

DEONTOLOGIA ED ETICA GIUDIZIARIA: ALCUNE RIFLESSIONI IN MARGINE ALLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA (*)

Mi limiterò a fare due rapidi flash sul tema di mia pertinenza. Parlerò in particolare delle regole deontologiche e dell'etica nel processo tributario considerandole, prima, nell'ottica del difensore e, poi, in quella del giudice.

1. - *Nell'ottica del difensore.*

La norma da considerare al riguardo è quella dell'art. 12 del d.lgs. n. 546 del 1992 che riguarda l'assistenza tecnica e cioè l'obbligo che le parti si muniscano di un difensore abilitato che garantisca, appunto, l'assistenza tecnica.

1.1. - Ai sensi di tale norma i difensori abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie sono:

a) quelli appartenenti a categorie di professionisti (avvocati, commercialisti, ragionieri ecc.) la cui abilitazione è legata alla condizione di essere iscritti nei relativi albi professionali;

b) altri professionisti appartenenti a diverse categorie, i quali, in attesa dell'adeguamento da parte della nostra legislazione alla direttiva comunitaria sulla materia, o sono iscritti in appositi albi da tenersi presso la Direzione Regionale delle entrate (non ancora istituiti) o, comunque, hanno alcune caratteristiche che non sono però quelle dell'iscrizione in appositi albi professionali o in altri albi o registri.

In questa situazione, gli unici professionisti tenuti nel processo tributario all'applicazione di un vero e proprio codice deontologico sono, per quanto mi risulta, gli iscritti nell'albo degli avvocati. Solo l'iscrizione in questo albo, infatti, consente l'applicazione di tale codice con carattere di vincolatezza, sempre che, beninteso, si accetti quella tesi - che allo stato mi sembra prevalente - secondo cui le norme deontologiche sono norme giuridiche vincolanti che trovano il loro fondamento nell'art. 12 della legge professionale forense (che impone agli avvocati

(*) Testo rivisto della relazione svolta dall'autore a Roma il 15 gennaio 1999 presso l'Accademia dei Lincei nell'ambito del convegno internazionale su «Etica e deontologia giudiziaria». La relazione verteva sul tema «La deontologia giudiziaria nella giurisdizione tributaria».

di adempiere il loro ministero con dignità e decoro), nell'art. 38 stessa legge professionale (che sottopone a procedimento disciplinare gli avvocati che mancano ai loro doveri di correttezza) e nel fatto che il potere disciplinare passa attraverso il controllo degli organi forensi e quello giurisdizionale della Cassazione a S.U..

Riguardo agli altri difensori menzionati nell'art. 12 d.lgs. n. 546, iscritti anch'essi in albi professionali, non sembra vigere invece, per quanto attiene alla assistenza giudiziaria, un codice deontologico che fissi specifici principi (vincolanti) in materia. «I comportamenti dovuti» in conseguenza del dovere generale di lealtà e probità fissati nella loro legge professionale non sono infatti elaborati con riferimento alla deontologia giudiziaria, ma costituiscono solo un'espressione di grandi principi morali – di dignità, lealtà e decoro – affidati alla esperienza e conoscenza di ciascuno. Si è, insomma, ancora in presenza di una giustizia interna e soggettiva, che molto faticosamente tenta di «incorporarsi» in norme vincolanti riconducibili – come è avvenuto per gli avvocati – ad un sistema organico e positivo di regole di deontologia giudiziaria su cui fondare il potere disciplinare dell'Ordine in materia. Ed è evidente al riguardo che senza una codificazione specifica – che nel rispetto del principio di legalità fissi anche per tali professionisti precisi principi deontologici in materia giudiziaria – è molto difficile costruire un senso etico comune e, soprattutto, fondare una potestà disciplinare conforme alla regola *nullum crimen nulla poena, sine lege*.

