CORTE COSTITUZIONALE E GIUSTIZIA TRIBUTARIA: IL LENTO PERCORSO DI AVVICINAMENTO DEL GIUDICE TRIBUTARIO AL GIUDICE ORDINARIO.

RIFLESSIONI A MARGINE DELLA SENTENZA COSTITUZIONALE N. 204 DEL 2024*

di Chiara Doria**

174

Sommario. 1. La Corte costituzionale e l'annosa questione del *vulnus* di indipendenza del giudice tributario. – 2. I dubbi di legittimità costituzionale sollevati dalle tre Corti di giustizia tributaria a seguito dell'ultima riforma. – 3. La decisione della Corte costituzionale nella sentenza n. 204 del 2024: un prevedibile rigetto per difetto di rilevanza. – 4. Alcuni elementi di discontinuità rispetto alle precedenti decisioni sul tema. – 5. Un'ipotesi sulla sostanza della decisione, al di là della sua forma. – 6. Una prima conclusione provvisoria: la giustizia tributaria non è (più) una «giustizia minore».

1. La Corte costituzionale e l'annosa questione del *vulnus* di indipendenza del giudice tributario. Con la sentenza n. 204/2024 la Corte costituzionale è tornata a esprimersi sulla corrispondenza a Costituzione della disciplina che regola l'organizzazione e il funzionamento degli organi di giustizia tributaria, contenuta nel d.lgs. n. 545/1992¹, così come da ultimo modificato dalla l. n. 130/2022².

La decisione adottata si configura come una pronuncia di inammissibilità che si pone in continuità con l'orientamento giurisprudenziale pregresso³. Tuttavia, per la sua specifica forma e per l'interpretazione che se ne può offrire alla luce del contesto in cui è stata adottata, essa presenta elementi di particolare interesse, che meritano un approfondimento.

La pronuncia affronta un nodo cruciale dell'organizzazione degli organi di giustizia tributaria, quello dell'indipendenza dei suoi componenti, sia nella nuova veste di «magistrati tributari», sia nella precedente configurazione di «giudici tributari».

* Sottoposto a referendum.

** Assegnista di ricerca in Diritto costituzionale – Università del Salento.

¹ Ordine degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

² Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari.

³ Tra i primi commenti alla sentenza, si segnalano C. Petrillo, *Costituzione e indipendenza nel processo tributario: i giudici bussano ancora una volta, ma il portone della Consulta resta chiuso*, in *Consulta online*, II, 2025; F. Tundo, *Il discorso incompiuto della Consulta e l'inattesa eterogenesi dei fini*, in *GT*, 3, 2025, 210 ss.

Si tratta di una questione di lunga data, che è possibile far risalire al 1936⁴, quando le Commissioni tributarie, inizialmente concepite come organi amministrativi, furono riorganizzate in veste giurisdizionale, pur restando sotto l'influenza del Ministero delle Finanze⁵. L'avvento della nuova Carta costituzionale, anziché risolvere le criticità emerse⁶, ne determinò un ulteriore aggravamento, dovuto all'inerzia del legislatore. Quest'ultimo, infatti, pur essendo stato incaricato sia della revisione delle giurisdizioni speciali⁷ sia dell'attuazione dell'art. 108 della Costituzione per assicurarne l'indipendenza⁸, non introdusse modifiche decisive sul punto. Nonostante le successive (e tardive) riforme del 1972⁹ e 1992¹⁰, la disciplina restava, perciò, inadeguata.

Di fronte alle difficoltà incontrate dal potere politico nel risolvere una siffatta questione, tanto radicata quanto complessa¹¹, il compito di delineare i confini necessari ad armonizzare la giurisdizione tributaria nel nuovo assetto costituzionale è stato ripetutamente 'delegato' al giudice di legittimità costituzionale¹².

La Corte, come rilevato dalla dottrina, ha operato rispetto al tema «tra luci ed ombre»¹³. Più

⁴ Sul punto, A. Uricchio, *L'amministrazione nella giustizia tributaria. L'organizzazione delle Commissioni tributarie*, Padova, 2000, 66 ss.

⁵ Cfr. G. Lignani, *Dal R.D. 8 luglio 1937 n. 1516 al D.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636: principali differenze*, in G. Paleologo (a cura di), *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione centrale. Studi per il centenario*, Milano, 2005, 61.

⁶ Così come invece auspicato dalla Commissione economica per la costituente, che invitava a tenere presente «che al cittadino non deve essere garantita solamente l'astratta esperibilità di rimedi giurisdizionali contro la pretesa dell'ente impositore, ma altresì deve essere assicurato che i rimedi stessi costituiscano effettiva garanzia per il cittadino medesimo. Tale precisazione non sembrerà superflua quando si rifletta che attualmente al contribuente non è dato sempre adito a veri e propri organi giurisdizionali, godenti di autonomia e di indipendenza nei confronti della pubblica amministrazione». Ministero per la Costituente, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, V, *Finanza*, Roma, 1946, 162.

⁷ La VI disp. trans. fin. prevede, infatti, che «Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari». Per un maggior approfondimento sulla sua portata, si v., 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, 1951.

⁸ Costantino Mortati evidenziava come l'articolo 108 della Costituzione esprimesse «un'esigenza di ordine pubblico costituzionale che non può non venire subito soddisfatta, dipendendo da essa la funzionalità di ogni organo cui compete la risoluzione di controversie». C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Tomo II, Padova, 1991, 1254.

⁹ d.P.R. n. 636/1972, *Revisione della disciplina del contenzioso tributario*.

¹⁰ D. lgs. n. 545/1992, *Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413*.

¹¹ Anche in ragione della necessità di preservare l'identità del giudice tributario, costituendo quest'ultima, assieme al rispetto delle disposizioni costituzionali, un limite alla revisione delle giurisdizioni speciali. Cfr. Corte cost. ord. n. 400/1998.

¹² Sono tre, finora, le principali questioni a cui la Corte è stata chiamata a fornire risposta: la prima, relativa alla natura delle Commissioni, risolta in favore della loro giurisdizionalità; la seconda, concernente la possibilità di continuare a intervenire sulla disciplina delle Commissioni una volta riformate ai sensi della VI disposizione transitoria e finale, conclusasi con l'affermazione di una perpetua revisionabilità delle giurisdizioni speciali, seppur entro alcuni limiti; la terza, riguardante il difetto di indipendenza degli organi di giustizia tributaria, per l'appunto ancora irrisolta.

¹³ Cfr. F. Tesauro, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in L. Perrone, C. Berliri (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, 228 ss. L'autore, in specie, sottolinea come «sono molte nella giurisprudenza costituzionale, le ombre. La Corte si è mossa sempre con molta, forse troppa, cautela. E troppo

nello specifico, nelle fasi iniziali le sue scelte hanno seguito direttrici funzionali a garantire la sopravvivenza della giurisdizione tributaria nel nuovo contesto costituzionale¹⁴ e a non lacerare il tessuto istituzionale in cui le stesse erano inserite¹⁵. Successivamente, però, la stessa si è astenuta dal cassare espressamente il legame tra il giudice tributario e il Ministero dell'Economia e delle Finanze, parte in cause delle controversie, rapportandosi all'indipendenza del giudice tributario con prudenza¹⁶.

Nel tempo, tale approccio ha portato a una crescente specificità della giustizia tributaria rispetto alle altre magistrature¹⁷, generando una difficoltà di ordine sistemico che ha inciso sulla portata e sulla qualità della tutela garantita al contribuente.

