corte Edu, 13 gennaio 2009, *Taxquet v. Belgium*

³⁵ Corte Edu, 5 febbraio 2009, *Olujić v. Croatia*

³⁶ Corte Edu, 27 novembre 2008, *Miroshnik v. Ukraine*

³⁷ Corte Edu, 27 novembre 2008, *Miroshnik v. Ukraine*

³⁸ Corte Edu, *Withfield and others v. United Kingdom*

³⁹ Questa impostazione si trova in Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France*, che, poste le premesse generali di cui al testo, esamina la posizione del Consiglio di Stato francese, rispetto alla espressione di pareri su questioni giuridiche.

⁴⁰ Corte Edu, 28 settembre 1995, *Procola v. Luxembourg*, 45.

ragionevolmente su di essa, condividendo elementi essenziali: in questo quadro conta anche il coefficiente di novità degli elementi da valutare nella seconda decisione.

La Corte è comunque più severa quanto all'efficacia "pregiudicante" della partecipazione del giudice a decisioni antecedenti il giudizio, quando si tratti di procedimenti *punitivi*. In essi se la cognizione sommaria dei dati del processo, prima che esso si svolga nel quadro di procedimenti preliminari, non vizia di per sé secondo la Corte, la partecipazione a una fase di merito a cognizione piena in cui siano valorizzati altri e più completi elementi, in una udienza pubblica a contraddittorio integro, ciò non significa che quando la cognizione preliminare imponga la delibazione della *stessa questione* (a maggior ragione, sulla base degli stessi elementi), la lesione dei principi vi potrebbe essere. Affermata così la non incompatibilità del giudice di provvedimenti provvisori a partecipare al giudizio di merito, in generale, la Corte ha ritenuto minata l'immagine di imparzialità quando il procedimento precedente sia cautelare e verta sulla delibazione di sussistenza del merito della questione. Tale relazione pregiudicante è stata, con una distinzione invero alquanto sottile, ritenuta se prima si tratta di delibare la sussistenza di *gravi indizi* e poi di valutare la fondatezza della accusa⁴¹ e, invece, esclusa, se la prima decisione era fondata sulla delibazione soltanto di *sufficienti indizi*⁴².

3. L'indipendenza del giudice tributario italiano alla prova dei parametri della Corte di Strasburgo.

Tanto premesso, si tratta ora di esaminare se e quali profili di frizione con i valori di indipendenza e imparzialità, per come ritenuti dalla Corte Edu, possano ritenersi sussistenti rispetto al processo tributario.

Ciò, secondo quel che sopra si osservava più diffusamente, rileva almeno sotto un quintuplice profilo: a) i parametri CEDU devono applicarsi già ora ai processi tributari in cui si applichino sanzioni; b) nella misura in cui la giurisprudenza della Corte di Strasburgo fornisca argomento e ispirazione per la giurisprudenza Costituzionale interna; c) nella misura in cui, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue, la giurisprudenza Cedu serva ad individuare i criteri per riconoscere violazioni del principio comunitario del giusto processo, come modo necessario di attuazione del diritto a un ricorso effettivo, nelle materie di interesse comunitario (applicazione di norme comunitarie o riconoscimento di libertà comunitarie); d) nella ulteriore misura riflessa in cui la portata del principio comunitario del giusto processo costituisca parametro per la costituzionalità dei processi interni, allo scopo di evitare discriminazioni alla rovescia (tutela dei diritti interna inferiore a quella dei diritti comunitari); e) nella misura in cui, mutando nel futuro la giurisprudenza Corte Edu, tali principi divengano direttamente applicabili alla materia tributaria.

Venendo quindi alla giurisdizione tributaria italiana può dirsi che i giudici tributari sono⁴³: a) specializzati, nel senso che conoscono esclusivamente di questioni tributarie⁴⁴; b) non professionali, nel senso, comunemente inteso, per cui tale attività non costituisce la attività principale; c) selezionati da categorie professionali che dovrebbero garantire competenza, sulla base di un concorso per titoli⁴⁵; d)

⁴¹ Corte Edu, 24 maggio 1989, *Hauschildt v. Danemark* ha ritenuto vizianti le partecipazioni al giudizio sulla applicazione di misure cautelari personali che si fondano sui gravi indizi di colpevolezza.