Ci sono poi i difensori, riguardo ai quali non c'è nemmeno la possibilità di fare riferimento a regole etiche fissate in leggi professionali e, comunque, elaborate dalla giurisprudenza che si è formata in materia disciplinare. Per questi la verifica etica del loro comportamento processuale, del loro rapporto con gli altri difensori e con le parti, è rimessa esclusivamente all'applicazione di principi generalissimi (e, molto difficilmente, alle regole dell'interpretazione, compresa l'analogia).

1.2. – Come si può subito rilevare, sono molto esigue le garanzie deontologiche applicabili all'attività defensionale svolta nel processo tributario: solo gli avvocati garantiscono il rispetto di regole inserite in un vero e proprio codice deontologico in materia giudiziaria. I commercialisti e i ragionieri hanno dei loro principi deontologici generali controllabili a livello disciplinare, che sono però applicabili più all'attività di consulenza e stragiudiziale che alla difesa in senso tecnico dinanzi ad organi giurisdizionali (1). Tutti gli altri difensori non hanno un vero e

(1) Le uniche norme di carattere non generale che riguardano i rapporti tra il commercialista e i magistrati sono le seguenti: «Art. 53) Nei rapporti con i magistrati, i membri delle commissioni tributarie e i funzionari della pubblica amministrazione il dottore commercialista si comporta con cortesia e rispetto delle pubbliche funzioni, senza assumere atteggiamenti in contrasto con la propria dignità professionale. Egli non deve sollecitare incarichi o favori di alcun genere; Art. 54) Il dottore commercialista che sia in rapporti di parentela o amicizia o familiarità con i soggetti di cui al 1° comma dell'art. 53 non deve

proprio codice deontologico, non hanno una legge professionale e non hanno una giurisprudenza disciplinare. Hanno solo la possibilità di richiamare e applicare in via interpretativa l'art. 88 c.p.c. e cioè di fare osservare i principi di probità e lealtà.

È evidente che il modo più corretto per rimuovere le discriminazioni indotte dalla diversità di categorie di difensori tecnici, sarebbe quello di affrontarle e dirimerle subito nel contesto di una più ampia riforma del processo tributario. Una tale riforma dovrebbe, da una parte, prevedere l'attribuzione delle controversie tributarie al G.O. o, meglio (con una modifica costituzionale), ad un giudice speciale *togato* e, dall'altra, comportare conseguentemente la garanzia di un sistema di difesa tecnica propria dei processi giurisdizionali più evoluti e più sperimentati e, quindi più «consona» — anche a livello etico — alla particolare qualificazione e tecnicità dei processi stessi ed alla delicatezza delle cause trattate. Il che non significa racchiudere necessariamente il novero dei difensori tra quelli iscritti all'albo o, comunque, nell'ambito ristretto di una corporazione autoreferenziale (con i vantaggi e gli svantaggi per gli utenti dell'essere essa tale), ma significa richiedere almeno a chiunque sia abilitato alla difesa tecnica — a qualunque categoria appartenga — il rispetto di specifiche regole deontologiche comuni, simili a quelle ora vigenti solo per gli avvocati (2).

1.3. — Ma questo è un discorso generale di riforma del sistema degli albi e delle garanzie etiche che appartiene al *de iure condendo* e che non è il caso di fare in questa sede. Sul piano concreto e del diritto positivo ci dobbiamo accontentare di porci la seguente domanda: si può dire, dopo la premessa appena fatta, che nel processo tributario il difensore non vincolato al rispetto del codice deontologico giudiziario abbia comunque ben chiara l'esistenza di regole minime invalicabili di comportamento poste nel superiore interesse della giustizia, le quali si aggiungono a quelle di diligenza, lealtà, correttezza e fedeltà derivanti dal contratto di consulenza o dal patto di assistenza stipulato con il cliente? Si può dire, cioè, che nello svolgimento dell'attività di difesa nel processo tributario anche i difensori non avvocati debbono rispettare quei principi generali di libertà, autonomia e indipendenza (da e rispetto al proprio cliente) necessari per attuare l'ordinamento *ai fini di giustizia e del primato di essa e che costituiscono il fondamento di ogni codice deontologico giudiziario*?

