

LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA TRA CULTURA COSTITUZIONALE E ISTANZE EUROPEE: UNA RIFORMA INCOMPIUTA?*

di Chiara Doria**

Sommario. 1. Introduzione: i fattori esogeni ed endogeni che hanno influenzato la riforma della giustizia tributaria. – 2. La «speciale specialità» della giurisdizione tributaria. – 3. Il procedimento di riforma delle Commissioni tributarie e la spinta acceleratrice del PNRR. – 3.1. Le «varianti» della riforma. – 4. La riforma alla prova della condizionalità: un problema di sostenibilità costituzionale. – 5. Alcune prime conclusioni sul merito della riforma.

331

1. Introduzione: i fattori esogeni ed endogeni che hanno influenzato la riforma della giustizia tributaria. Con la recente l. n. 130/2022 (*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*), il legislatore, intervenendo in un settore rimasto a lungo in una dimensione di incompiutezza sotto il profilo costituzionale, ha voluto imprimere una nuova fisionomia agli organi di giustizia tributaria. Laddove si voglia valutare l'effettivo impatto della riforma, si deve però muovere da una constatazione: la stessa costituisce il risultato non solo dell'apporto dall'evoluzione giuridico-costituzionale del Paese, ma anche dalla spinta acceleratrice dell'Unione Europea.

È sotto questa lente che si intende, in questa sede, indagare l'argomento. In altri termini, l'analisi della «nuova» identità della giustizia tributaria verrà condotta tramite una riflessione sui fattori di natura endogena (quelli legati alla specialità della giurisdizione tributaria nella sua evoluzione culturale costituzionale) ed esogena (quelli dettati dal PNRR) che hanno concorso a determinare la modifica legislativa.

Difatti, la storia degli organi di giustizia tributaria è la storia di una giustizia «figlia di un Dio minore»¹, che ha subito nel corso del tempo «mutamenti gradualisti» e «parziali adeguamenti»², sino a giungere al d.lgs. n. 545/1992, rubricato *Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*. Quest'ultimo prevedeva un'organizzazione delle Commissioni tributarie da più parti considerata insoddisfacente³: oltre che incidere negativamente sulla qualità delle sentenze e sui tempi del processo, la disciplina destava diversi dubbi di costituzionalità, tanto che si è più volte cercato di intervenire col fine di

* Sottoposto a referaggio.

** Dottoranda di ricerca in Diritti e sostenibilità – Università del Salento.

¹ Anche a causa di un particolare modo di intendere le controversie tributarie che ritiene il dato tecnico economico spesso prevalente rispetto a quello giuridico. In tal senso, A. Carinci, *Giustizia tributaria: un cambiamento è necessario*, *Lavoce.info*, 26 luglio 2016.

² Così la Corte costituzionale nell'ordinanza n. 144/1998.

³ Tra gli altri, C. Glendi, *Riforma della giustizia tributaria: sempre in attesa dell'Almanacco nuovo!*, in *IPSOA Quotidiano*, 8 gennaio 2022; G. Ragucci, *Riforma della giustizia tributaria: perché è necessario un giudice professionale e specializzato*, in *IPSOA Quotidiano*, 26 marzo 2022; M. Villani, S. Villani, *Numeri (e criticità) della giustizia tributaria*, in *IPSOA Quotidiano*, 30 ottobre 2022.

rendere le previsioni in materia più conformi al dettato costituzionale⁴; ciò, senza che le diverse proposte riuscissero a trovare opportuna composizione in Parlamento. Una circostanza particolarmente gravosa, anche in ragione della duplice rilevanza rivestita dalla giurisdizione tributaria: sono note le connessioni tra il corretto funzionamento della giustizia tributaria e i fini di giustizia sociale che il dovere tributario si prefigge di conseguire ai sensi dell'art. 53 Cost., letto in combinato disposto con gli artt. 2 e 3, c. 2, Cost.⁵; altrettanto noti sono, poi, il nesso tra fiscalità e mercato⁶ e l'importanza che la giustizia tributaria riveste sul versante europeo, potendo la stessa influenzare il grado di attrattività dell'ordinamento italiano per gli investitori esteri⁷.

La situazione di stasi in cui versava l'assetto organizzativo-ordinamentale delle Commissioni si è protratta sino alla crisi pandemica, quando è stato approvato il *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR)*. È grazie allo strumento finanziario del *Next Generation EU*, il quale, come noto, poggia su una serie di valori condivisi al livello europeo⁸, che la giustizia tributaria ha potuto infine trovare stimolo per una trasformazione⁹ (*milestone* M1C1-35). È così divenuta oggetto di un procedimento composito che, oltre che fondarsi sulla specialità delle

⁴ Già pochi anni dopo l'adozione del d.lgs. n. 545/1992 vi furono infatti diverse proposte di razionalizzazione della disciplina (tra gli altri, i d.d.l. nn. 552/1996; 813/1966; 1242/1996; 1643/1996; 2435/1996; 2125/1997; 2261/1997; 2637/1997; 3074/1997; 3155/1997; 4130/1997; 3424/1998; 3766 (I rist)/1999; 6256/1999).

⁵ In ragione della vocazione solidaristica e redistributiva del dovere tributario, atta a realizzare fini di giustizia sociale oltre che di giustizia fiscale. Per un maggior approfondimento, si v. L. Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti fondamentali*, Milano, 1997, 196 ss.; Buzzacchi C., *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, 16 ss.; G. Marongiu, *Ezio Vanoni. Ministro delle Finanze*, Torino, 2016, 55. In particolare, sul nesso esistente tra la giustizia tributaria e diritti fondamentali, si v. A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, 197; L. Antonini, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, Modena, 2022, 25 ss.