Nemmeno l'intervento normativo più recente sembra essere riuscito a mettere definitivamente fine a tale *vexata quaestio*. Sebbene quest'ultimo abbia previsto la progressiva sostituzione del giudice tributario onorario, non professionale e «*part-time*»¹⁸ con un magistrato a tempo pieno, dotato di uno *status* retributivo equiparato a quello del giudice ordinario¹⁹, le modifiche introdotte hanno sollevato ulteriori interrogativi, sui quali la Corte

spesso ha mostrato di considerare la tutela del cittadino di fronte al fisco come un settore in cui le esigenze di tutela sono ridotte». *Ivi*, 232.

¹⁴ L'episodio più eclatante fu la «giravolta» sulla natura delle Commissioni, ritenuta dai giudici della Consulta dapprima giurisdizionale e poi amministrativa, proprio a causa del difetto di indipendenza dei componenti degli organi. Ci si riferisce, nello specifico, alle sentenze nn. 6 e 9 del 1969, con cui fu disconosciuta la natura di organi giurisdizionali alle Commissioni (precedentemente dichiarata nelle sentenze nn. 12, 41 e 42 del 1957) e alla sentenza n. 287/1974, con la quale, a seguito della riforma del 1972, la Corte riconobbe la giurisdizionalità tanto delle nuove Commissioni quanto di quelle passate. Sul punto, criticamente, G.A. Micheli, *Reviviscenza delle Commissioni tributarie come giudici speciali*, in *Riv. dir. proc.*, 30, 1975.

¹⁵ Cfr. G. A. Micheli, *La tutela giurisdizionale differenziata del contribuente nel processo tributario*, in *Id.*, *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982, 6.

¹⁶ Parla espressamente di «prudenza» della Corte con riferimento alla «lunga e tormentata vicenda del contenzioso tributario», V. Onida, *Giurisdizioni e giudici nella giurisprudenza costituzionale*, in P. Barile, E. Cheli, S. Grassi (a cura di), *Corte costituzionale e forma di governo in Italia*, Bologna, 1982, 171.

¹⁷ Soprattutto a partire dall'assunto per cui «il requisito dell'indipendenza è difficilmente configurabile in termini precisi, perché la sua regolamentazione propone problemi diversi secondo la diversità delle strutture statali e le epoche storiche, e non consente uniformità, dovendo adeguarsi alla varietà dei tipi di giurisdizione». Corte cost., sent. n. 108 /1962. In particolare, con riferimento ai profili della nomina e del trattamento retributivo: nella sentenza n. 196/1972, la Corte ha ritenuto che «La giurisprudenza di questa Corte, nelle numerose occasioni nelle quali ha avuto modo di occuparsi della indipendenza dei giudici speciali, ha affermato che la indipendenza stessa va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri e che per aversi la indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione»; nella decisione n. 379/1989, la stessa ha invece statuito che: «Considerato che i compensi dei componenti le commissioni tributarie non sono assimilabili alla vera e propria retribuzione ma consistono in semplici emolumenti, la cui disciplina esula dalla previsione di cui all'art. 108 Cost., sia perché non attengono all'ambito dell'ordinamento giudiziario, sia perché, proprio per il detto carattere, sono inadeguati ad incidere sull'indipendenza del giudice; che, pertanto, stando alla regolamentazione attuale, e pur non escludendo l'auspicio che la materia possa essere disciplinata in via generale, la questione di legittimità costituzionale attualmente sollevata va dichiarata sotto entrambi i profili manifestamente infondata».

¹⁸ Sui caratteri del giudice tributario, E. Manzon, *Quale riforma per la giustizia tributaria*, in *Questione giustizia*, 3, 2016, 64 ss.

¹⁹ Tra i primi commenti alla riforma, si v. A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022; F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale*

costituzionale è stata nuovamente chiamata a esprimersi.

2. I dubbi di legittimità costituzionale sollevati dalle tre Corti di giustizia tributaria a seguito dell'ultima riforma. I dubbi di legittimità costituzionale riferiti alla nuova disciplina contenuta nella l. n. 130/2022 muovono dalla permanenza o dalla presunta accentuazione del rapporto di dipendenza che legherebbe i giudici tributari al MEF, ora divenuti «lavoratori dipendenti» di quest'ultimo²⁰. Sebbene, infatti, le novità previste dalla nuova disciplina siano certamente rilevanti e, per certi aspetti, radicali, non hanno tuttavia risolto il problema dell'ingerenza del MEF nella gestione e nell'organizzazione della giustizia tributaria. Si sono dunque riproposte perplessità analoghe a quelle già emerse in precedenza riguardo all'indipendenza – sia sostanziale che apparente²¹ – del giudice tributario. Ciò, soprattutto, a causa della mancata devoluzione della competenza gestionale e di supporto amministrativo all'organizzazione della Giustizia tributaria al Ministero della giustizia; un'ipotesi, questa, presente nelle proposte di riforma variamente presentate nel corso della XIX legislatura ma non accolta né dalla cd. Commissione interministeriale Della Cananea²² (istituita per elaborare proposte di interventi in materia di giustizia tributaria nel 2021), né dal successivo Gruppo tecnico operativo che ha elaborato il d.d.l. n. 2636/2022²³.

Tali persistenti criticità, prontamente evidenziate dalla dottrina²⁴, hanno indotto tre diverse Commissioni di Giustizia tributaria – la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia (ord. n. 144/2022), la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia (ord. n. 50/2023) e la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Messina (ord. n. 128/2023) – a censurare alcuni aspetti della recente riforma. In aggiunta, è stata messa in dubbio la legittimità costituzionale delle 'vecchie' disposizioni, ancora in vigore per tutto il periodo transitorio, sino alla completa sostituzione dei giudici tributari con i 'nuovi' magistrati tributari (prevista nel 2053²⁵). La similarità delle ordinanze²⁶ ha portato la Corte a riunirle. Più nello specifico, le contestazioni dei giudici *a quo* hanno avuto ad oggetto tanto la competenza del Ministero nei profili gestionali e organizzativi della giustizia tributaria, tanto

tributario, in *Rass. trib.*, 4, 2022; C. Glendi, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2022.

²⁰ Così Corte cost. sent. n. 204/2024, §1.3.2 del ritenuto in fatto.

²¹ Con riferimento al profilo dell'apparenza di indipendenza del giudice tributario, cfr. A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'«interesse fiscale»?* in *Dir. prat. trib.* 1, 2001, 815.

²² Sul tema, anzi, quest'ultima ha ritenuto che «le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della giustizia o la Presidenza del Consiglio dei ministri, ad avviso della Commissione, non appaiono conclusive». Ministero dell'economia e delle finanze, Ministero della Giustizia, *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, 30 giugno 2021, 17-18.

²³ Presentato congiuntamente dal Ministero dell'economia e delle finanze e dal Ministero della giustizia al Senato (A.S. 3636). Sul d.d.l., in chiave critica, C. Glendi, *Riforma della giustizia tributaria: perché e a rischio di incostituzionalità*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4, 2022.

²⁴ Tra gli altri, G. Bergonzini, *Il (nuovo?) giudice tributario tra unità della giurisdizione e indipendenza del giudice speciale*, in M. Bertolissi, C. Pagliarin (a cura di), *Il destino delle risorse pubbliche. Reperimento gestione giurisdizione*, Jovene, Napoli, 2023; C. Glendi, *Riforma della giustizia tributaria: perché è a rischio di incostituzionalità*, in *Dir. prat. trib.*, 4, 2022; C. Glendi, *L'«inquietante aurora» della «prima» magistratura tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2024; E. MANZON, *L'incerta alba della quinta magistratura*, in *Dir. prat. trib.*, 6, 2024.

²⁵ Senato della Repubblica, XVIII Legislatura, *Fascicolo Iter DDL S. 2636*, 16.