La risposta mi pare quasi sempre negativa. Questi principi richiedo-

utilizzare né sottolineare né vantare tale circostanza al fine di avvantaggiare l'esercizio della sua attività professionale».

(2) Sulle problematiche scaturite recentemente sul punto a seguito della recente iniziativa legislativa sull'ordinamento delle professioni v. R. Danovi, *La riforma dell'ordinamento forense nella prospettiva dell'avvocatura* e uno *Schema di progetto di legge sull'ordinamento delle professioni*, a cura di Sabino Cassese, ambedue pubblicati in *Rivista di diritto privato*, 1999, n. 4, 687 e 697.

no infatti un distacco dalla posizione del proprio cliente che spesso mancano nel difensore tecnico che non sia avvocato o, meglio, che sia un consulente aziendale dell'impresa. Si pensi soprattutto a tutti quei casi in cui la controversia si è prodotta proprio grazie al parere di tale consulente poi divenuto difensore o, addirittura, grazie alla scelta del responsabile amministrativo o fiscale dell'azienda stessa poi chiamato, essendone abilitato, a difenderla anche in sede contenziosa. In questi casi - e in ogni altro caso di questioni fiscali insorte in conseguenza di operazioni progettate da soggetti che sono poi gli stessi che difendono l'azienda - si può verificare una identificazione con gli interessi del cliente ed una personalizzazione della difesa che travalica il rispetto di tali principi generali. Voglio dire, cioè, che questa comunione sostanziale di interessi si pone inevitabilmente in contrasto proprio con quei principi di libertà, autonomia e indipendenza (da ogni condizionamento) che sono i cardini della deontologia professionale giudiziaria (civile e amministrativa): una cosa è, infatti, la difesa oculata, leale e attenta di un professionista non coinvolto personalmente nell'operazione fiscalmente contestata e una cosa è la difesa di chi tutela, oltre che gli interessi dell'azienda, per certi versi anche i suoi e cioè la sua competenza tecnica e il suo prestigio personale acquisiti all'interno dell'azienda stessa ed espressi nell'ideazione e costruzione dell'operazione poi «tacciata» dall'A.F. di evasione od elusione e dedotta in giudizio.

» A un soggetto così fortemente e straordinariamente coinvolto nell'interesse dell'azienda può venire anche la tentazione «di vincere - come diceva Macchiavelli - non solo per valore, ma anche con l'inganno», considerato che «vincere è sempre mirabile cosa».

Nella tipologia di controversie tributarie discusse dinanzi al giudice speciale possono emergere, insomma, due differenti situazioni a seconda della veste assunta dal difensore tecnico nella fase antecedente l'insorgere della controversia: in un caso, il difensore processuale - che, come è normale, non ha concorso egli stesso alla ideazione ed esecuzione dell'operazione contestata sul piano tributario - si limiterà a tenere un comportamento difensivo processualmente corretto e leale nella difesa del cliente attenendosi, quanto all'operazione contestata, alle informazioni e alle valutazioni fornitegli dagli amministratori che l'hanno posta in essere. Egli esperirà al meglio tutte le possibili eccezioni di rito o di merito che l'ordinamento gli consente mantenendo una posizione di distacco e di autonomia rispetto all'operazione oggetto dell'accertamento giudiziario. Nell'altro caso, invece, il difensore - che accomuna in sé anche le figure del rappresentante sostanziale ed organico della società e che ha contribuito a creare le situazioni contestate ed è in essa personalmente «coinvolto» - finisce per avere una posizione processuale più delicata e obblighi morali più impegnativi. Egli infatti, come difensore, ha solo i ricordati obblighi di correttezza e lealtà in sede processuale, ma - si è visto - come amministratore o (co)ideatore dell'operazione nella fase antecedente a quella contenziosa ha l'obbligo di rispettare la legge fiscale e di operare in buona fede per evitare che il soggetto da lui consigliato ponga in essere attività illegittime. La sua partecipazione ad un

operazione della cui illegittimità è consapevole non solo lo può rendere potenzialmente correo in eventuali reati fiscali (se questi dovessero sussistere ed essere accertati) e direttamente responsabile per l'applicazione di sanzioni amministrative, ma sul piano etico sicuramente non gli consente — allorché diviene difensore processuale — di svolgere la sua difesa con il dovuto distacco e l'autonomia richiesti dalle ricordate regole deontologiche.