⁶ In riferimento a questi ultimi, si v. M. Luciani, *Costituzione, tributi e mercato*, in L. Salvini, G. Melis, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, 27-36.

⁷ Così la *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, 30 giugno 2021, 26 ss. I fini di giustizia sociale paiono invece estranei all'ordinamento sovranazionale (perlomeno stando al contenuto dei Trattati istitutivi), considerata l'opzione che questo ha esercitato per una fiscalità «negativa». Si v., sul punto: F. Gallo, *Giustizia sociale e giustizia fiscale tra decentramento e globalizzazione*, in *Riv. Dir. trib.*, 10, 2004; P. Boria, *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, 110 ss. In un senso più ampio, è possibile anche evidenziare che la materia tributaria presenta una serie di interrelazioni con il mercato europeo. Sebbene non sia possibile in questa sede approfondire tali aspetti, basti qui richiamare le ricadute che i sistemi tributari dei singoli Stati membri possono avere in termini di libera circolazione delle merci (titolo II TFUE), nonché la loro capacità di influire sugli standard di concorrenza (art. 110 TFUE). Cfr., sul tema, C. Buzzacchi, *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*, Milano, 2011, 173 ss.

⁸ Tra cui quello, sino ad allora «dormiente», di solidarietà. L'espressione è di A. Apostoli, *La declinazione del principio di solidarietà nel PNRR*, in D. De Lungo, F. Saverio Marini (a cura di), *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, Torino, 2023, 162. Sulla presenza del principio di solidarietà nelle basi giuridiche dei Regolamenti adottati per far fronte all'emergenza pandemica, si v. N. Lupo, *Next Generation EU e sviluppi costituzionali dell'integrazione europea: verso un nuovo metodo di governo*, in *Dir. pub.*, 3, 2022, 734 ss. Sul rapporto tra solidarietà, mercato e sviluppo, si v., invece, V. Tondi della Mura, *Recovery Fund e Recovery Plan fra solidarietà, mercato e sviluppo: un equilibrio irrisolto*, in G. Corso, F. G. Scoca, A. Ruggeri, G. Verde (a cura di), *Scritti in onore di Maria Immordino*, vol. IV, Napoli, 2022.

⁹ È stato difatti rilevato che «La Pandemia verrà ricordata dai cultori del diritto tributario per aver contribuito definitivamente a tirare fuori la riforma della giustizia tributaria dalle secche in cui si era da tempo arenata». G. Melis, *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in [www.giustizainsieme.it](https://www.giustizainsieme.it/en/diritto-tributario/2584-la-legge-130-del-2022-lineamenti-general), <https://www.giustizainsieme.it/en/diritto-tributario/2584-la-legge-130-del-2022-lineamenti-general>.

D'altronde, è nota la capacità catalitica in termini di innovazione istituzionale del PNRR, nonché il fondamentale ruolo che lo stesso riveste ai fini dello sviluppo economico degli Stati membri. Si v., in tal senso: G. Piccirilli, *Il PNRR come procedimento euro-nazionale e la «fisarmonica» governativa*, in V. Di Porto, F. Pammolli, A. Piana (a cura di), *La fisarmonica parlamentare tra pandemia e PNRR*, Bologna, 2022, 140; P.C. Padoan, *Next Generation EU as a Growth Machine*, in *Astrid Rassegna*, 6, 2023.

Commissioni, ha dovuto tener conto anche del «valore aggiunto europeo» che il Regolamento n. 2021/241 (istitutivo del dispositivo per la *Ripresa e la Resilienza*) intende realizzare per il tramite delle riforme previste nei *Piani Nazionali*¹⁰.

2. La «speciale specialità» della giurisdizione tributaria. La giustizia tributaria, come noto, appartiene al novero delle cd. giurisdizioni speciali costituzionalmente innominate: giurisdizioni che, non menzionate espressamente in Costituzione, sono soggette ad una disciplina parzialmente diversa da quella prevista per la magistratura ordinaria, in ragione della peculiarità delle questioni trattate¹¹.

In particolare, le Commissioni tributarie (ora Corti di giustizia tributaria) furono istituite nel 1864 come organi appartenenti all'amministrazione finanziaria del nuovo Regno¹² ed erano composte da amministratori o giudici di tipo onorario¹³; solo successivamente transitarono nella sfera del potere giurisdizionale¹⁴. Le stesse presentavano già in origine i due tratti che hanno connotato gli organi deputati al controllo del corretto esercizio dell'attività impositiva nel corso degli anni¹⁵: la commistione con l'apparato deputato all'attività di gestione dei tributi e il carattere onorario dei loro componenti. Una particolarità che ha resistito all'entrata in vigore della Costituzione, alla novella del 1972¹⁶ (con cui la Corte costituzionale riconobbe definitivamente la natura giurisdizionale delle Commissioni¹⁷) e all'ultimo intervento di riordino del 1992, concorrendo a determinare quella che è stata definita da Cesare Glendi la «speciale specialità» della giurisdizione tributaria¹⁸.

Nello specifico, il d.lgs. n. 545/1992 prevedeva che la giurisdizione tributaria fosse esercitata da una magistratura cd. mista, di estrazione varia¹⁹. Il giudice tributario era un giudice onorario, nominato con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro delle finanze e previa deliberazione del Consiglio di presidenza (organo di autogoverno della

¹⁰ Infatti, «ugualmente a quanto accade nelle relazioni esterne», gli Stati membri «si vedono ora (almeno in linea di principio) collegati fondi europei e rispetto dei valori unionali». E. Cukani, *Condizionalità europea e giustizia illiberale: from outside to inside? I casi di Ungheria, Polonia e Turchia*, Napoli, 2021, 242.

