

2025 FASCICOLO II

Camilla Petrillo

**Costituzione e indipendenza nel processo tributario:
i giudici bussano ancora una volta,
ma il portone della Consulta resta chiuso**

2 maggio 2025

**IDEATORE E DIRETTORE: PASQUALE COSTANZO
CONDIRETTRICE: LARA TRUCCO**



Camilla Petrillo

**Costituzione e indipendenza nel processo tributario:
i giudici bussano ancora una volta, ma il portone della Consulta resta chiuso^{* **}**

SOMMARIO: 1. Il lamentato *deficit* di indipendenza del giudice tributario. – 2. L'inammissibilità per difetto di rilevanza. – 3. L'inammissibilità per mancanza di "rime obbligate" e la discrezionalità del legislatore. – 4. Il giudizio tributario verso le "zone d'ombra" della giustizia costituzionale? – 5. La possibile fuga verso i Giudici "sovrnazionali". – 6. Considerazioni conclusive.

ABSTRACT: *The tax process designed by the legislator, although suspected of lacking constitutional compliance in several respects and particularly regarding the profile of judicial independence, fails to gain access to the merits of constitutional review. The risk is that it will end up becoming a free zone from the constitutional review, while the possibility of access to supranational courts is on the horizon.*

1. Il lamentato deficit di indipendenza del giudice tributario

Con la [sentenza n. 204 del 2024](#)¹ la Corte costituzionale ha ribadito, per l'ennesima volta, l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale sollevate negli anni dai diversi Giudici tributari, che lamentano, in definitiva, l'illegittimità della disciplina legislativa² relativa al giudizio tributario ritenendola lesiva, fra le altre cose, dell'indipendenza del giudice.

Tale questione avrebbe dovuto destare particolare interesse dal momento che non solo buona parte dei giudici tributari insiste nel sollevare simile dubbio, iniziando anche a varcare le soglie della giurisdizione nazionale³, ma anche la dottrina ha spesso insistito sul difetto di indipendenza del giudice tributario⁴. La Corte costituzionale, però, non ha finora mai ritenuto

^{*} Contributo scientifico sottoposto a referaggio.

Camilla Petrillo è Ricercatrice confermata di Diritto costituzionale e pubblico nell'Università Tor Vergata di Roma.

^{**} Scritto dedicato ad Alessandra ed Enrico, parti indelebili della mia vita.

¹ Annotata da F. TUNDO, *Il discorso incompiuto della Consulta e l'inattesa eterogenesi dei fini*, in *GT- Riv. di Giur. Trib.*, 3/2025, 210 ss.

² Si anticipa, per quanto qui di interesse, sia del d.lgs. n. 545 del 1992 che della più recente l. 130 del 2022.

³ Si veda l'ordinanza n. 660 del 21 febbraio 2023 della Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, con cui si investe la Corte di giustizia di una questione interpretativa, che, però, viene da questa dichiarata irricevibile: ci si occuperà del tema *infra*, par. 5.

⁴ Si tratta di un problema condiviso pressoché unanimemente dalla dottrina da diverso tempo: già prima dell'entrata in vigore della l. 130 del 2022 (ma con osservazioni a questa estensibili), si vedano, fra gli altri, F.



di dover/poter entrare nel merito della disciplina legislativa impugnata. Eppure “in gioco” vi è un principio costituzionale della massima importanza, che coinvolge addirittura lo Stato di diritto: se il giudice non è indipendente, infatti, non vi è divisione di poteri e, quindi, nemmeno Stato di diritto. Né dovrebbe tranquillizzare la constatazione che il problema riguardi, almeno al momento, la sola giurisdizione tributaria⁵.

Si potrebbe, infatti, considerare che la materia tributaria (nonostante la storica “maternità” dell’istituto della riserva di legge⁶) sia sottratta ad una delle più importanti forme di controllo popolare, essendo preclusa, ex art. 75 Cost., la possibilità di chiedere il *referendum* abrogativo sulle leggi tributarie. Il cittadino, dunque, potrà far valere la propria “contrarietà” alla legislazione tributaria soltanto attraverso il proprio voto in sede elettorale⁷, salvi gli esigui spazi nei quali tale legislazione potrà essere sottoposta al sindacato di costituzionalità.