⁴² Corte Edu, 22 aprile 1994, *Saraiva de Carvalho v. Portugal*, § 38.

⁴³ Sul punto sia consentito un rinvio a MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 861 e Bodrito, *Terzietà e imparzialità del giudice*, in Bodrito – Fiorentin – Marcheselli – Vignera, *Giusto processo e riti speciali*, Milano, 2009, 398 ss.

⁴⁴ Specializzazione ribadita e presidiata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, sia pure attraverso il percorso indiretto del divieto della istituzione di giudici speciali, che vieta l'attribuzione ai giudici speciali esistenti (tra cui le commissioni tributarie) di materie nuove (quelle non tributarie): es. C. Cost. 24 ottobre 2008, n. 130.

⁴⁵ Titoli rappresentati da svolgimento di attività professionali e valutati, per l'ammissione, con punteggi rigidi e predefiniti. La relativa disciplina si trova nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. I presidenti della Commissioni Provinciali

con un regime analitico di incompatibilità; e) nominati⁴⁶ e retribuiti dal Ministero dell'Economia e assistiti da personale amministrativo inquadrato in tale ministero.

Seguendo la falsariga tracciata sopra, in base alla giurisprudenza Corte Edu, non sembrano esservi ragioni di perplessità quanto alle **modalità di selezione**. E' vero che il provvedimento di nomina è su proposta ministeriale che proviene dal Ministero cui afferisce la struttura, sia pure autonoma (le Agenzie) i cui atti sono soggetti al controllo giurisdizionale, ma tale atto è sostanzialmente dovuto, in esito a una selezione che è resa oggettiva da criteri predeterminati e di efficacia predeterminata (i punteggi sono previsti a priori in modo prevedibile e oggettivo)⁴⁷.

Allo stesso modo, la stessa scelta di istituzione e mantenimento di tale corpo di **giudici speciali** appare giustificata, alla luce della giurisprudenza di Strasburgo, dalla oggettiva particolarità della materia⁴⁸.

Conforme alla giurisprudenza della Corte Edu⁴⁹, la previsione di un giuramento dei giudici tributari⁵⁰.

Supera il test europeo anche l'insieme delle regole di **assegnazione dei giudici** ai singoli organi giudiziari⁵¹, atteso che il meccanismo, obiettivo, di selezione concorsuale, concerne le varie sedi giudiziarie e non vi è pertanto un potere superiore di dislocazione⁵². Quanto poi alla formazione delle sezioni e dei collegi e alla assegnazione dei giudici ai singoli collegi la legge prevede alcune garanzie, anche mediante il rinvio alle circolari predisposte in materia dall'organo di autogoverno (Consiglio di presidenza della giustizia tributaria)⁵³.

Un poco più articolato è il profilo della valutazione di **preparazione giuridica**. Secondo quel che sopra si diceva, la Corte Edu ritiene non incompatibile con la sussistenza di indipendenza e imparzialità la circostanza della assenza di preparazione giuridica di alcuni componenti dell'organo giudiziario⁵⁴ mentre lo sarebbe l'assenza di garanzie di preparazione tecnica di esso nel suo complesso.

(di primo grado) e regionali (di secondo grado) sono nominati tra i magistrati ordinari, ovvero amministrativi o militari, in servizio o a riposo.

⁴⁶ I componenti delle commissioni tributarie sono nominati con decreto del presidente della repubblica su proposta del Ministro delle finanze previa deliberazione del consiglio di presidenza (art. 9, comma 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545).

⁴⁷ Appaiono pertanto rispettati i requisiti risultanti, in vario modo, dalla giurisprudenza Corte Edu: Corte Edu, 28 giugno 1984, *Campbell and Fell v. the United Kingdom*, e anche 27 aprile 2000, *Loyen v. France*; 26 agosto 2004, *Filippini v. San Marino*; 15 novembre 2007, *Galstyan v. Armenia*. Similmente, Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France*.

⁴⁸ Corte Edu, 21 giugno 2011, *Fruni v. Slovakia*

⁴⁹ Rileva, tra altri elementi che conducono a un giudizio di violazione del principio di indipendenza, la mancanza della previsione di un giuramento di fedeltà alla legge Corte Edu, 3 febbraio 2009 *Dauti v. Albania*. Al contrario, ne valorizza la presenza per rafforzare un giudizio di indipendenza Corte Edu, 13 gennaio 2009, *Taxquet v. Belgium*

⁵⁰ D. lgs. 545/1992.