¹¹ Per un maggior approfondimento, si v., N. Zanon, F. Biondi, *Il sistema costituzionale della magistratura*, Quarta edizione, Bologna, 2018, 149 ss.

¹² Art. 21, c. 1, l.n. 1830/1864. Il fine cui le Commissioni erano preposte era quello di «appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovuta dai contribuenti del comune o consorzio».

¹³ G. Scarselli, *La nuova magistratura tributaria*, in A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, Milano, 2022, 5.

¹⁴ Per un maggior approfondimento, si v. G. Zanobini, *La giustizia amministrativa*, Milano, 1937, 418 ss.

¹⁵ Nonostante i diversi interventi normativi in materia. In particolare, prima dell'entrata in vigore della Costituzione, si segnalano: la l. n. 2248/1865, all. E, che introdusse, accanto alla tutela prevista in sede amministrativa, una tutela in sede giurisdizionale, così dando vita ad un doppio sistema di tutela del contribuente; il R.D. n. 3023/1866, con cui venne istituita la Commissione centrale, che si affiancava alle esistenti Commissioni distrettuali e provinciali; la l. n. 1639/1936, con cui la nomina dei membri delle Commissioni, fino ad allora riservata agli organi rappresentativi locali, venne avocata al Governo. Cfr. G. Scarselli, *La nuova magistratura tributaria*, cit., 4 ss.

¹⁶ D.P.R. n. 636/1972 (*Revisione della disciplina del contenzioso tributario*).

¹⁷ La Corte, infatti, dopo aver inizialmente riconosciuto la natura giurisdizionale delle Commissioni (Corte cost. nn. 12/1957, 41/1957 e 42/1957 e 81/1958), mutò la propria opinione e ne sostenne la natura amministrativa (Corte cost. nn. 6/1969 e 10/1969). A seguito della riforma attuata con il d.P.R. n. 636/1972, la Consulta riconobbe in via definitiva la natura giurisdizionale sia delle Commissioni riformate sia di quelle preesistenti (Corte cost. n. 287/1974).

¹⁸ Su cui, C. Glendi, *La speciale specialità della giurisdizione tributaria*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021, 414 ss.

¹⁹ L'art. 4 del d.lgs. n. 545/1992 stabiliva che potevano essere nominati giudici tributari sia i giudici ordinari, amministrativi e militari, in carica o a riposo, sia diverse categorie di professionisti, tra cui, ad esempio, commercialisti, ragionieri, ingegneri, architetti, geometri e agronomi.

Giustizia tributaria), cui era riconosciuto un trattamento retributivo composto da una parte fissa e da una parte variabile in ragione del numero dei ricorsi decisi, il cui ammontare era stabilito con decreto del Ministero delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro²⁰. Gli organi di giustizia tributaria restavano inquadrati nel Ministero delle Finanze, parte in causa nel processo, in continuità con quella tradizione che affidava la gestione delle giurisdizioni speciali, secondo competenza, ad un Ministero diverso da quello della Giustizia²¹.

Il sistema sommariamente descritto si mostrava deficitario sul versante della professionalità e dell'indipendenza del giudice tributario. Oltre che con l'art. 108, c. 2, Cost.²² se ne sottolineavano le frizioni con il principio del giusto processo previsto dall'articolo 111 della Costituzione²³, nonché con gli articoli 19 TUE (che impegna gli Stati membri a stabilire «una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione») e 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (rubricato *Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale*)²⁴.

A fronte di tali rilievi, l'esigenza di un intervento riformatorio costituiva un punto fermo e condiviso, anche se numerose erano le incertezze in ordine al suo *quomodo*: da un lato vi erano le richieste di chi auspicava la realizzazione di una maggiore autonomia della giurisdizione tributaria per il tramite di una sua riorganizzazione (matrice autonomista); dall'altro, stavano le resistenze di chi invocava l'osservanza del principio di tendenziale unità di giurisdizione²⁵ e, pertanto, prospettava la creazione di sezioni specializzate presso gli organi della giurisdizione ordinaria (matrice unitarista) ovvero sosteneva che la funzione giurisdizionale in materia tributaria potesse essere svolta dalla Corte dei conti (matrice giuscontabilista)²⁶.

3. Il procedimento di riforma delle Commissioni tributarie e la spinta acceleratrice del PNRR. Dei tre gruppi di proposte, solo quello di matrice autonomista è riuscito in tempi recenti ad approdare in Senato; quando, tuttavia, nel gennaio 2020, le Commissioni riunite II e VI del Senato hanno finalmente avviato l'esame in sede redigente dei disegni di legge

²⁰ Artt. 8, 9, 13, 32 d.lgs. n. 545/1992.

²¹ A. Pizzorusso, *Art. 102*, in G. Branca, A. Pizzorusso (a cura di), *Commentario della Costituzione. La magistratura. Tomo I*, Bologna, 223. Eppure, già nei lavori della Commissione economica per la Costituente emerse la necessità di una totale separazione degli organi di giustizia tributaria dall'apparato amministrativo di prelievo. Tra gli altri, Enrico Allorio sosteneva che «Le commissioni tributarie devono essere veramente dei giudici; dev'essere inoltre riaffermata la assoluta indipendenza nei confronti della finanza. Gli organi della giurisdizione tributaria dovrebbero essere nettamente distinti da quelli della amministrazione finanziaria». Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione Economica presentato all'Assemblea costituente, Volume V, Appendice*, Roma, 1946, 124.

²² Soprattutto avuto riguardo all'apparenza di indipendenza. Si veda, sul punto, A. Marcheselli, *Giustizia tributaria: luci, ombre e prospettive di una giurisdizione fondamentale*, in *Questione giustizia*, 3, 2016, 17.