²⁶ Delle stesse la dottrina ha rilevato, oltre il comune intento costruttivo, anche una premessa logica univoca, ovvero quella per cui la riforma della legge n. 130/2022 costituisce «il punto di svolta che rende inevitabile il distacco dal Ministero dell'Economia e delle Finanze». F. Tundo, *Il discorso incompiuto della Consulta e l'inattesa eterogenesi dei fini*, cit., 211.

la composizione degli uffici di segreteria, all'interno dei quali continua a prestare servizio personale dipendente del MEF. A generare sospetti di incostituzionalità sono state inoltre le novità riguardanti la funzione di supporto svolta dalla Direzione della Giustizia tributaria del Dipartimento di finanze nell'attività ispettiva²⁷, nonché l'istituzione di un Ufficio del massimario nazionale, che alimenta una banca dati della giustizia tributaria di merito gestita dal MEF²⁸. Secondo i giudici remittenti, tali nuove previsioni avrebbero infatti determinato una esposizione ancora maggiore della giustizia tributaria all'influenza dell'apparato amministrativo²⁹.

Per quanto riguarda, invece, la normativa precedente, ancora applicabile nei confronti dei giudici tributari, i giudici *a quo* hanno ritenuto che il periodo transitorio introdotto dalla l. n. 130/2022, determinando la consistenza di due figure che svolgono le stesse funzioni ma sottoposte a discipline profondamente diverse, avrebbe dato luogo a una vistosa frattura all'interno del corpo giudicante della giustizia tributaria, tale da tradursi nella violazione del principio di eguaglianza³⁰.

In definitiva, le plurime disposizioni impugnate³¹ avrebbero violato, tra gli altri, gli artt.: 101, 104, 111, Cost., relativi alle nozioni di indipendenza e autonomia del giudice; 108 e 110 Cost., con riferimento all'indipendenza del giudice speciale e della competenza del Ministero della giustizia in ordine all'organizzazione e al funzionamento dei servizi relativi alla giustizia; nonché, per via interposta, l'art. 6, c. 1 della CEDU in tema di equo processo³².

L'Avvocatura dello Stato, intervenuta in giudizio, ha respinto le contestazioni sollevate nei confronti del novellato d.lgs. n. 545/1992, sostenendo l'inammissibilità o la manifesta infondatezza delle questioni prospettate. Sul piano processuale, ha inoltre evidenziato sia l'irrilevanza delle censure, sia il fatto che queste non riguardassero singole disposizioni, bensì l'intero impianto normativo volto a regolamentare la figura del giudice tributario, investendo così scelte rimesse esclusivamente alla discrezionalità del legislatore. Sul piano del merito, ha invece sottolineato che la legge di riforma della giurisdizione tributaria si pone nella «cornice

²⁷ Art. 24, co. 2-bis, d.lgs. n. 545/1992 che così recita: «Al fine di garantire l'esercizio efficiente delle attribuzioni di cui al comma 2, presso il Consiglio di presidenza è istituito, con carattere di autonomia e indipendenza, l'Ufficio ispettivo, a cui sono assegnati sei magistrati o giudici tributari, tra i quali è nominato un direttore. L'Ufficio ispettivo può svolgere, col supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, finalizzate alle verifiche di rispettiva competenza».

²⁸ L'art. 24-bis, d.lgs. n. 545/1992, al comma quarto, stabilisce infatti che «Le massime delle decisioni di cui al comma 3 alimentano la banca dati della giurisprudenza tributaria di merito, gestita dal Ministero dell'economia e delle finanze».

²⁹ Così la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, §1.3.1 del ritenuto in fatto.

³⁰ In particolare, sul punto, §1.2 e §1.3.6 del ritenuto in fatto.

³¹ Raggruppate dalla Corte «in due grandi gruppi: il primo riguardante quelle relative all'ipotizzata lesione dell'autonomia e dell'indipendenza dei giudici tributari, *sub specie* di asserita perdita di serenità e turbamento psicologico del magistrato a causa dell'eccessiva ingerenza del Ministero dell'economia e delle finanze nella gestione della giustizia tributaria; il secondo gruppo riguarda, in particolare, il compenso, la nomina, la promozione dei giudici tributari, i poteri del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, il sistema elettorale del Consiglio di presidenza, le sanzioni disciplinari e l'attribuzione di funzioni collegiali ai giudici onorari». § 5 del Considerato in diritto.

³² Riguardo la compatibilità della disciplina della giustizia tributaria con la CEDU, si v. L. Perrone, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 3, 2007; J. ROZAS, *La tutela del contribuente nella Corte europea dei diritti umani*, in A. Guidara (a cura di), *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, Torino, 2021; più, in generale, con riferimento al principio di giusto processo, F. Tesaro, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rassegna tributaria*, 1, 2006.

del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) col quale l'Italia si è impegnata ad approvare e attuare una riforma del processo tributario incentrata sui principi di terzietà e specializzazione dei giudici nonché sull'ammodernamento e la digitalizzazione del sistema di giustizia tributaria per una migliore conoscibilità dei precedenti giurisprudenziali³³; di conseguenza, ha ritenuto che gli interventi effettuati, al contrario di quanto sostenuto dalle ricorrenti, fossero senz'altro volti ad assicurare imparzialità e indipendenza del giudice tributario.

3. La decisione della Corte costituzionale nella sentenza n. 204 del 2024: un prevedibile rigetto per difetto di rilevanza. La Corte costituzionale si è pronunciata sulle questioni di legittimità costituzionale con una decisione di inammissibilità per difetto di rilevanza. Ha quindi ritenuto che il contenuto delle ordinanze di rimessione fosse privo del nesso di pregiudizialità tra le questioni di legittimità costituzionale e il processo in cui esse erano sorte³⁴. I giudici rimettenti, infatti, si erano limitati ad affermare che i dubbi relativi alla propria indipendenza e imparzialità li avrebbero privati della serenità necessaria per giudicare, ovvero a sostenere che le disposizioni censurate, pur non applicabili nel caso di specie, influissero comunque sul giudizio, poiché riguardanti lo *status* del giudice tributario e, nello specifico, i suoi doveri³⁵. Di conseguenza, secondo il giudice delle leggi, le questioni sarebbero state sollevate dalle tre Corti di giustizia in termini meramente ipotetici e senza riscontri oggettivi³⁶, risultando così prive di quella concretezza che contraddistingue il processo in via incidentale³⁷.

L'esito di inammissibilità cui perviene la Corte si inserisce in un orientamento giurisprudenziale piuttosto costante sul tema. Tale evenienza si riscontra in effetti con particolare frequenza nei casi in cui siano in discussione le prerogative di indipendenza della magistratura, che raramente trovano un'applicazione diretta nel giudizio *a quo*³⁸. La scelta di

³³ §1.4.2.1, 2.2.1. del ritenuto in fatto.

³⁴ Per un maggiore approfondimento, si v. E. Malfatti, S. Panizza, R. Romboli (a cura di), *Giustizia costituzionale*, Torino, 2021, 105.

³⁵ §1.2, 2.1.1, 3.1 del ritenuto in fatto.