⁵¹ Corte Edu, 6 settembre 2005, *Salov v- Ukraine* § 83 in un caso in cui la formazione della composizione delle Corti inferiori era rimessa a una Corte superiore.

⁵² D. lgs. 545/1992, art. 9, comma 2.

⁵³ D. lgs. 545/1992, art. 6.

⁵⁴ Corte Edu, 3 luglio 2012, *İbrahim Gürkan v. Turkey*, § 18”

I requisiti di accesso e composizione delle Commissioni sembrano complessivamente in linea con tali indicazioni, ancorché qualcosa possa e debba probabilmente essere migliorato. I giudici delle commissioni tributarie sono nominati⁵⁵, tra l'altro, tra: *a*) i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, e gli avvocati e procuratori dello Stato a riposo; *b*) i dipendenti civili dello Stato, o di altre amministrazioni pubbliche in servizio o a riposo, purché, tra l'altro, in possesso di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente; *c*) gli ufficiali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo; *d*) coloro che sono iscritti negli albi dei ragionieri e dei periti commerciali; *e*) coloro che, in possesso del titolo di studio ed in qualità di ragionieri o periti commerciali; *f*) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili; *g*) coloro che hanno conseguito l'abilitazione all'insegnamento in materie giuridiche, economiche o tecnico-ragionieristiche; *h*) coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio; *i*) gli iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei periti edili, dei periti industriali, dei dottori in agraria, degli agronomi e dei periti agrari.

Pur non potendo ritenersi in assoluto che non sia garantita l'indipendenza sotto il profilo della preparazione tecnica (tenuto anche conto dei criteri più selettivi di individuazione dei presidenti e presidenti di sezione, art. 3 d. lgs. 545/1992), qualche ragione di perplessità indubbiamente esiste.

Di tale elencazione colpisce, infatti, l'ampiezza e il riferimento a categorie che non paiono avere alcuna connessione con la materia tributaria (ad esempio, dipendenti civili dello Stato), perplessità che è destinata ad aumentare sol che si consideri che il sistema dei punteggi di cui alla tabella E allegata al testo legislativo in esame non differenzia assolutamente, favorendole, le esperienze professionali che concernano il diritto tributario, fino al paradosso che un professore ordinario di diritto tributario può essere agevolmente sopravanzato, per ragioni di anzianità, da un cancelliere privo di qualsivoglia esperienza specialistica.

E' sommamente opportuno, a correzione di tali ragioni di perplessità, che abbiano sempre maggiore spazio e cogenza i meccanismi di **aggiornamento professionale**, idonei a colmare eventuali lacune, iniziali o acquisite.

In linea con la giurisprudenza Corte Edu il profilo della **inamovibilità del giudice**⁵⁶. Quanto ai **trasferimenti**, essi avvengono a domanda e nel rispetto di requisiti prestabiliti e oggettivi⁵⁷. Quanto alla **decadenza dalle funzioni**, essa è sì pronunciata con decreto del Ministro preposto al plesso amministrativo che emette gli atti oggetto di controllo (il che potrebbe generare apprensione), ma sulla base di una delibera dell'organo di autogoverno e in casi previsti dalla legge⁵⁸.

Non paiono esistere problemi quanto alla **immutabilità del giudice** la sua sostituzione può avvenire solo in caso di impedimenti o ragioni oggettive.

Interessante rilevare che, per certi versi e al contrario, potrebbe essere considerato pericoloso per la garanzia di indipendenza e imparzialità il protrarsi per un tempo eccessivo dell'esercizio delle funzioni in piccole realtà locali. Questo eventuale rischio può essere prevenuto con la individuazione di tempi di incarico appropriati. Su questo punto si deve segnalare una disciplina un po' tormentata. Il tempo di permanenza massima del giudice nella stessa commissione tributaria, originariamente di nove anni, nel 2004 è stato inopportunamente allungato a ben undici anni⁵⁹. Il Consiglio di Presidenza della

⁵⁵ D. lgs. 545/1992, artt. 4 e 5.

⁵⁶ Corte Edu, 3 marzo 2005, *Brudnicka and Others v. Poland*.