²³ Principalmente rispetto al canone del giudice terzo e imparziale. Ciò, non solo con riferimento al rapporto che il giudice intrattiene con le parti, ma anche avuto riguardo alla sua idoneità ad «essere giudice», determinata dal possesso dei requisiti di professionalità. Sul punto, si v. E. Manzon, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 Cost., sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 11, 2001.

²⁴ È stato osservato che, a causa del tenore letterale della norma, potrebbe desumersi che la previsione valga solo per i rami «armonizzati» del diritto tributario. Al contrario, si ritiene che non sia «proponibile strutturare due distinte impostazioni di processo tributario, o che esso venga distinto a seconda della natura della materia trattata». A. Marcheselli, R. Dominici, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, 170. Sulla portata dell'articolo 47 della Carta di Nizza, si v., invece, L. Sabbi, *L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e l'effettività della tutela del contribuente: questioni attuali in una prospettiva di riforma*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, cit., 508-532.

²⁵ Il principio fu accolto in Assemblea costituente quale soluzione mediana tra la creazione di un unico apparato di giudici e un sistema giudiziario differenziato, in grado di rispondere ad una variegata casistica di questioni. S. Bartole, R. Bin, *Commentario breve alla Costituzione, Seconda edizione*, Padova, 2008, 919.

²⁶ Per un approfondimento, si v. Consiglio Di Presidenza Della Giustizia Tributaria, *Riflessioni sulla Riforma della Giustizia Tributaria. Ricadute ordinamentali e processuali - Rapporti tra Giurisdizioni*, Seduta del 22 ottobre 2019, 12.

presentati nella XVIII legislatura²⁷, lo stesso è stato interrotto dall'emergenza pandemica del Covid-19.

Al contempo, lungi dal far naufragare il processo riformatore, quest'ultima vi ha attribuito una significativa spinta acceleratrice. La risposta economica coordinata alla crisi ha infatti permesso ai singoli Stati di ottenere risorse (*grants* e *loans*) utili ad attuare riforme e investimenti oggetto di previo accordo con l'Unione. L'erogazione delle risorse è stata subordinata al raggiungimento di specifici traguardi, funzionali ad «assicurare la coesistenza tra priorità di azione comuni all'Unione e linee di politica economica definite, alla luce di tali priorità, in ciascuno Stato membro»²⁸ (cd. *spending conditionality*). Tra quest'ultime, l'obiettivo di efficientamento e maggiore competitività della giustizia²⁹, che ha fornito una ragione aggiuntiva per affrontare le criticità della giustizia tributaria già note al legislatore nazionale. In particolare, nella *Country specific recommendation* predisposta dalla Commissione Europea nel 2019 (espressamente richiamata da quella del 2020, con la quale si rendevano gli indirizzi necessari a far fronte alla pandemia e facilitare la ripresa economica) si legge che «presso la Corte suprema di Cassazione l'elevato numero di cause in entrata, combinato ai tassi di smaltimento inferiori della sua sezione tributaria, incide negativamente sull'efficienza generale della Corte e solleva preoccupazioni per la qualità del sistema della giustizia tributaria nel primo e secondo grado di giudizio»³⁰.

Tenuto conto di queste indicazioni³¹, tra le riforme cd. orizzontali, il PNRR ha previsto il traguardo di «rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di Cassazione». È parso tuttavia subito chiaro che quest'ultimo non potesse essere raggiunto se non intervenendo anche sul piano della giustizia di merito. Lo stato in cui versava il giudizio di legittimità sembrava infatti dipendere dall'elevato numero di decisioni impugnate, la cui percentuale di annullamento nel 2020 era pari al 47%³².

3.1. Le «varianti» della riforma. Nell'aprile 2021 è stata quindi istituita dal Ministro della giustizia e dal Ministro dell'Economia e delle Finanze una Commissione interministeriale, cd. Commissione Della Cananea, col compito di elaborare le proposte di riforma per la giustizia tributaria.

La Commissione ha definito il quadro costituzionale entro cui la riforma avrebbe dovuto svilupparsi: a venire in rilievo sono stati soprattutto i limiti e la portata della discrezionalità legislativa in termini di riorganizzazione delle giurisdizioni speciali. La Corte, invero, già in passato aveva statuito circa la possibilità per il legislatore di continuare a trasformare o riordinare i giudici speciali oltre il termine di cinque anni dell'entrata in vigore della

²⁷ D.d.l. n. 243/2018 (*Ordinamento della giurisdizione tributaria*); 714/2018 (*Codice del processo tributario*); 759/2018 (*Codice della giurisdizione tributaria*); 1243/2019 (*Riforma della giustizia tributaria*), cui sono stati poi riuniti i d.d.l. nn. 1661/2020 (*Ordinamento degli organi di giurisdizione e amministrativi della giustizia tributaria*), 1687/2020 (*Codice del processo tributario*), 2476/2020 (*Ordinamento della giurisdizione tributaria*).

²⁸ N. Lupo, *Next Generation EU e sviluppi costituzionali dell'integrazione europea: verso un nuovo metodo di governo*, cit., 732. Per un maggior approfondimento sul principio di condizionalità, si v. E. Cukani, *Condizionalità europea e giustizia illiberale: from outside to inside?*, cit., 27 ss.

²⁹ La giustizia rappresenta un settore centrale per l'Unione Europea a causa del nesso esistente tra sistemi giudiziari efficienti, mantenimento dello Stato di diritto e rispetto del diritto dell'Unione e fiducia reciproca tra gli Stati membri, così come si evince nei Quadri di valutazione della giustizia UE redatti periodicamente dalla Commissione europea.