³⁶ Più nello specifico, la Corte ha sottolineato che «ai fini della rilevanza occorre ulteriormente verificare se le norme asseritamente interferenti sullo *status* di magistrato ne compromettano l'indipendenza e la terzietà riflettendo lesioni non solo potenziali delle garanzie costituzionali ma violazioni attuali in relazione alla concreta questione posta all'esame dei rimettenti e alla specifica e conseguente decisione che sono chiamati a adottare nei giudizi *a quibus*. Questi presupposti sono del tutto assenti nelle odierne questioni, alla luce della stessa motivazione sulla rilevanza fornita dai giudici rimettenti in relazione all'attuale sistema normativo sull'organizzazione della giustizia tributaria e sui concreti e specifici elementi caratterizzanti i giudizi *a quibus* che permettano di dubitare realmente dell'indipendenza del giudice. Nelle fattispecie in esame, infatti, l'asserito perturbamento del giudice, derivante dalla sensazione di dover giudicare merito a una controversia tributaria non "in un campo neutro" ma, per così dire, "in casa" del MEF, con i possibili condizionamenti connessi ai profili organizzativi, è privo di riscontri oggettivi circa la concreta lesione ad opera delle disposizioni censurate delle garanzie di autonomia e indipendenza della magistratura sancite dalla Costituzione a presidio dell'attività giurisdizionale». § 8.1 del Considerato in diritto.

³⁷ In merito a tale profilo, cfr. A. Ruggeri, A. Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2022, 258.

³⁸ Si v., ad esempio, Corte cost. ordd. nn. 421/2008 e 180/2006. Lo rileva, tra gli altri, V. Onida: «Ostacoli all'intervento della Corte nascono poi dal requisito della necessaria rilevanza delle questioni di legittimità. È ovvia osservazione quella per la quale è molto più tacile impugnare davanti alla Corte - ottenendo il giudizio di questa - norme che disciplinano l'attività processuale, che non norme organizzative concernenti i giudici. Queste ultime sono in genere meno frequentemente oggetto di applicazione giudiziaria». Lo stesso inoltre aggiunge che «La constatazione che il sindacato sulla rilevanza non è stato esercitato dalla Corte sempre con il medesimo

una decisione di carattere processuale, che si sofferma in *limine litis*, perciò, non sorprende³⁹. Anche nelle precedenti questioni di legittimità costituzionale sollevate con riferimento al profilo dell'indipendenza del giudice tributario la Corte si era arrestata a una valutazione preliminare, «puramente estrinseca della questione di costituzionalità»⁴⁰.

Un primo esempio di questo orientamento è rappresentato dall'ordinanza n. 81/2001. La Corte, chiamata a esprimersi sullo status del giudice tributario, con particolare riferimento al trattamento retributivo a lui corrisposto, nonché su «tutte le norme che regolano gli organi della giurisdizione tributaria, in particolare, gli artt. 1, 2, 3, 4, 5 e 6» e, dunque, compatibilità della disciplina contenuta nel d.lgs. n. 545/1992 con l'articolo 111 della Costituzione (e con i principi di terzietà e imparzialità del giudice, nonché di parità delle parti), dichiarò la manifesta inammissibilità delle questioni sollevate per difetto di rilevanza⁴¹.

Un esito analogo si verificò con l'ordinanza n. 180/2006, quando la Corte fu nuovamente chiamata a pronunciarsi sulla misura del compenso spettante ai componenti delle Commissioni tributarie e dovette rilevare che la norma denunciata non trovava applicazione da parte del giudice *a quo*⁴².

rigore, se può confermare l'uso “politico” da parte della Corte del proprio sindacato sulla rilevanza, non toglie nulla al peso che questa “strozzatura” ha assunto nel l'ostacolare il vaglio di costituzionalità di norme organizzative sulle giurisdizioni». V. Onida, *Giurisdizioni e giudici nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 165 ss.

³⁹ La dottrina aveva infatti già ipotizzato tale risultato. Cfr., ad esempio, E. Della Valle, *La “dipendenza” del giudice tributario di nuovo alla Corte costituzionale*, in *Il fisco*, 4, 2023, 348 ss., il quale a sua volta richiama C. Buccino, F. Mastrantuono, “*Natura, struttura e fonti del processo tributario*”, in A. Carinci, C. Rasia (a cura di), *Il processo tributario*, Milano, 2020, 3 ss.

⁴⁰ A. Pizzorusso, *Art. 137*, in *Commentario della Costituzione a cura di G. Branca*, 1981, Bologna - Roma, 299.

⁴¹ Più precisamente, «poiché la sua rilevanza è stata affermata in modo apodittico senza alcuna illustrazione degli elementi di fatto oggetto della controversia, onde consentire alla Corte le valutazioni di sua competenza (*ex plurimis*: ordinanza n. 8/2000) e, ancor più, senza alcuna motivazione sulla influenza che la sollecitata decisione di questa Corte avrebbe nel giudizio a quo». Poi, con riferimento alla questione sollevata in via subordinata dalla Commissione rimettente e riguardante “tutte le norme che regolano gli organi di giurisdizione tributaria e, in particolare, gli artt. 1, 2, 3, 4, 5 e 6” del d. lgs. n. 545 del 1992, la stessa è stata ritenuta «inammissibile, secondo la giurisprudenza di questa Corte, in quanto le disposizioni del testo impugnato hanno oggetti eterogenei carenti di quella reciproca, intima connessione che consente di introdurre validamente un giudizio di legittimità costituzionale (sentenza n. 263 del 1994)». Corte cost., ord. n. 81/2001.

⁴² Difatti, «la norma censurata riguarda esclusivamente la misura del compenso del giudice tributario e, pertanto, non attiene né alla “composizione”, né alla costituzione del giudice medesimo, cioè alla legittimazione di questo ad esercitare le proprie funzioni, e neppure deve essere applicata dal rimettente nel giudizio principale; che, inoltre, lo stesso rimettente, per affermare la rilevanza della questione in riferimento al principio dell'imparzialità del giudice, è costretto ad ipotizzare una diretta correlazione causale sia tra la propria decisione sull'ammissibilità del ricorso del contribuente ed una consistente deflazione del contenzioso tributario di cause simili; sia tra tale deflazione del contenzioso ed una eventuale futura diminuzione dei propri compensi; che, tuttavia, tali correlazioni causali – del resto prospettate in via soltanto ipotetica dal giudice *a quo*, il quale afferma che l'accoglimento della predetta eccezione di inammissibilità del ricorso del contribuente “potrebbe” contribuire alla diminuzione del contenzioso tributario, in quanto “può” scoraggiare la proposizione di altri ricorsi riguardanti casi simili – non sono plausibili, non risultando ragionevolmente ipotizzabile né che le decisioni di un giudice di primo grado, privo di funzioni nomofilattiche, possano significativamente modificare la tipologia del contenzioso tributario, né che la conseguente prospettata diminuzione del numero dei ricorsi avverso il silenzio-rifiuto, formatosi sulla richiesta di rimborso contenuta nella dichiarazione dei redditi del contribuente (contenzioso la cui incidenza statistica sul complesso dei ricorsi non è stata in alcun modo valutata dal rimettente), possa in futuro far diminuire in concreto il compenso complessivo di ciascun componente della Commissione tributaria provinciale di Milano; che, dunque, l'influenza nel giudizio *a quo* della norma

Nella successiva ordinanza n. 227/2016, la Corte ritenne invece che le istanze del giudice rimettente fossero lesive della discrezionalità legislativa. Le contestazioni di quest'ultimo si concretizzavano infatti nella richiesta di interventi di natura manipolativa di molteplici disposizioni del d.lgs. n. 545/1992, ritenute dal ricorrente in contrasto con il principio di indipendenza sancito dall'art. 108 Cost.⁴³.

Infine, nell'ordinanza n. 60/2019, resa rispetto a «questioni identiche per norme denunciate, parametri evocati e motivi di censura a quelle oggetto dell'ordinanza n. 227/2016, la Corte optò per una decisione di manifesta inammissibilità plurima delle questioni di legittimità costituzionale sollevate, sia a causa del difetto di rilevanza, sia in ragione dello spazio riservato alla discrezionalità legislativa⁴⁴.

censurata è meramente affermata, ma non dimostrata dalla Commissione tributaria provinciale di Milano». Corte cost., ord. n. 180/2006.