L’unico baluardo, si è detto⁸, in tal senso, rimarrebbe, infatti la capacità contributiva di cui all’art. 53 Cost., che permette di opporsi a scelte arbitrarie del legislatore⁹. Sebbene non

TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2006, 11 ss., *Id.*, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2/2013, 1 ss., F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, in *Rass. trib.*, 1/2003, 11 ss. Più recentemente, C. DORIA, *Verso una maggiore indipendenza del giudice tributario? La riforma della giustizia tributaria all’esame del Senato*, in [dirittifondamentali](#), 2/2020, 1293, ove ha notato, inoltre, che una riforma volta ad eliminare le problematiche rilevate “potrebbe riversare i propri effetti positivi in una triplice direzione: sul contribuente, che godrebbe di maggiore sicurezza nell’espletamento delle proprie attività sia come cittadino, sia come imprenditore economico, pertanto tutelato dall’art. 41, comma 1, Cost.; sull’intero sistema economico, che potrebbe attrarre maggiormente gli investitori grazie ad una nuova professionalità degli organi di tutela; sullo stesso effettivo rendimento dello Stato sociale”.

⁵ Il pensiero va alla crisi dello Stato di diritto dovuta alla mancanza di indipendenza della magistratura in alcuni Paesi, europei ed extraeuropei.

⁶ In tal senso si vedano, soprattutto, R. BALDUZZI, F. SORRENTINO, *Riserva di legge*, in *Enc. Dir.*, XL, Milano, 1989, 1207 ss. Per una ricostruzione storica, che include il rapporto tra forma di Stato e potere impositivo si veda S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”. La prospettiva del “costituzionalista”*, in *Diritto e pratica tributaria*, 4/2016, 1391 ss., ove l’A. sottolinea come la riserva di legge, oggi, abbia perso quel connotato garantistico che aveva alle origini. Sulla riserva di legge di cui all’art. 23 Cost., per quanto riguarda la materia tributaria, si veda, ampiamente, P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà e dovere tributario. L’evoluzione dell’Amministrazione finanziaria da strumento a soggetto del rapporto solidale*, Torino, 2023, 110 ss., ove si sottolinea come la riserva di legge non possa essere più vista come un’“autoimposizione”, non solo perché si opporrebbe alla lettura in chiave solidaristica dell’imposizione, ma anche, ricordando quanto sostenuto da G. Lombardi, per il fatto che l’imposizione tributaria riguarda anche gli stranieri, oltre che le persone fisiche.

⁷ Si veda, sulla questione, G. LOMBARDI, *Contributo allo studio dei doveri costituzionali*, Milano, 1967, 383 ss., ove sottolinea che tale esclusione mira a sottrarre la materia tributaria alla componente plebiscitaria, riservandola a quella rappresentativa.

⁸ C. BUZZACCHI, «Capacità contributiva» e «progressività» alla prova dell’equilibrio di bilancio?, in [Osservatorio costituzionale](#), 3/2017, 8, nell’analizzare gli effetti della costituzionalizzazione del principio di equilibrio del bilancio sul potere impositivo, ritiene, appunto, che l’art. 53 Cost. rappresenti una specie di



possa dirsi che il contribuente si trovi, attualmente, in uno stato di totale soggezione allo Stato¹⁰, si deve ritenere che nemmeno la posizione soggettiva edulcorata del «dovere inderogabile di solidarietà» in capo al contribuente¹¹ abbia fatto sbiadire del tutto la

baluardo “nei confronti di scelte arbitrarie del legislatore, che non può procedere ad una tassazione priva di collegamento con la realtà”.

⁹ S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”*, cit., 1384, analizzando sinteticamente la giurisprudenza costituzionale in materia di imposizione tributaria, conclude, però, nel senso che l’ampio spazio lasciato alla discrezionalità legislativa non consente di aderire all’impostazione “funzionalista” del potere tributario. Vi è, però, da sottolineare che, al di là della giurisprudenza costituzionale, non sempre “limpida”, la dottrina tributaria aveva da subito ricostruito la nozione di capacità retributiva di cui all’art. 53 Cost. in modo tale da far convivere “il momento solidaristico e quello garantistico”. Per quanto riguarda quest’ultimo, in particolare, il pur “ampio margine di discrezionalità” del legislatore troverebbe un limite nel dover “scegliere il presupposto di fatto in modo che questo sia tale da poter dimostrare la (astratta) idoneità del soggetto passivo a sopportare il carico del tributo”: così G. PUOTI, *La capacità contributiva e la territorialità dell’imposizione nel pensiero di Gian Antonio Micheli*, in *Riv. di dir. trib. internaz.*, 2011, 294-295.