³⁰ *Country specific recommendation* 2019.

³¹ Sebbene le stesse costituiscano indirizzi di massima di cui si critica sia l'eterodeterminazione sia la scarsa precettività. Sul punto, si v. N. Lupo, *Next Generation EU e sviluppi costituzionali dell'integrazione europea: verso un nuovo metodo di governo*, cit., 740; P. Menegus, *Gli indirizzi di massima per il coordinamento delle politiche economiche ex art. 121 TFUE nel quadro del semestre europeo*, in *Osservatorio sulle fonti*, 3, 2020.

³² *Piano Nazionale di Ripresa e resilienza*, 63.

Costituzione posto dalla VI disp. trans. fin. (pur con il limite di non snaturare le materie attribuite alla loro competenza e di assicurarne la conformità a Costituzione)³³, ma non aveva tracciato una precisa linea di delimitazione per tale riorganizzazione³⁴, nel rispetto dei limiti della competenza legislativa del Parlamento³⁵. Sicché, sul punto, si sono formate differenti posizioni. Da un lato, stavano le resistenze di chi dubitava della costituzionalità dell'opzione autonomista volta a istituire la cd. Quinta magistratura³⁶. Si temeva, cioè, che l'opzione fosse suscettibile di far venire meno quella «continuità di identità» delle Commissioni tributarie registratasi nel corso del tempo³⁷ e, perciò, di contravvenire al divieto di istituzione di nuovi giudici speciali posto dall'articolo 102, c. 2, Cost. Dall'altro, vi era chi sosteneva che gli organi di giustizia tributaria, una volta revisionati a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione, traessero legittimazione solo da essa: ulteriori interventi e modifiche non avrebbero inciso sulla specialità della giurisdizione tributaria, essendo stata quest'ultima già espressamente integrata nel sistema costituzionale. Si tratta di quanto elaborato in dottrina in ordine ad una 'dissoluzione' del concetto di revisione di cui alla VI disp. trans. fin.³⁸.

In ragione degli opposti indirizzi, la relazione finale predisposta dalla Commissione presentava due soluzioni: l'una si arrestava davanti ad una maggiore specializzazione del giudice tributario, senza che ne fossero stravolti i connotati essenziali; l'altra propendeva per una compiuta specialità, con importanti novità rispetto al passato. Nonostante fosse prefigurata l'adozione di più leggi delega entro la fine dell'anno, tali alternative non hanno ottenuto immediato seguito. Ai lavori della Commissione interministeriale è infatti seguita l'istituzione di un Gruppo Tecnico Operativo col compito di predisporre uno schema normativo per la riforma della giustizia tributaria entro il 15 aprile 2022; il d.d.l. è stato infine presentato il 1° giugno 2022 (A.S. 2636).

È spettato così al Parlamento – chiamato «a conformarsi a un canone di razionalità costituzionale»³⁹ – il compito di comporre le diverse esigenze emerse⁴⁰. La soluzione finale ha accolto l'opzione della specialità. Accanto alla modifica formale del cambio di denominazione delle Commissioni tributarie provinciali e regionali in Corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado, è prevista un'importante modifica sostanziale: la giurisdizione tributaria viene ora esercitata da magistrati togati, assunti mediante concorso, cui spetta un trattamento economico parificato a quello dei magistrati ordinari. È stata inoltre

³³ Termine riconosciuto dalla Corte costituzionale come non perentorio (Corte cost. nn. 41/1957 e 17/1965).

³⁴ Corte cost. n. 144/1998, su cui, L. Antonini, *La Corte costituzionale e la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione: ovvero la giurisprudenza tra l'incudine e il martello*, in *Giur. Cost.*, 3, 1998. In particolare, nell'ordinanza la Corte sostiene che «per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario; che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione».

³⁵ Da ultimo, Corte cost. nn. 227/2016 e 60/2019.

³⁶ Ne dà atto la *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, spec. 59 e 78.

³⁷ L'espressione è di L. Antonini, *La Corte costituzionale e la VI disposizione transitoria e finale della Costituzione: ovvero la giurisprudenza tra l'incudine e il martello*, cit., 1951.

³⁸ In tal senso, E. Marellò, *Riforme del processo tributario: il superamento del concetto di revisione*, in *Giur. Cost.*, 4, 1998, 2514 ss.

³⁹ G. Ragucci, *La giustizia tributaria rischia una duplice dipendenza culturale*, in *Il Sole 24 ore*, 11 maggio 2022.

⁴⁰ Ciò, sebbene inizialmente si fosse valutata la strada del decreto-legge. Sul punto, Senato della Repubblica, XVIII Legislatura, *Fascicolo Iter DDL S. 2636*, 60.

costituita per legge una Sezione tributaria presso la Corte di Cassazione⁴¹.

4. La riforma alla prova della condizionalità: un problema di sostenibilità costituzionale. Ricostruite le trame della riforma, è possibile svolgere alcune riflessioni relative al suo aspetto procedurale.

Innanzitutto, come si è visto, la revisione della giurisdizione tributaria è stata concepita all'interno del PNRR, che ha natura di procedimento euro-nazionale⁴². La stessa, perciò, ha dovuto tener conto sia delle richieste provenienti dalla dimensione sovranazionale, elaborate principalmente (seppur non esclusivamente) in funzione dello sviluppo del mercato comune⁴³, sia del tracciato storico-culturale che ha accompagnato l'evoluzione della giustizia tributaria nel corso degli anni, il quale largamente dipende dalle scelte di politica giudiziaria di tutela da approntare al contribuente (ora più orientate verso gli interessi fiscali dello Stato-amministrazione, ora invece tese verso un'effettiva tutela del soggetto chiamato a concorrere alle pubbliche spese⁴⁴).