⁴³ Sul punto, la Corte ritenne «che un'altra ragione di inammissibilità deriva dal fatto che il giudice a quo ha richiesto a questa Corte plurimi interventi creativi, caratterizzati da un grado di manipolatività tanto elevato da investire, non singole disposizioni o il congiunto operare di alcune di esse, ma un intero sistema di norme, come quello che disciplina le attribuzioni dei giudici tributari e del personale delle segreterie, nonché, in generale, il sistema organizzativo delle risorse umane e materiali della giustizia tributaria ovvero il sistema che regola il trattamento retributivo dei giudici; che interventi di questo tipo – manipolativi di sistema – sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore (*ex plurimis*, sentenze n. 248/2014 e n. 252/2012; ordinanze n. 269/2015, n. 156/2013, n. 182/2009, n. 35/2001 e n. 117/1989); che, sotto un diverso profilo, le censure investono in modo indifferenziato, sia le disposizioni che prevedono la composizione degli organi giurisdizionali del contenzioso tributario, la vigilanza sui giudici e le relative sanzioni disciplinari, sia tutte le disposizioni che regolano gli uffici di segreteria delle commissioni tributarie, nonché l'autonomia contabile del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, senza specificare i termini nei quali ciascuna di esse violerebbe singolarmente i parametri invocati». Corte cost., ord. n. 227/2016.

⁴⁴ Più nello specifico, nella decisione si legge che «l'inammissibilità deriverebbe in primo luogo dal difetto di rilevanza, in quanto le norme censurate, disciplinando la materia dei compensi spettanti ai componenti delle commissioni tributarie, non inciderebbero né sul rapporto in ordine al quale il giudice rimettente è chiamato a decidere, né sulla composizione dell'organo giudicante [...]; che le questioni presentano, altresì, gli ulteriori profili preliminari di inammissibilità già rilevati da questa Corte con ordinanza n. 227 del 2016, pronunciata prima dell'ordinanza di rimessione su questioni identiche per norme denunciate, parametri evocati e motivi di censura, ma non considerata dal giudice a quo; che anche in quel giudizio, esteso alla più ampia disciplina ordinamentale e organizzativa della giustizia tributaria, oltre che alle disposizioni processuali in tema di astensione del giudice, si deduceva che l'apparenza di indipendenza dei giudici tributari sarebbe lesa dalla disciplina del loro trattamento retributivo, sotto entrambi gli aspetti qui prospettati, senza fornire indicazioni sul diverso assetto che dovrebbe caratterizzare il regime della determinazione, della liquidazione e del pagamento delle retribuzioni dei giudici, in luogo di quello censurato, ovvero sul diverso sistema retributivo che sarebbe idoneo a superare, secondo il giudice a quo, l'attuale inadeguatezza dei compensi; [...] che un'altra ragione di inammissibilità – rilevata anch'essa nell'ordinanza n. 227 del 2016 – deriva dal fatto che il giudice a quo ha richiesto a questa Corte un intervento creativo caratterizzato da un grado di manipolatività tanto elevato da investire l'intero sistema che regola il trattamento retributivo dei giudici e da eccedere così «i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore (*ex plurimis*, sentenze n. 248/2014 e n. 252/2012; ordinanze n. 269/2015, n. 156/2013, n. 182/2009, n. 35/2001 e n. 117/1989)»; che lo stesso giudice *a quo*, oltre a non addurre argomenti nuovi rispetto a quelli già esaminati nella citata ordinanza n. 227/2016, finisce con riconoscere l'ampia discrezionalità che connota la disciplina della materia, là dove ammette che un inquadramento economico dei giudici tributari diverso da quello stabilito dalle norme censurate si tradurrebbe in un intervento di carattere «del tutto “creativo”», non realizzabile dal giudice comune in via di

4. Alcuni elementi di discontinuità rispetto alle precedenti decisioni sul tema.

Venendo ora alla decisione in esame, questa si differenzia dalle precedenti pronunce per due motivi principali. In primo luogo, la Corte ha omesso di richiamare il limite costituito dalla discrezionalità legislativa, come invece era stato fatto nelle precedenti occasioni in cui oggetto di censura erano più disposizioni normative riguardanti l'aspetto organizzativo della giustizia tributaria. In secondo luogo, anziché ricorrere a un'ordinanza di manifesta inammissibilità, come avvenuto in passato, la Consulta ha emesso una sentenza di inammissibilità.

Quanto al primo punto, è necessario rilevare che l'Avvocatura dello Stato, intervenuta in difesa della legge di riforma, aveva eccepito tanto l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale per irrilevanza, tanto quella per discrezionalità legislativa⁴⁵. La Corte, tuttavia, ha accolto solo la prima eccezione senza neppure dichiarare assorbita la seconda.

Per comprendere il rilievo della scelta della Corte su questo specifico aspetto, occorre dapprima chiarire analogie e differenze tra le due tipologie di decisioni. Sia la decisione di inammissibilità per discrezionalità legislativa che quella per irrilevanza appartengono, in particolare, alle decisioni processuali di rigetto, le quali evidenziano la presenza di limiti strutturali, pertanto insanabili, nella questione di legittimità costituzionale⁴⁶. Sebbene entrambe rispondano all'esigenza di «autolimitazione» della Corte⁴⁷, presentano, tuttavia, differenze sostanziali. Mentre la discrezionalità legislativa rientra tra i limiti strutturali di natura sostanziale, rispetto ai quali la Corte «decide di non decidere», il difetto di rilevanza rientra tra i limiti strutturali di natura formale della questione di legittimità costituzionale, in presenza dei quali la Corte «non può» decidere⁴⁸. Ne consegue, quindi, la differente portata della due decisioni, nonché le diverse ragioni di opportunità che possono spingere la Corte a ricorrere all'una piuttosto che all'altra.

A ciò si aggiunge la forma della decisione adottata dai giudici della Consulta per dichiarare l'inammissibilità, ovvero la sentenza e non, come invece per le precedenti occasioni, l'ordinanza di manifesta inammissibilità. Nonostante l'opzione esercitata dalla Corte sul

interpretazione, senza considerare che lo stesso carattere preclude anche l'auspicato intervento di questa Corte. Corte cost., ord. n. 60/2019.

⁴⁵ §3.3.1. del ritenuto in fatto.

⁴⁶ Cfr. A. Spadaro, *I limiti "strutturali" del sindacato di costituzionalità: le principali cause di inammissibilità della q.l.c.*, in *Rivista AIC*, 4, 2019, 148 ss.

⁴⁷ Senza che, tuttavia, la dichiarazione di inammissibilità escluda per ciò solo un vizio di costituzionalità della disposizione che viene censurata. M. Luciani, *Le decisioni processuali e la logica del giudizio costituzionale incidentale*, Padova, 1984, 207.