La migliore riprova della delicatezza degli effetti che in tali casi si verrebbero a produrre in termini di incoerenza delle diverse discipline applicabili sta, ad esempio, nel fatto che un difensore che si trovasse nelle condizioni appena indicate violerebbe sicuramente le più importanti regole del codice deontologico da pochi mesi vigente (solo) per gli avvocati, senza che la violazione trovi una giustificazione nella diversità degli interessi da tutelare. Nel processo tributario, infatti, tali interessi non sono diversi da quelli emergenti negli altri processi giurisdizionali (civili o amministrativi). Penso alla regola fissata dall'art. 10, n. 1 di tale codice, secondo cui «l'avvocato non deve tener conto di interessi riguardanti le proprie sfere personali» e a quella dell'art. 14, secondo cui «le dichiarazioni in giudizio relative all'esistenza e all'inesistenza di fatti obiettivi che sono presupposto specifico per un provvedimento di un magistrato, e di cui l'avvocato abbia diretta conoscenza, devono essere vere». Ed ancora penso alla regola secondo cui «l'avvocato è tenuto a non utilizzare intenzionalmente atti e documenti falsi». In particolare «... il difensore non può assumere a verbale né utilizzare prove o dichiarazioni di persone informate sui fatti che sappia essere falsi». Come si vede, c'è materia abbondante per discettare sul ruolo del difensore tecnico non avvocato nel processo tributario, sulle tipologie dei difensori abilitati *ex art. 12 d.lgs. n. 546* e sui diversi profili etici e deontologici derivanti dall'appartenere all'una o all'altra categoria.

2. — *Nell'ottica del giudice tributario.*

2.1. — Lo «specifico» del processo tributario è che i giudici chiamati a risolvere le vertenze non sono togati. Ne conosciamo le ragioni: le commissioni tributarie solo recentemente hanno avuto il riconoscimento della loro natura pienamente giurisdizionale, dopo l'alternarsi di contraddittorie sentenze della Corte Costituzionale. La conseguenza di ciò è che, nonostante l'evoluzione normativa di questi ultimi anni, abbiamo ancora dei giudici tributari non togati che mal riescono ad adattarsi al loro ruolo di giudici indipendenti e cioè di quel giudice che deve giudicare non per scienza propria, ma in base alle prove dedotte *juxta alligata et probata* e applicando rigorosamente la legge.

Va ricordato al riguardo che le vecchie commissioni tributarie amministrative erano composte da tecnici indicati dalle corporazioni e, in genere, dai rappresentanti di categorie di contribuenti, operavano più come una giuria che come un collegio di giudici ed emettevano, di conseguenza, più dei *verdicti* che delle *sentenze*. Essi valutavano il fatto at-

traverso un giudizio di estimazione che raramente comportava la soluzione di problemi interpretativi. Ora che le commissioni tributarie hanno subito la sublimazione giurisdizionale si deve dire che, nonostante siano state dettate norme abbastanza precise sulle cause di ineleggibilità (art. 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 545 del 1992) e di incompatibilità (art. 7 stesso d.lgs.), tuttavia abbiamo ancora quali membri dei collegi giudicanti, insieme ai giudici ordinari e amministrativi, anche ragionieri, avvocati, commercialisti e via via fino ai dipendenti dell'A.F. in pensione e a tutti i soggetti indicati nei d.lgs. n. 545 e 546 che provengono dalle professioni e dalle categorie dei contribuenti.