⁵⁷ D. lgs. 545/1992, art. 11, commi 4 e 5.

⁵⁸ D. lgs. 545/1992, art. 12

⁵⁹ Art. 11, comma 1 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come novellato dall'art. 8, comma 1 d.l. 29 novembre 2004, n. 282, in vigore dallo stesso 29 novembre 2004 e fino al 27 dicembre 2004. V'è coincidenza tra durata delle funzioni e permanenza nella stessa Commissione. Il prolungamento costituisce anche la risposta ad un rilevante problema organizzativo, ovvero la contemporanea scadenza dell'incarico novennale alla medesima data del 31 marzo 2005 di

Giustizia tributaria aveva invece prospettato l'introduzione dell'incarico a tempo indeterminato⁶⁰, accompagnata, come cautela, dalla periodica rotazione dei magistrati tra le varie sezioni della Commissione di appartenenza⁶¹. Poco dopo, nello stesso anno 2004, si è ritenuto di trovare una più acconcia durata nel termine di dieci anni⁶². Infine, nel 2005, è stato dato l'assetto vigente, che recepisce le indicazioni del Consiglio di Presidenza sancendo che i presidenti di sezione, i vice presidenti e i componenti delle commissioni tributarie non possono essere assegnati alla stessa sezione della medesima commissione per più di cinque anni consecutivi⁶³.

Neppure possono esservi frizioni con la giurisprudenza di Strasburgo quanto al **criterio di assegnazione delle cause** atteso che si è ritenuta legittimo che esso non non predeterminato e obiettivo, ma affidato alla discrezionalità del Presidente⁶⁴. Ciò non toglie che criteri predeterminati siano opportuni e che sia opportuno che essi abbiano carattere oggettivo.

Delicato e complesso il profilo della tutela da **pressioni esterne**. Non paiono in effetti esservi profili di attentato diretto alla indipendenza del giudice tributario. Esso non è un pubblico impiegato⁶⁵ e nell'esercizio di funzioni giurisdizionali non esiste alcuna gerarchia, ai sensi dell'art. 101 Cost.⁶⁶.

Appare pertanto tutelata, almeno in prima battuta, sia l'indipendenza esterna che quella interna del giudice tributario⁶⁷. Con essa non è incompatibile il semplice riconoscimento di un potere di vigilanza disciplinare del Presidente della Commissione (art. 15 d. lgs. 545/1992), mentre potrebbe essere un attentato alla dipendenza il malgoverno, illegale, di tale potere, da parte del Presidente.⁶⁸

Né problemi evidenti sembrano emergere dallo statuto della **responsabilità disciplinare** del giudice tributario, nel relativo procedimento appaiono provvedimenti e competenze ministeriali (potenzialmente pericolose, se accompagnate da poteri sostanziali) ma sempre presidiate dall'intervento del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria⁶⁹.

I meccanismi concorsuali accompagnati da un sufficiente riferimento a parametri oggettivi sembrano escludere pericoli per la indipendenza anche quanto alla **progressione in carriera**, che, peraltro, nella giurisdizione tributaria, corrisponde esclusivamente, in senso formale, al passaggio dalle funzioni di componente a quelle di presidente di sezione o presidente, ovvero al passaggio alle funzioni presidenziali dell'organo di secondo grado. Non costituisce invece evidentemente progressione il

circa i 4/5 del totale dei giudici tributari italiani. Si temeva che i tempi necessari per l'espletamento di un conseguente maxi-concorso avrebbero potuto determinare il blocco dell'attività giurisdizionale.

⁶⁰ Salvo il rispetto del limite di anzianità con il compimento del 75° anno di età.

⁶¹ CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione al Ministro dell'economia e delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria per l'anno 2003*, par. 4.1, in http://www.diritto.it/sentenze/giustizia_tributaria/rel_giust_03.pdf

⁶² Novella recata dall'art. 8, comma 1, d.l. 29 novembre 2004, n. 282, convertito con modificazioni, in vigore dal 28 dicembre 2004 al 2 dicembre 2005.

⁶³ Nuovo testo dell'art. 11, comma 3, d.lgs. 545/96 recato dall'art. 3bis, comma 2, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, in vigore dal 3 dicembre 2005.