⁴⁸ Cfr. A. Spadaro, *I limiti "strutturali" del sindacato di costituzionalità: le principali cause di inammissibilità della q.l.c.*, cit., 152 ss. Il riconoscimento della discrezionalità legislativa è difatti volta a preservare l'intangibilità della sfera politico-legislativa e di valutazioni necessariamente rimesse all'organo rappresentativo. Per tale motivo, si è detto che con la decisione di inammissibilità per discrezionalità legislativa, «si degrada (o si promuove) a questione politica una censura mossa ad una legge». C. Salazar, *Le decisioni processuali: la restituzione degli atti al giudice «a quo» e le pronunce di inammissibilità*, in *Il Foro Italiano*, 3, 1998, 145. Sul tema, da ultimo, L. D'Andrea, *Discrezionalità e separazione dei poteri, alla luce della lezione di Gaetano Silvestri*, in *Consulta online*, 1, 2025; A. Ruggeri, *Note minime in tema di limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 3, 2024; M. Ruotolo, *Discrezionalità legislativa e sindacato della Corte costituzionale*, Napoli, 2025. Al contrario, con la valutazione negativa della rilevanza, il giudice si limita a «rendere ragione del fatto che la norma oggetto di giudizio debba essere applicata nel corso del processo, motivando appropriatamente sulla rilevanza della questione». V. Onida, *Note su un dibattito in tema di «rilevanza» delle questioni di costituzionalità delle leggi*, in *Giur. cost.*, 1978, 998. Laddove tale ragione non sussista, alla Corte è inibita la possibilità di operare una valutazione di merito, se non al costo – come si è visto – di denegare la natura concreta e incidentale del giudizio *a quo*.

punto appaia essere la più corretta per definire una questione portata per la prima volta all'attenzione dei giudici della Consulta⁴⁹, è opportuno sottolinearne le implicazioni. Mentre, infatti, l'ordinanza, che si attegga a una «specie di sentenza di rigetto atipica», ai sensi dell'art. 24, l. n. 87/1953, è solo «adeguatamente» motivata, la sentenza, invece, secondo quanto stabilito dall'articolo 18 della medesima legge, è dettagliatamente motivata⁵⁰. Difatti, l'ordinanza «viene (o dovrebbe essere) utilizzata nei casi in cui la soluzione appare di più facile soluzione nel senso di una pronuncia processuale [...]. Logico quindi che la pronuncia risulti per questo motivata in maniera più sommaria, stante il carattere di «evidenza» che assume la soluzione»⁵¹; la forma della sentenza, al contrario, opera «a tutto vantaggio per la più piena comprensione»⁵² della decisione della Corte (sebbene la dottrina talvolta ritenga che il ricorso alla sentenza per dichiarare l'inammissibilità di una questione di legittimità costituzionale sia «palesamente ridondante per lo scopo»⁵³). Di conseguenza, quest'ultima consente una più dettagliata esposizione delle ragioni che hanno portato all'adozione di una decisione processuale.

5. Un'ipotesi sulla sostanza della decisione, al di là della sua forma. I motivi che hanno indotto la Corte a preferire la forma della sentenza (corredata da una motivazione articolata) per dichiarare l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, senza richiamare la discrezionalità legislativa (dunque optando per il «non poter decidere» anziché per il «non voler decidere»), possono essere supposti alla luce del ragionamento sviluppato dalla stessa nel percorso argomentativo che ha condotto alla pronuncia.

La Consulta, prima di esaminare le questioni di legittimità costituzionale dal punto di vista processuale, ha infatti effettuato una ricognizione dell'«articolato e complesso quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento», dalla costituzione delle Commissioni tributarie sino alla recente modifica, che costituisce il «completamento di un percorso di 160 anni»⁵⁴. Ha osservato, poi, ripercorrendo le argomentazioni dell'Avvocatura dello Stato, che quest'ultima «si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del sistema Paese» e che «intervenendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria»⁵⁵.

⁴⁹ Sul punto, è stato rilevato che «almeno in teoria – sarebbe più logico immaginare, in prima battuta, *sentenze* di “inammissibilità” e solo in un secondo momento – quando la Corte si limita a ribadire il punto di vista già espresso – semplici *ordinanze* di “manifesta inammissibilità (in cui la Corte, dall'alto del suo “magistero”, manifesta un certo “biasimo” per il giudice proponente)». Cfr. A. Ruggeri, A. Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2022, 176. Secondo la dottrina, infatti, l'ordinanza dovrebbe essere utilizzata in quei casi in cui «l'eccezione, in ragione di precedenti interventi in materia da parte della Corte costituzionale o di altri diversi motivi, si presenta come di facile, pronta soluzione da parte della Corte». E. Malfatti, S. Panizza, R. Romboli, *Giustizia costituzionale*, Torino, 2021, 132.

⁵⁰ Non vi sono, invece, differenze quanto al carattere della definitività, presente tanto nella sentenza quanto nell'ordinanza. Cfr., sul punto, A. Ruggeri, A. Spadaro, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, cit., 174 ss. Sul punto, L. Carlassarre, *Le «questioni inammissibili» e la loro riproposizione*, in AA.VV., *Scritti sulla giurisprudenza costituzionale in onore di Vezio Crisafulli*, Tomo I, Padova, 1985, spec. 160 ss.

⁵¹ E. Malfatti, S. Panizza, R. Romboli (a cura di), *Giustizia costituzionale*, Torino 2021, 127.

⁵² *Ivi*, 128.

⁵³ Cfr. A. Spadaro, *I limiti “strutturali” del sindacato di costituzionalità: le principali cause di inammissibilità della q.l.c.*, cit., 146.

⁵⁴ Corte cost. sent. n. 204/2024, § 6 del considerato in diritto.

⁵⁵ *Ivi*.

Tale circostanza rende necessaria una lettura della decisione alla luce del contesto in cui è stata adottata⁵⁶. Quest'ultimo, del resto, ha avuto un ruolo determinante nella scelta della soluzione processuale. La sentenza offre, molteplici spunti che confermano questa lettura: la menzione della fonte euro-nazionale⁵⁷ da cui è scaturito il procedimento di riforma; il riconoscimento dell'entità delle modifiche introdotte da quest'ultima; la valutazione circa l'avvicinamento della giurisdizione tributaria a quella ordinaria.

A tal proposito, va anzitutto considerato che la riforma della giustizia tributaria è stata realizzata a seguito di uno specifico impegno assunto dall'Italia in ambito europeo attraverso il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. Ciò ha senz'altro determinato una riduzione dei margini di autonomia del legislatore nazionale, sia quanto ai tempi, sia quanto ai modi, cui è conseguita una obiettiva difficoltà di revisionare la disciplina preesistente. Privo di una visione compiuta sul punto, il Parlamento si è difatti trovato ad agire quasi esclusivamente in risposta alle esigenze dettate dalla condizionalità del Piano, con l'obiettivo primario di raggiungere la *milestone* di «rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di Cassazione»⁵⁸ e rispettare, così, gli obblighi che il Governo ha assunto sia verso l'istituzione sovranazionale, sia verso gli altri partner europei⁵⁹.

La Corte costituzionale è stata perciò chiamata a giudicare la legittimità costituzionale di una legge la cui portata risultava indissolubilmente influenzata da tali vincoli. In questa prospettiva, è possibile supporre che la dichiarazione dell'«impossibilità di decidere» – insita nell'utilizzo della categoria processuale della rilevanza – sia stata espressione di una chiara funzione di garanzia anzitutto «istituzionale, oltreché costituzionale»⁶⁰ della Corte (espressione della sua doppia anima, al contempo giurisdizionale e politica⁶¹), volta a mantenere i – già di per sé – delicati equilibri post-pandemici tra gli organi statali⁶². In questo

⁵⁶ Del resto, vi è una stretta relazione tra il ricorso alle pronunce di inammissibilità e le valutazioni di contesto, già evidenziata dalla dottrina. Ad esempio, «quando la Corte, per qualsiasi ragione, magari anche quella (in certa misura legittima) del timore di creare vuoti legislativi o squilibri normativi con la sua pronuncia, non se la sente di dichiarare illegittima la legge sottoposta al suo giudizio, è – come male minore – preferibile una dichiarazione d'inammissibilità con cui, almeno, non prende posizione sul merito»⁵⁶. L. Carlassarre, *Le decisioni d'inammissibilità e di manifesta infondatezza della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Strumenti e tecniche di giudizio della Corte costituzionale*, Milano, 1988, 64.