2.2. - Ciò pone i ben noti e delicati problemi sul fronte dell'indipendenza e dell'imparzialità dei giudici tributari e della loro deontologia: nonostante che la Corte Costituzionale abbia, bontà sua, risolto con le ricordate sentenze tali problemi nel senso dell'aderenza alle norme costituzionali, si ha infatti spesso l'impressione, da una parte, di una certa difficoltà di tali soggetti a liberarsi dalla «scienza propria» e a giudicare secondo obiettività in base al devoluto e, dall'altra, che l'origine professionale dei membri del collegio possa spesso essere un fattore implicito e inconsapevole per decidere in senso contrario o favorevole all'A.F. e non, insomma, in termini di vera imparzialità e indipendenza. Così, il membro dipendente dall'A.F. sembra a volte tendere a giustificare certe carenze ed inefficienze amministrative e, perciò, ad utilizzare più frequentemente gli autonomi poteri istruttori della commissione, previsti dall'art. 7 del d.lgs. n. 546 più volte citato, per porre rimedio ai difetti istruttori dell'ufficio e sostituirsi ad esso andando spesso, nell'acquisizione delle prove, anche oltre i «limiti dei fatti dedotti dalle parti». E simmetricamente il membro professionista, seppure non svolgente l'attività di consulenza e difesa tributaria, è spesso portato, spontaneamente e inconsciamente, a scaricare nel suo giudizio lo stato di scontentezza, di insoddisfazione e di mancanza di fiducia verso l'attività accertatoria dell'A.F., conseguente anche alla sua esperienza professionale e di contribuente.

Di qui la preziosa (ma spesso insufficiente) funzione riequilibratrice del giudice ordinario o amministrativo, chiamato a presiedere le commissioni e le singole sezioni. A lui è rimesso di contemperare in via interpretativa - utilizzando gli strumenti che gli offre la legge e non la scienza propria - da una lato, la propensione dei componenti il collegio che provengono dall'A.F. a giudicare guardando soprattutto al merito e fondandosi su presunzioni di evasione non sempre tecnicamente fondate e, dall'altro, la tendenza dei componenti di estrazione professionale a privilegiare le eccezioni di rito e processuali (attinenti alla c.d. verità processuale) e cioè quelle eccezioni che trovano il loro *humus* più fertile proprio nelle disattenzioni amministrative e nella inefficienza burocratica.

Il fatto è che la difficoltà per i singoli componenti delle commissioni di «spogliarsi» delle loro origini professionali o dei loro interessi categoriali ripropone *mutatis mutandis* il problema dell'indipendenza e

imparzialità dei giudici. Voglio dire cioè che tale problema – risolto finora positivamente in termini costituzionali dalla ricordate sentenze «politiche» della Corte Costituzionale – si riaffaccia prepotentemente sul piano dei comportamenti e cioè sotto il diverso profilo del rispetto dei principi di deontologia giudiziaria da parte dei componenti non togati delle commissioni.

È del resto sul terreno dell'imparzialità, dell'autonomia e dell'indipendenza come valori costituzionali e come valori etici che si esalta, nel processo tributario, lo scontro tra l'amministrazione della giustizia concreta e l'applicazione del principio di legalità, tra la verità storica e la verità processuale, tra l'eccesso di formalismo e l'eccesso di sostanzialismo (equitativo); dove, a mio avviso, specie dopo la riforma del 1992, la regola centrale, lo spartiacque tra legalità e abuso non possono che essere dati in prima battuta dall'applicazione sempre più cogente e puntuale delle regole istruttorie poste dal codice di procedura civile. Il che è come dire dall'applicazione puntuale e indipendente delle regole e dei criteri che presiedono alla distribuzione dell'onere della prova e all'acquisizione rituale al processo delle prove, oltre che dalla attenta e imparziale verifica della razionalità delle prove indirette a favore del fisco.

È evidente che tali obiettivi potrebbero essere più agevolmente perseguiti se le controversie fossero amministrare da giudici tributari togati, per i quali appunto non solo il rispetto della deontologia giudiziaria, ma anche l'indipendenza e l'imparzialità appartengono – ancor più dei giudici a tempo limitato – alla fisiologia ed ai «fondamentali» dei loro doveri d'ufficio.

FRANCO GALLO