⁶⁴ Corte Edu, 9 ottobre 2008, *Moyseiev v. Russia*.

⁶⁵ D. lgs. 545/1992, art. 11, comma 1: "La nomina a una delle funzioni dei componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego."

⁶⁶ Lo ribadisce ad esempio la risoluzione n. 2 dell'8 febbraio 2011 del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

⁶⁷ Corte Edu, 6 ottobre 2011, *Agrokompleks v. Ukraine*; Corte Edu, *Khrykin v. Russia*, 19 aprile 2011.

⁶⁸ Corte Edu, *Khrykin v. Russia*, 19 aprile 2011.

⁶⁹ La responsabilità e il procedimento disciplinare sono previsti dagli articoli 15 e 16 d. lgs. 545/1992.

trasferimento a sedi più gradite, ugualmente subordinato a meccanismi concorsuali con un sufficiente grado di oggettività⁷⁰.

Idonea a superare il test Cedu anche la regolamentazione **dell'organo di autogoverno della magistratura tributaria**⁷¹. Esso infatti appare fornire (e godere) di adeguate garanzie sia quanto ai meccanismi di selezione, regole di funzionamento, *status*, autonomia⁷².

Se fino a qui non si sono rilevate significative tensioni tra il principio di indipendenza e la regolamentazione della giustizia tributaria, motivi di apprensione sorgono invece ove si guardi non a profili di regolamentazione diretta dello status del giudice tributario, ma a profili, più generali, dell'inquadramento di tale giurisdizione.

Desta la massima attenzione il fatto che la Giustizia tributaria sia inquadrata, attraverso una apposita Direzione, in uno dei Dipartimenti del Ministero dell'Economia e delle Finanze e che, addirittura, si tratti dello stesso Dipartimento delle Finanze nel quale si trovano altre Direzioni, equiordinate, quali la *Direzione agenzie ed enti della fiscalità*, la quale ultima è, ad esempio: "*Analizza e coordina gli aspetti della gestione trasversali alle Agenzie anche in relazione alle attività progettuali ed elabora metodologie e linee guida in materia di pianificazione e monitoraggio.*"

Questo inquadramento e assimilazione genera in effetti non poche perplessità: la giustizia tributaria è inquadrata, sia pure con garanzie di autonomia previste da norme dirette, nello stesso plesso ministeriale dell'amministrazione che emana gli atti da controllare e la articolazione amministrativa che vi è preposta è "parallela" a quella preposta alle Agenzie che emanano gli atti da controllare.

Non solo, esaminando le funzioni attribuite a tale Direzione della Giustizia tributaria emergono alcuni profili che paiono ugualmente poco armonici con una apparenza di indipendenza, nel senso lumeggiato dalla Cedu. Tra i compiti dei vari uffici in cui si articola la Direzione si trovano, infatti, i seguenti. Ufficio I: "*supporto per l'assegnazione degli obiettivi ai dirigenti delle segreterie delle Commissioni tributarie e della Segreteria del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria e per la valutazione dei relativi risultati.*". Ufficio II: "*Cura la rilevazione e l'esame delle questioni di rilevante interesse o di ricorrente frequenza nelle controversie tributarie. Analizza le pronunce giurisdizionali e segnala agli enti impositori, alle società di riscossione e all'organo di autogoverno dei giudici tributari i casi in cui non vi sia un univoco orientamento giurisprudenziale, anche al fine di assicurare la coerenza nell'applicazione delle norme tributarie da parte degli enti stessi, nel rispetto dei principi di equità, semplicità e omogeneità di trattamento sanciti dalla legge 27 luglio 2000, n. 212. Predisporre, in collegamento con l'Ufficio del coordinamento legislativo, le relazioni all'Avvocatura Generale dello Stato in materia di equa riparazione in caso di eccessiva durata del processo, ai sensi della Legge 24 marzo 2001, n. 89.*" Ufficio III "*Cura la gestione dei provvedimenti di nomina, di decadenza e di irrogazione di sanzioni disciplinari relativi al personale giudicante delle Commissioni Tributarie, ferme le competenze del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Cura la gestione del contenzioso relativo ai provvedimenti emanati nei confronti dei giudici tributari innanzi alla giurisdizione competente. Assicura il supporto alla formazione permanente dei giudici attraverso la Scuola Superiore dell'economia e delle finanze. Analizza le istanze e le proposte di aggiornamento dell'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria*". Ufficio V: "*Assicura l'analisi organizzativa dell'attività delle segreterie delle Commissioni Tributarie e propone misure per eventuali adeguamenti necessari ad assicurare l'efficienza, l'efficacia, la trasparenza e l'imparzialità dell'attività svolta dagli Uffici. Svolge attività di vigilanza e di ispezione, con il supporto degli altri Uffici della Direzione, sulle segreterie delle Commissioni Tributarie*". Ufficio VI "*Assicura la gestione del rapporto di lavoro del personale dirigente e non dirigenziale delle segreterie delle Commissioni tributarie e del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria compreso il trattamento giuridico. Definisce, in raccordo con il Dipartimento dell'amministrazione generale del personale e dei servizi, le procedure di mobilità interna ed esterna del personale. Applica i sistemi di valutazione delle prestazioni, del potenziale e delle posizioni del personale dirigenziale e non dirigenziale, nonché i sistemi di incentivazione. Assicura il supporto alla programmazione della copertura del fabbisogno delle risorse umane. Effettua la ricerca e la selezione del*