Ciò ha posto al legislatore un problema di sostenibilità costituzionale della riforma⁴⁵. Quest'ultimo, infatti, è stato chiamato ad invertere norme costituzionali che non si limitano a delimitare il potere⁴⁶ delle giurisdizioni speciali ma sono volte ad orientarlo verso canoni di indipendenza e di effettività della tutela; ha dovuto, dunque, riorganizzare gli organi di giustizia tributaria per far sì che fossero espressione «dello stato e dell'evoluzione del sistema politico-istituzionale»⁴⁷ nei limiti posti dal diritto europeo. L'intercessione della dimensione sovranazionale ha assunto, nel caso di specie, le sembianze di un «giano bifronte»: se, da un lato, è stata occasione – da lungo tempo sperata – per procedere alla modifica delle Commissioni tributarie, dall'altro ne ha condizionato le sorti.

In tal senso, sono stati soprattutto la condizionalità del *Piano* e, con essa, il fattore temporale, a giocare un ruolo fondamentale nell'articolazione della riforma. Si è infatti corso il rischio che l'esigenza di *performance* prevalesse sulla qualità della novella legislativa⁴⁸. Il termine del quarto trimestre del 2022 ha imposto di provvedere alla riforma con speditezza, stante l'esigenza di ottenere il pagamento della rate da parte dell'Unione; ciò, nonostante l'*impasse* precedente in cui versavano le ipotesi di riforma, che, come visto, nemmeno la Commissione interministeriale è riuscita a superare. Sarebbe stata quindi auspicabile un'ampia discussione parlamentare che non si è invece verificata⁴⁹.

Il Parlamento ha certamente recuperato una certa centralità nella definizione delle linee di

⁴¹ In precedenza, la Sezione era stata istituita con decreto del Primo presidente della Corte del 19 giugno 1999.

⁴² Per un maggior approfondimento, si v. G. Piccirilli, *Il PNRR come procedimento euro-nazionale e la «fisarmonica» governativa*, cit.; D. De Lungo, *I rapporti fra PNRR e sistema delle fonti statali*, in *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, cit., 27.

⁴³ In aderenza all'originaria intenzione dei Paesi fondatori di CECA e CEE di preservare la sfera statale in materia di politica sociale. Per un maggior approfondimento sul punto, si v. S. Giubboni, *Solidarietà*, in *Pol. Dir.*, 4, 2012, 544. Occorre tuttavia sottolineare che, sebbene la logica dominante del Next Generation EU risulta essere quella economico-finanziaria, la sua attuazione concorre indirettamente a generare fini di giustizia sociale e di tutela di diritti fondamentali all'interno di ciascun Stato membro. In tal senso, A. Apostoli, *La declinazione del principio di solidarietà nel PNRR*, cit., 168.

⁴⁴ Cfr. la *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, 30 giugno 2021, 5.

⁴⁵ Sul concetto di sostenibilità costituzionale qui brevemente ripreso si v., diffusamente, Q. Camerlengo, *La sostenibilità costituzionale: profili teorici e scenari applicativi*, in *Consulta online*, 1, 2023.

⁴⁶ Su tali norme, si v., da ultimo, G. Silvestri, *Potere e Costituzione*, in *www.rivistaaic.it*, 2, 2023.

⁴⁷ V. Onida, *Giurisdizione e giudici nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in P. Barile, E. Cheli, S. Grassi (a cura di), *Corte costituzionale e sviluppo della forma di Governo in Italia*, Bologna, 160.

⁴⁸ Lo sottolinea G. Della Cananea, *Problemi di tempi sul Pnrr*, in *Il foglio*, 7 luglio 2022.

⁴⁹ Per un maggior approfondimento in merito alla capacità del Piano di incidere sugli equilibri istituzionali, si v. N. Lupo, *Next Generation EU e sviluppi costituzionali dell'integrazione europea: verso un nuovo metodo di governo*, cit.

intervento, di cui sono indicative le integrazioni parlamentari al testo governativo⁵⁰ (sebbene la discussione del disegno di legge sia proceduta in regime di *prorogatio* della XVIII legislatura⁵¹); nondimeno, tale centralità si è data a margine dei lavori svolti negli organi tecnici (Commissione interministeriale e Gruppo Tecnico operativo), che, secondo la dottrina, hanno soppiantato il necessario confronto parlamentare con operatori e studiosi del settore⁵². Perciò, se si è accolto positivamente l'utilizzo dello strumento della legge per la realizzazione dell'intervento riformatore – allora Ministro della Giustizia, Marta Cartabia, sottolineava come ciò avesse permesso di riallacciare il legame esistente tra l'Assemblea e un settore che è «a cuore della ragion d'essere della democrazia rappresentativa»⁵³ – con un cambio di rotta rispetto ai primi interventi attuativi del piano, avvenuti con decreti legge e decreti legislativi⁵⁴, resta che l'impulso e la definizione della riforma a grandi linee sono provenuti dall'organo esecutivo. Quest'ultimo, in più, ha agito sulla base di un indirizzo politico «eteronomo», non imputabile al solo decisore politico nazionale ma in larga parte determinato dalle istituzioni eurounitarie⁵⁵. Ciò, in ragione sia delle dinamiche istituzionali di lungo periodo legate alla torsione della forma di governo⁵⁶, sia di quelle derivanti dalla progressiva integrazione tra forma di governo italiana e forma di governo europea⁵⁷. In particolare, i partiti quali strumenti di composizione dei conflitti si sono rivelati incapaci di sostenere un ampio e compiuto dibattito sulla riforma di una giurisdizione ancora in cerca di una conferma sulla propria identità. Di conseguenza, il Parlamento, da tempo sottoposto ad una progressiva marginalizzazione a favore dell'azione del Governo⁵⁸, è apparso remissivo con riferimento ad un tema, quello della fiscalità, che risulta invece primario sia nella definizione del rapporto tra governati e governanti⁵⁹, sia nell'assolvimento dei compiti dello Stato sociale, stante l'interdipendenza tra le risorse finanziarie e i diritti⁶⁰.