⁵⁷ Per un maggior approfondimento, si v. D. De Lungo, *I rapporti fra PNRR e sistema delle fonti statali*, in *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, Torino, 2023, 21 ss.; N. Lupo, *Il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza: un nuovo procedimento euro-nazionale*, in *Federalismi.it*, 5, 2023; 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.

⁵⁸ *Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, 63

⁵⁹ Sia consentito, sul punto, il rimando a C. Doria, *La giustizia tributaria tra cultura costituzionale e istanze europee: una riforma incompiuta?* in *DPER online*, speciale 1, 2024.

⁶⁰ L'espressione è di V. Tondi della Mura, *La discrezionalità del legislatore in materia elettorale, la «maientica» della consulta e il favor (negletto) verso il compromesso legislativo: continuità e discontinuità fra le sentenze n. 1 del 2014 e n. 35 del 2017*, in *Rivista AIC*, 1, 2018, 3.

⁶¹ Cfr. A. Spadaro, *I limiti «strutturali» del sindacato di costituzionalità: le principali cause di inammissibilità della q.l.c.*, cit., 157.

⁶² Ci si riferisce, in particolare, agli influssi del PNRR sulla forma di governo. Per un maggior approfondimento, si v., tra gli altri, C. Colapietro, *La forma di Stato e di governo italiana alla «prova» del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, in *Rivista AIC*, 3, 2022; N. Lupo, *Next Generation EU e sviluppi costituzionali dell'integrazione europea: verso un nuovo metodo di governo*, in *Dir. pub.*, 3, 2022; F. Polacchini, *I riflessi del Pnrr sulla forma di governo e sui processi di indirizzo politico*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 4, 2022; G. Tarli Barbieri, *Gli sviluppi della forma di governo sotto*

senso, la rilevanza assume valore non solo come categoria processuale, ma anche come una «categoria sostanziale riflettente istanze che provengono dalla forma di governo»⁶³.

Per questa via, la Corte ha temperato le richieste provenienti dai due organi con cui – nel continuo compito di adeguamento della realtà normativa alla Costituzione⁶⁴ – abitualmente entra in dialogo, ovvero il giudice e il legislatore. Al primo, ha rimproverato la modalità con cui la questione è stata posta alla sua attenzione⁶⁵. Al secondo, invece, sembra aver riservato un «non detto» che pure nasconde un certo impatto politico⁶⁶: le sue considerazioni sui nuovi punti fermi posti dalla riforma, presentata come un traguardo significativo nella – per vero, complessa – evoluzione della giustizia tributaria, non sono infatti neutre. Se, da un lato, la Corte costituzionale descrive la l. n. 130/2022 come il «completamento dell'evoluzione» della giustizia tributaria, dall'altro riconosce che tale completamento ha «avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria», lasciando però aperta la questione della sua configurazione definitiva.

6. Una prima conclusione provvisoria: la giustizia tributaria non è (più) una «giustizia minore». Tale ultima notazione ci pone dinnanzi alla necessità di effettuare una breve riflessione conclusiva, con cui tirare le fila di quanto detto.

Muovendo dalla ricostruzione effettuata, appare chiaro che la Corte costituzionale abbia affrontato con particolare accortezza la questione sottoposta in tema di indipendenza del giudice tributario; ciò, soprattutto perché la riforma ha avuto germinazione in un contesto complesso – quello eurounitario post pandemico – reso ancora più complicato dalla singolare evoluzione della giurisdizione speciale tributaria e, in specie, dal carattere (anch'esso) «speciale» della sua indipendenza.

Si spiegano in questo senso le peculiari caratteristiche della decisione in commento: a volte, infatti, «il processo costituzionale non è la culla delle coerenze processuali poiché in esso si celebra una vicenda che riguarda l'effettività del sistema di governo nel suo complesso, e nel quale si sottopone a una sorta di bilanciamento, espresso, tacito o implicito, tutto quanto ha rilievo ai fini di un esito ragionevole, non importa se processuale o di merito, delle questioni di costituzionalità»⁶⁷.

la lente del PNRR, in D. De Lungo, F. Saverio Marini (a cura di), *Scritti costituzionali sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza*, cit., 77 ss.

⁶³ C. Mezzanotte, *Processo costituzionale e forma di governo*, in AA. VV., *Giudizio "a quo" e promovimento del processo costituzionale. Atti del seminario svoltosi in Roma, Palazzo della Consulta, nei giorni 13 e 14 novembre 1989*, Milano, 1990, 68. Come tale, la categoria fa inoltre parte dello «strumentario processuale» che la Corte ha già tante volte utilizzato per destreggiarsi nelle delicate questioni relative alla magistratura. Sul punto, V. Onida, *Giurisdizioni e giudici nella giurisprudenza costituzionale*, cit. 167 ss.

⁶⁴ Cfr. M. Fioravanti, *Il cerchio e l'ellisse*, Bari, 2020, 67.

⁶⁵ È stato ritenuto che «Quando la Corte mostra di concentrarsi sul nesso tra questione di costituzionalità e questione di merito, non è la soluzione di quel caso particolare che guida le sue mosse. Dire infatti che un giudice propone una questione di costituzionalità non strumentale alla definizione del giudizio *a quo* (in ciò consiste il contenuto tipico delle dichiarazioni di inammissibilità per difetto di rilevanza), significa sanzionare il divieto che incombe su tutti i giudici di porsi come contraltare del Parlamento al di fuori del concreto esercizio delle loro funzioni giudicanti». C. Mezzanotte, *Processo costituzionale e forma di governo*, cit., 68. Come messo in luce dalla dottrina, la questione di costituzionalità deve pertanto «servire» al processo, non si deve arrivare, come pure sottolinea l'Autore, alla «strumentalizzazione del processo, ad opera del giudice, al fine di azionare il giudizio di costituzionalità» V. ONIDA, «Note su un dibattito in tema di «rilevanza» delle questioni di costituzionalità delle leggi», cit., 1016.

⁶⁶ Sul punto, cfr. E. Malfatti, S. Panizza, R. Romboli, *Giustizia costituzionale*, cit., 339 ss.

⁶⁷ *Ivi*, 69.

Ciò non vale tuttavia a giustificare la tendenza della Corte a restringere l'alveo delle norme scrutinabili, finendo di fatto per limitare il sindacato sulle disposizioni attinenti al versante organizzativo-ordinamentale della giustizia⁶⁸. Vi è, al contrario, «l'esigenza pratica di evitare una «scopertura» di alcuni settori normativi rispetto alla possibilità di promuovere il controllo di costituzionalità delle leggi»; esigenza che può invero essere soddisfatta proprio «attraverso una corretta applicazione del requisito della rilevanza»⁶⁹. Eppure, la richiesta della Corte di fornire prove dell'esistenza di «violazioni attuali in relazione alla concreta questione posta all'esame dei rimettenti e alla specifica e conseguente decisione che sono chiamati a adottare nei giudizi *a quibus*»⁷⁰ rischia di tradursi in una vera e propria *probatio diabolica* imposta al giudice *a quo*⁷¹, tale da impedire una valutazione sul merito delle questioni relative all'indipendenza del giudice tributario⁷².

Ciononostante, le considerazioni effettuate dalla Corte sulla riforma forniscono uno spunto per alcune considerazioni riguardo al futuro della giustizia tributaria. In particolare, le stesse spingono a domandarsi se l'avvenuto «avvicinamento» della giustizia tributaria alla giustizia ordinaria implichi l'esistenza di una distanza che deve ancora essere colmata tra le due⁷³.