⁷⁰ Corte Edu, 9 novembre 2006, *Sacilor Lormines v. France*; Corte Edu, 6 settembre 2005, *Salov v- Ukraine* § 83.

⁷¹ Corte Edu, 5 febbraio 2009, *Olujic v. Croatia*

⁷² D. lgs. 545/1992, artt. 17 – 29 bis.

personale e cura, in raccordo con il Dipartimento dell'amministrazione generale del personale e dei servizi, la gestione delle procedure finalizzate al reclutamento e l'approvazione delle graduatorie di assunzione. Assicura la gestione della formazione, anche sulla base delle priorità e delle esigenze espresse dalle strutture.”

Ne discende, limitandosi a considerare gli aspetti più eclatanti che dipende dall'Amministrazione che emana gli atti da controllare: la selezione, formazione, assegnazione, vigilanza, determinazione dello stato giuridico economico, determinazione degli obiettivi, valutazione della produttività, progressione in carriera e giudizio disciplinare del personale amministrativo preposto alla giustizia tributaria e sovrintende alla organizzazione dei relativi uffici.

Ciò pare, in evidente contrasto con il canone di indipendenza, anche apparente, di cui alla Cedu: il personale che costituisce il delicato e indefettibile supporto per lo svolgimento della attività giurisdizionale appare completamente “nelle mani” del soggetto autore degli atti oggetto di giudizio. Ciò non comporta probabilmente un effettiva lesione della indipendenza della giurisdizione tributaria ma, sicuramente esclude che di indipendenza vi sia apparenza. E ciò come sopra visto, costituisce violazione del canone di indipendenza e imparzialità secondo la giurisprudenza della Corte di Strasburgo.

Si tratta di preoccupazioni non sfuggite all'organo di autogoverno. Nel passato, ne è stata testimonianza la Relazione per l'anno 2000 dello stesso Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, che così afferma: “la collocazione del personale degli uffici di segreteria nell'amministrazione finanziaria finisce per determinare condizionamenti, anche involontari, comunque non corrispondenti alla funzione di garanzia imparziale della giurisdizione e alla *par condicio* delle parti nel processo”⁷³. La Relazione prosegue individuando alcune fattispecie problematiche sotto il profilo dell'imparzialità e, tra esse, quella dei frequenti trasferimenti di personale da uffici finanziari alle Commissioni, per cui può capitare che chi abbia fatto parte del reparto che ha svolto l'attività accertativa si trovi a coadiuvare il giudice che deve vagliare la legittimità degli atti d'accertamento frutto di detta attività. La Relazione per l'anno 2003⁷⁴, poi, lamenta che la dipendenza del personale delle commissioni e degli uffici dal Dipartimento per le politiche fiscali, “oltre a non tener conto della specificità dei compiti del personale amministrativo delle commissioni, appare anche penalizzante rispetto alle aspirazioni di carriera e all'acquisizione della specifica professionalità richiesta”. E si è detto che la preparazione è strumentale all'imparzialità⁷⁵.