5. Alcune prime conclusioni sul merito della riforma. Quanto rilevato in ordine agli

⁵⁰ Tra le più rilevanti: il cambio di denominazione delle Commissioni in Corti; l'aggiunta, tra i requisiti per l'ammissione al concorso per esami, del diploma di laurea magistrale in Scienze dell'economia (classe LM-56) o in Scienze economico-aziendali (classe LM-77) o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi equiparati accanto al diploma di laurea in giurisprudenza (classe LMG-01); la previsione di un tirocinio formativo per i magistrati tributari nominati a seguito del concorso.

⁵¹ Anzi, è stata proprio la peculiare situazione d'emergenza a far registrare una tendenza espansiva dell'attività parlamentare. Cfr. A. Carboni, *I riflessi del PNRR sul diritto e la prassi parlamentare*, in D. De Lungo, F. Saverio Marini (a cura di), *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, cit., 68 ss.

⁵² Sulla mancanza di un adeguato confronto, si v. A. Carinci, F. Pistolesi, *Prefazione*, in A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*, cit.

⁵³ Così si è espressa in occasione dell'Inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2022.

⁵⁴ D. De Lungo, *I rapporti fra PNRR e sistema delle fonti statali*, cit., 29.

⁵⁵ *Ivi*, 27.

⁵⁶ Si v., sul punto, F. Polacchini, *I riflessi del Pnrr sulla forma di governo e sui processi di indirizzo politico*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 4, 2022.

⁵⁷ Per un maggior approfondimento, si v., N. Lupo, *La forma di governo italiana, quella europea e il loro stretto intreccio nella costituzione "composita"*, in S. Staiano, G. Ferraiuolo, A. Vuolo (a cura di), *Partiti politici e dinamiche della forma di Governo, Convegno annuale del Gruppo di Pisa*, Napoli, 2020, 162 ss.

⁵⁸ Cfr. G. Tarli Barbieri, *Gli sviluppi della forma di governo sotto la lente del PNRR*, in D. De Lungo, F. Saverio Marini (a cura di), *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, cit., 80 ss.; A. Sciortino, *PNRR e riflessi sulla forma di governo italiana. un ritorno all'indirizzo politico «normativo»?», in *Federalismi.it*, 18, 2021, 250 ss. Per una riflessione più generale sulla crisi dei partiti e sulla marginalizzazione del Parlamento, M.G. Rodomonte, *Il Parlamento oggi: dalla centralità alla marginalizzazione*, in *Nomos*, 3, 2021, spec. 6 ss.*

⁵⁹ In tal senso, è stato osservato che «il costituzionalismo trova la sua – ancorché non esclusiva, ma senz'altro essenziale – ragion d'essere, sul piano storico-istituzionale, nel “potere temibile: il potere di votare l'imposta”». M. Bertolissi, *Fiscalità, diritti, libertà. Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Napoli, 2015, 2 ss.

⁶⁰ Cfr., L. Antonini, *La felicità pubblica tra diritti inviolabili e doveri inderogabili*, cit., 26 ss.

effetti degli influssi europei sulle dinamiche interne, ha determinato, sul piano contenutistico, una riforma incompiuta. Sebbene il PNRR abbia impresso una svolta considerevole all'annoso problema della giustizia tributaria, le dinamiche sopra descritte hanno compresso i tempi necessari al raggiungimento di una piena e condivisa maturità culturale attorno all'intervento legislativo, con importanti conseguenze sul piano della sua portata. Benché la modifica raggiunga il traguardo della professionalizzazione del giudice tributario, essa non ha estromesso il MEF dalla gestione e dall'organizzazione della giurisdizione tributaria⁶¹, lasciando irrisolto, almeno in parte, il problema dell'indipendenza. Ai «nuovi» magistrati tributari – che esercitano le proprie funzioni assieme ai già esistenti giudici tributari onorari, i quali restano sottoposti alla precedente disciplina – è, inoltre, preclusa la possibilità di accedere all'organo che esercita la funzione nomofilattica e, dunque, di contribuire al miglioramento degli orientamenti giurisprudenziali di vertice⁶². È con riferimento a questi due profili che si è espresso il rischio di una «duplice dipendenza culturale», capace di rendere il giudice tributario un giudice ancora appartenente ad una magistratura «minore»⁶³. Una nota stonata, nel pur migliorato quadro della disciplina, che attesta l'incapacità di superare le precedenti ritrosie radicate in un'ideologica superiorità dell'Erario e nella scarsa considerazione dei diritti del soggetto sottoposto a imposizione⁶⁴. Con il risultato di una permanente frizione nel rapporto tra Stato e contribuente, anche in ragione del nesso biunivoco esistente tra un'adeguata organizzazione delle funzioni di garanzia e la loro legittimazione democratica, capace di incidere sulla fiducia che i consociati riversano verso l'istituzione statale e i suoi organi⁶⁵.

Basti pensare, a chiosa della riflessione che si è svolta, che la disciplina di cui al d.lgs. n. 545/1992, a seguito delle modifiche introdotte della l. n. 130/2022, continua a destare dubbi con riferimento al profilo dell'indipendenza sia al livello interno sia al livello sovranazionale. Sulla stessa pendono, infatti, tre questioni di legittimità costituzionale dinnanzi alla Corte costituzionale⁶⁶ e una questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia⁶⁷.