Della l. n. 130/2022 si è detto infatti che «fotografa la transizione»⁷⁴; altri ancora hanno ritenuto che la novella costituisca un mero passo verso la costituzionalizzazione (o meglio, l'attuazione costituzionale) della figura del giudice tributario, la quale avverrà solo a seguito di una «rivoluzione culturale, che certamente manca nel testo della l. n. 130/2022»⁷⁵. Anche la pronuncia della Corte ci restituisce, in un certo senso, l'immagine di una giustizia che

⁶⁸ La stessa Corte ha infatti ritenuto che «norme, pur non immediatamente applicabili nel processo, possano incidere in maniera evidente e attuale sulle garanzie costituzionali della funzione giurisdizionale, così condizionando l'esercizio della relativa attività». § 8.1. del considerato in diritto. Sul punto, la dottrina ha sottolineato come, nel settore giudiziario, proprio «l'opera della Corte costituzionale è stata, ed è ancora, importante. Per contribuire a far valere i principi costituzionali in tema di magistratura, espellendo dall'ordinamento le disposizioni in insanabile contrasto con la Costituzione». F. Cuocolo, Relazione, in N. Occhilupo (a cura di), *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale*, Padova, 1984, 348.

⁶⁹ La rilevanza non dovrebbe cioè diventare «né «una porta stretta» né una strozzatura nel sistema di sindacato incidentale delle leggi». V. Onida, *Note su un dibattito in tema di «rilevanza» delle questioni di costituzionalità delle leggi*, cit., 1015.

⁷⁰ § 8.1. del considerato in diritto.

⁷¹ Difatti, «c'è da chiedersi come può il giudice, che non si «sente» indipendente e perciò imparziale per via delle norme che disegnano il suo status, dimostrare che questa sua «sensazione» incida concretamente sul singolo giudizio che è chiamato a definire». C. Petrillo, *Costituzione e indipendenza del giudice tributario*, cit., 457. Il rischio è perciò che la disciplina del processo tributario entri a far parte di «una zona d'ombra, se non addirittura in una «zona franca» dal controllo di costituzionalità». *Ivi*, 464.

⁷² Dovendosi peraltro rilevare che, nelle prime fasi della giurisprudenza costituzionale, non sono mancati casi «in cui la Corte ha integrato e corretto, con proprie argomentazioni, un giudizio di rilevanza che si presentava lacunoso od insufficiente, aprendosi così la strada per passare a decidere la questione nel merito». V. Crisafulli, *Lezioni di Diritto costituzionale*, II, 2, *L'ordinamento costituzionale italiano (la Corte costituzionale)*, Padova, 1984, 291.

⁷³ Anche alla luce della circostanza per cui, sebbene la Corte costituzionale abbia dichiarato inammissibili le questioni sollevate, la stessa «per vera e propria eterogenesi dei fini, ha conferito più forza agli argomenti di chi sostiene l'assoluta incompatibilità dell'attuale assetto della Giustizia tributaria con i principi di indipendenza e terzietà del giudice». F. Tundo, *Il discorso incompiuto della Consulta e l'inattesa eterogenesi dei fini*, cit., 213.

⁷⁴ E. Manzon, *L'incerta alba della quinta magistratura*, cit., 2195.

⁷⁵ M. Bertolissi, *La giurisdizione sulle entrate e sulle spese*, cit., 19. È stato infatti rilevato che, «far nascere una magistratura da un concorso è la condizione costituzionalmente necessaria, ma il percorso di «costituzionalizzazione sostanziale» di una magistratura ha molti profili, nessuno di semplice e facile realizzazione». E. Manzon, *L'incerta alba della quinta magistratura*, cit., 2193.

ricerca ancora un proprio definitivo posto nel modello costituzionale; un posto che sia rispettoso tanto della sua unicità (la Corte di giustizia tributaria di Venezia ha sottolineato come la stessa costituisca «un *unicum* tra le altre magistrature»⁷⁶), quanto delle intenzioni dei costituenti e dell'evoluzione del sistema politico istituzionale⁷⁷. Alla luce dell'analisi che conduce sullo sviluppo in senso costituzionale della giustizia tributaria, la Corte sembra anzi suggerire che il cammino di quest'ultima debba proseguire nel segno della ricomposizione di un disegno più lineare della magistratura. Tale direzione trova espressione nella progressiva attuazione dell'art. 108 della Costituzione⁷⁸, ovvero nell'allineamento delle prerogative di indipendenza della giurisdizione tributaria a quelle del giudice ordinario, pur mantenendo il necessario *trade off* tra l'esigenza di omogeneità e quella di differenziazione per le materie specifiche⁷⁹.

Al netto della strada che c'è ancora da fare, la sentenza n. 204/2024 ci consente però quantomeno di giungere a una prima provvisoria conclusione: non sembra esserci (più) una contrapposizione tra una giustizia maggiore, quella ordinaria, e una giustizia minore, quale era considerata la giustizia tributaria prima dell'ultima riforma⁸⁰. Il che costituisce senz'altro un primo considerevole traguardo.

Abstract. Con la sentenza n. 204/2024, la Corte costituzionale ha dichiarato inammissibili tre diverse questioni di legittimità costituzionale riguardanti la disciplina ordinamentale e organizzativa della giustizia tributaria, contenuta nel d.lgs. n. 545/1992, come da ultimo novellato dalla l. n. 130/2022.

Questo contributo, muovendo dalla forma decisionale adottata dalla Corte e dal contesto in cui la pronuncia è stata resa, si propone di indagare il possibile significato sostanziale sotteso alla mancata pronuncia nel merito.

Abstract. In its judgment no. 204 of 2024, the Italian Constitutional Court declared inadmissible three separate questions of constitutional legitimacy concerning the institutional and organizational regulation of tax justice, as set out in legislative decree no. 545/1992 and recently amended by law no. 130/2022.

This paper, starting from the decision-making form adopted by the Court and the context in which the ruling was issued, aims to investigate the possible substantive meaning underlying the absence of a decision on the merits.

⁷⁶ Così l'ordinanza citata della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Messina, §2.1.2 del ritenuto in fatto.

⁷⁷ In questo senso, «l'assetto e l'attività degli organi giudiziari appaiono necessariamente aspetti tutt'altro che marginali dello stato e dell'evoluzione del sistema politico-costituzionale». V. Onida, *Giurisdizioni e giudici nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 160.

⁷⁸ Espressione, come sottolineato da Valerio Onida, di una «norma aperta», V. Onida, *Giurisdizione e giudici nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. proc.*, 37, 1982 162. In particolare, è con l'ordinanza n. 144/1998 che la questione dell'indipendenza del giudice tributario è emersa come problema centrale all'interno dell'ordinamento. In tale decisione, la Corte, pronunciandosi sulla revisionabilità delle giurisdizioni speciali decorso il termine di cinque anni disposto dalla V disp. trans. fin., pose in stretta relazione la revisione e l'attuazione delle previsioni costituzionali in tema di giurisdizioni speciali, fra cui, *in primis*, deve annoverarsi proprio quella relativa all'indipendenza.

⁷⁹ Cfr. N. Zanon, F. Biondi, *Sistema costituzionale della magistratura*, Bologna, 2019, 11.

⁸⁰ Si è detto che si trattava di una giustizia «figlia di un Dio minore», oppure di un processo di serie B. Così, A. Carinci, *Giustizia tributaria: un cambiamento è necessario*, in *Lavoce.info*, 26 luglio 2016; A. Giovannini, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, cit., 275.

Parole chiave. Inammissibilità – irrilevanza – giustizia tributaria – PNRR – Corte costituzionale.

Key words. Inadmissibility – irrelevance – tax justice – PNRR – Constitutional Court.