Tale impressione di apparente dipendenza esce rafforzata dalla previsione di relazioni e competenze che appaiono ancora più anomale o allarmanti, quali ad esempio: a) il fatto che tra compiti della Direzione vi sia l'osservazione della giurisprudenza dei giudici tributari, con potere di segnalazione di essa al Consiglio di Presidenza; b) che la Direzione curi i provvedimenti sullo Status dei Giudici, sia pure determinati da organi indipendenti; c) che essa segua il contenzioso eventualmente instauratosi con i giudici; d) che essa supporta la formazione professionale dei giudici.

Ciascuno di tali profili appare in evidente frizione con la necessaria apparenza di indipendenza del giudice tributario. L'osservazione degli orientamenti giurisprudenziali è sì finalizzata, nelle indicazioni, a garantire l'uniformità della giurisdizione. Ma non è chi non veda che la funzione nomofilattica appartiene, propriamente, alla Corte di Cassazione e che questo potere di segnalazione, da parte di organi dell'Amministrazione che emana i provvedimenti impugnati all'organo, sia pure autonomo, investito anche del potere disciplinare appare non del tutto giustificabile.

Gli altri elementi sono la conseguenza dell'inquadramento del giudice tributario nel plesso della amministrazione finanziaria, che costituisce una evidente ragione di grave preoccupazione per la

⁷³ Citazione riportata da FERLAZZO NATOLI, *Contenzioso tributario e finanza pubblica*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale – Studi per il centotrentantennio*, a cura di G. Paleologo, Giuffrè, Milano, 2005, 192-193.

⁷⁴ In http://www.diritto.it/sentenze/giustizia_tributaria/rel_giust_03.pdf.

⁷⁵ La Relazione per il 2003 afferma altresì “una organizzazione autonoma del personale amministrativo delle Commissioni [...] si impone addirittura per garantire, anche nel momento organizzativo della funzione giudicante (oltre che in quello decisionale) la necessaria indipendenza dell'organo giudicante, in relazione agli effetti condizionanti che le strutture possano produrre sull'esercizio della giurisdizione” (CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Relazione al Ministro dell'economia e delle finanze sull'andamento della giustizia tributaria per l'anno 2003*, in http://www.diritto.it/sentenze/giustizia_tributaria/rel_giust_03.pdf).

apparenza di indipendenza del relativo ordine giudiziario. Sembra, in effetti, che sussista anche sotto questo profilo una situazione non di effettiva dipendenza ma, quanto meno, di non apparente indipendenza, contraria ai principi Cedu.

Da valutare con attenzione il profilo della **autonomia di gestione finanziaria** dell'organizzazione giudiziaria, tenuto conto del fatto che, come sopra rilevato, la Corte Edu ha censurato un sistema nel quale era l'organizzazione ministeriale, una volta determinata, a monte, l'entità dello stanziamento annuale, a provvedere alla gestione quotidiana dei mezzi finanziari⁷⁶.

Anche sotto questo profilo non mancano corpose perplessità. E' infatti all'Ufficio VIII organicamente rientrante nel Dipartimento delle Finanze (e quindi a pieno titolo nella struttura organica del Ministero della Economia e delle Finanze) che spettano i compiti seguenti: *“Assicura la gestione amministrativo-contabile dei capitoli di spesa delle Commissioni Tributarie, ivi compresi quelli relativi al personale giudicante. Assicura la gestione delle attività connesse all'elaborazione dello stato di previsione della spesa, dell'assestamento e del consuntivo. Monitora lo stato di avanzamento del fabbisogno dei capitoli di spesa. Cura il trattamento economico fondamentale ed accessorio, ivi compresi i buoni pasto, del personale delle Commissioni Tributarie. Elabora la programmazione dei fabbisogni delle risorse strumentali e logistiche. Amministra le spese per manutenzione edile ed impiantistica, per manutenzione apparecchiature, per forniture di beni e servizi. Supporta la Direzione sistema informativo della fiscalità, per l'individuazione del fabbisogno di beni e servizi informatici delle Commissioni tributarie. Gestisce le risorse finanziarie relative ai contratti di locazione e il pagamento dei relativi oneri accessori per gli immobili in uso alle Commissioni Tributarie. Svolge funzioni di indirizzo e vigilanza sui consegnatari delle Commissioni Tributarie per assicurare la gestione unitaria in materia di utilizzo delle risorse e degli approvvigionamenti. Aggiorna la banca dati del personale nelle materie di competenza.”*