Sembra, come rilevato da Franco Gallo, che il «tragitto costituzionale» lungo cui si pone la riforma non sia ancora concluso⁶⁸; lo stesso appare tuttora, per certi versi, impervio. L'originaria scelta dei Costituenti di tralasciare la giurisdizione tributaria negli articoli dedicati

⁶¹ Tra gli altri, Franco Gallo sostiene che l'attribuzione del potere di gestione e organizzazione dei giudici tributari alla Presidenza del Consiglio dei ministri o al Ministro della Giustizia è il primo passo da compiere per il consolidamento del giudice speciale. Cfr. F. Gallo, *Introduzione*, in M. Basilavecchia, *No Man's land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano, 2023, 7. Da ultimo, inoltre, il Consigliere CNF Minervini, che coordina la Commissione di studi di diritto tributario del Consiglio nazionale forense, ha sottolineato che «l'introduzione del giudice togato a tempo pieno [...] è coerente con il rispetto dei valori costituzionali dell'indipendenza e imparzialità del giudice tributario, ma ciò solo se la nuova magistratura tributaria sia sottratta nell'organizzazione al ministero dell'Economia e delle finanze, 'parte sostanziale' del processo tributario. Sul punto è auspicabile un ripensamento e, quindi, il passaggio alla presidenza del Consiglio dei ministri o, meglio, al ministero della Giustizia», G. Gremolizzi, *Bene il giudice tributario, adesso il Mef faccia in fretta con i concorsi*, in *Il Sole 24 ore*, 13 novembre 2023.

⁶² Cfr. A. Giovanardi, *PNRR e riforme fiscali*, in D. De Lungo, F. Saverio Marini (a cura di), *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, cit., 276.

⁶³ G. Ragucci, *La giustizia tributaria rischia una duplice dipendenza culturale*, cit.

⁶⁴ In linea con quanto accadeva nella precedente disciplina. Sul punto, si v. F. Moschetti, *Il "principio democratico" sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in *Riv. dir. trib.*, 7-8, 2011, 741.

⁶⁵ Cfr. L. Ferrajoli, *Giurisdizione e consenso*, in *Questione giustizia*, 4, 2009, 18.

⁶⁶ CGT di I grado Venezia, ordinanza 31 ottobre 2022, n. 144; CGT di II grado Lombardia, ordinanza 21 dicembre 2022, n. 50; CGT di I grado Messina, ordinanza 4 agosto 2023, n. 128. Per un approfondimento circa la possibilità di impugnare una legge o un atto avente forza di legge attuativi del PNRR dinnanzi alla Corte costituzionale, si v. D. De Lungo, *I rapporti fra PNRR e sistema delle fonti statali*, cit., 38 e ss.

⁶⁷ CGT di II grado Lazio, ordinanza 11 aprile 2023, n. 660.

⁶⁸ F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Astrid-online.it*, 4.

all'assetto giurisdizionale, che trovava giustificazione nelle contingenze, anche culturali, di quel tempo – il suo carattere succedaneo rispetto alla giurisdizione civile, l'originaria incertezza circa la sua natura e, non per ultimo, l'ancora umbratile funzione esercitata⁶⁹ –, non può portare oggi a soprassedere sul ruolo nodale che questa ha assunto nel corso degli anni. Una centralità che fonda l'esigenza, ancora presente, di una disciplina legislativa quanto più adeguata possibile in termini di garanzie costituzionali.

Abstract. Con la l. n. 130/2022 si è finalmente realizzata la riforma della giustizia tributaria: la stessa, attesa da anni, è stata inserita tra i traguardi del *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, che, come noto, viene finanziato per il tramite delle risorse del *Next Generation EU*. Ciò ha determinato un intreccio tra il versante culturale interno della riforma e le richieste dell'Unione, tra fattori di natura endogena e fattori di natura esogena: da un lato, la specialità che connota la tutela giurisdizionale tributaria italiana, che afferisce al piano costituzionale; dall'altro, le ragioni economiche e di mercato sottostanti alle istanze europee. L'intervento si propone di analizzare questo doppio apporto (nazionale e sovranazionale) alla modifica della precedente disciplina degli organi di giustizia tributaria contenuta nel d.lgs. n. 545/1992. Si renderà a tal fine necessario valutare i presupposti costituzionali di riforma, l'iter che ha condotto alla sua adozione e le innovazioni contenutistiche apportate. Il fine ultimo sarà quello di indagare la complessità di una trasformazione che non appare ancora completa.

Abstract. The reform of tax justice has finally been carried out by law no. 130/2022: the same, long waited, has in fact been fulfilled thanks to the *National Recovery and Resilience Plan*, which is financed by the *Next Generation EU*. This has led to a link between the internal cultural side of the reform and the demands of the Union, between endogenous and exogenous factors: on the one hand, the specialty of the Italian tax justice, which pertains to the national constitutional plan; on the other hand, the economic reasons underlying the European requests. The intervention aims to analyze this double contribution (national and supranational) to the amendment of the previous regulations of the Tax courts stated by Legislative decree no. 545/1992. To this end, it will be necessary to assess the constitutional preconditions for reform, the process leading to its adoption and the innovations in its content. The objective will therefore be to investigate the complexity of a transformation that does not yet seem to be complete.

Parole chiave. Riforma – giustizia tributaria – PNRR – condizionalità – cultura costituzionale.

Key words. Reform – tax justice – PNRR – conditionality – constitutional culture.

⁶⁹ Cfr. M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, 7 ss.; Id. *No Man's land*, cit., 19 ss.