In proposito è interessante rilevare come l'Ufficio studi del Dipartimento delle Finanze, nel dossier relativo a *“Il bilancio di previsione per il 2013 - A.C. 5535 - Elementi per l'istruttoria legislativa - Profili di competenza della VI Commissione”* con riguardo al Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2013 e bilancio pluriennale per il triennio 2013-2015" riferisce alla Commissione Finanze che *“Gli stanziamenti relativi alla “Giustizia tributaria” sono stati, sino all'esercizio 2012, ricompresi nell'ambito della Missione “Politiche economico-finanziarie e di bilancio”, Programma “Regolazione giurisdizione e coordinamento del sistema della fiscalità”. Nel bilancio 2013 è stato creato il nuovo programma “Giustizia tributaria” nell'ambito della missione n. 27 “Giustizia”, con creazione di nuovi capitoli e trasferimento delle risorse dagli originari capitoli.”*

Non sembra tuttavia che sia garantita in alcun modo, nella apparenza, che è comunque decisiva ai fini della giurisprudenza Cedu, la necessaria indipendenza della giustizia tributaria.

Ugualmente, non pare superare il test di compatibilità con la Cedu il **trattamento economico** del giudice tributario⁷⁷. E ciò sotto un duplice profilo. Da un lato esso è determinato con provvedimento della stessa amministrazione i cui provvedimenti sono soggetti al controllo giurisdizionale, dall'altro esso non appare determinato in misura adeguata⁷⁸.

Sotto il primo profilo la non apparente indipendenza risulta addirittura marchiana se si osserva che *“La liquidazione dei compensi è disposta dalla direzione regionale delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede la commissione tributaria di appartenenza ed i pagamenti relativi sono fatti dal dirigente responsabile della segreteria della commissione, quale funzionario delegato cui sono accreditati i fondi necessari.”* Il compenso è determinato dal

⁷⁶ Corte Edu, 27 novembre 2008, *Miroshnik v. Ukraine*

⁷⁷ Per il passato si può vedere la Relazione del Consiglio di Presidenza per l'anno 2000 così si legge: *“Oggi ad un giudice viene corrisposto un compenso di lire 500.000 lorde mensili ed un compenso variabile di circa 37.000 lire lorde per ogni ricorso deciso, elevato a 43.000 lire lorde per i ricorsi dei quali è anche relatore. La previsione di un compenso fisso di lire 1.000.000 lorde mensili ed un compenso variabile rispettivamente di 70.000 lorde e di circa 75.000 lire lorde per i ricorsi decisi e per quelli dei quali è anche relatore renderebbe, del resto, i compensi dei giudici tributari più omogenei a quelli degli altri giudici onorari”*. Nella Relazione per il 2001 si dà atto dell'incremento dei compensi ma ancora ci si doglia che *“la funzione del giudice tributario risulta meno considerata se si prendono a paragone i compensi spettanti agli altri giudici onorari”*. (riportato in FERLAZZO NATOLI, *Contenzioso tributario e finanza pubblica*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale – Studi per il centoquarantennio*, a cura di G. Paleologo, Giuffrè, Milano, 2005, 187-188, il quale osserva che comunque *“ogni adeguamento risulterebbe presumibilmente assai inferiore al carico complessivo per il Bilancio qualora si fosse in presenza di giudici di ruolo”*).

⁷⁸ D. lgs. 545/1992: Art. 13.

vertice della amministrazione controllata, la liquidazione è disposta dall'organo cui sono imputabile la più gran parte degli atti impugnati e il pagamento effettuato materialmente dall'organo ausiliario del giudice, istituzionalmente dipendente dalla amministrazione controllata.

Sotto il secondo profilo, rammentato che, è stato ritenuto contrario al principio di indipendenza che elementi decisivi per il **mantenimento di un tenore di vita decoroso del giudice** dipendessero da scelte gestionali della autorità governativa⁷⁹, appare evidente che la corresponsione ai giudici tributari di compensi non adeguati mette a serio rischio l'immagine di relativa indipendenza e soprattutto imparzialità verso l'esterno.

⁷⁹ Corte Edu, 27 novembre 2008, *Miroshnik v. Ukraine*