¹⁰ In tal senso si veda F. GALLO, *Verso un “giusto processo” tributario*, cit., 15, osservava, già prima di ulteriori passi in avanti compiuti più recentemente dal legislatore, che “fuori dal processo e prima di esso, si tende a rafforzare la dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria e a riportare in una posizione paritetica le due parti avendo l’obiettivo di superare definitivamente ricostruzioni del fenomeno tributario in termini coercitivi e repressivi”. Ma, come osserva 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*, Napoli, 2023, 82, “se è vero (...) che la giurisdizione tributaria non si identifica con la giustizia tributaria, dovendosi in quest’ultima ricomprendere anche altri, molteplici, modelli procedurali e strumenti alternativi, non-giurisdizionali di risoluzione del contenzioso tributario e deflattivi, è vero pure che difficilmente può esistere giustizia tributaria in assenza di un sistema giurisdizionale di tutela, che risponda ai principi costituzionali”.

¹¹ Sulla c.d. “torsione solidaristica” del dovere tributario si vedano L. ANTONINI, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996, e ID., *Introduzione* in V. Matroiacovo, G. Melis (a cura di), *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 3, ove sottolinea chiaramente come l’accento non vada più posto sul potere tributario, ma sul dovere di solidarietà, C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Milano, 2011 e ID., «Capacità contributiva» e «progressività», cit., ove ritiene che il tratto rilevante del dovere tributario non sia tanto da rintracciare nella qualificazione e nella posizione del contribuente, quanto nell’«esigenza di una distribuzione tra tutti gli appartenenti alla collettività degli oneri che discendono dall’interesse comune». Si ricorda, poi, la monografia dedicata al tema di P. ZUDDAS, *Principio costituzionale di solidarietà*, cit. Recentemente, sul tema si vedano L. MARIANTONI, *Principi costituzionali in materia tributaria. Dall’eguaglianza all’equità, dalla progressività alla flat tax*, in *Politica del dir.*, 1/2024, 65 ss. e F. GALLO, *Il dovere tributario quale specificazione del generale dovere di solidarietà nel pensiero di Giorgio Lombardi*, in *Politica del dir.*, 1/2023, 127 ss. Sottolineano, però, anche l’indebolimento di questo aspetto solidaristico C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, cit., 61 ss., S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”*, cit., 1382, ove ritiene che a fronte del dovere inderogabile di solidarietà in cui si sostanzia il dovere tributario, si dovrebbe affermare il dovere dello Stato di utilizzare le risorse finanziarie raccolte attraverso l’imposizione tributaria per assolvere al compito imposto dall’art. 3, comma 2, Cost. realizzando un “rapporto commutativo tra i tributi e le libertà e i diritti dei cittadini”. Tuttavia, “mancano strumenti giuridici adeguati che consentano al cittadino di dedurre (...) pretese giuridiche azionabili, sia per esigere un diverso carico tributario per lo standard di beni e servizi pubblici



preminenza dell'interesse dello Stato alla percezione dei tributi¹². Sul piano sostanziale, in definitiva, il contribuente sembra non avere una posizione forte¹³: per questo è importante che possa trovare piena tutela sul piano processuale, potendo contare su un giudice indipendente e imparziale. Ed il giudice tributario, a quanto pare, non si sente tale, perché non si ritiene indipendente.

In altre parole, come ben rilevato in dottrina, “anche ammesso che la destinazione a soddisfare i bisogni collettivi consenta di sacrificare i diritti individuali, non si vede perché il sacrificio, oltre che esplicarsi nella disciplina sostanziale dovrebbe estendersi anche ai diritti, strumentali, di difesa in giudizio. Le norme stabiliscono quali sacrifici si possono

e sia per pretendere una diversa organizzazione amministrativa per un'allocazione più efficiente della spesa pubblica per beni e servizi pubblici”. M. LOSANNA, *Diseguaglianza e obblighi contributivi*, nel *Convegno annuale dell'Associazione “Gruppo di Pisa”*, Campobasso, 19-20 giugno 2015, 10, mostra che anche la giurisprudenza costituzionale abbia contribuito “al progressivo occultamento del profilo «solidaristico» dell'obbligazione tributaria. M. BERTOLISSI, *La giurisdizione sulle entrate e sulle spese*, in *Il destino delle risorse pubbliche*, cit., 10, sembra ritenere che, nonostante il disegno costituzionale “solidaristico”, ancora oggi il rapporto contribuyente-fisco “non (sia) un rapporto tra pari, quanto al grado di tutela amministrativa e giudiziale accordata dall'ordinamento”.

¹² Secondo S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”*, cit., 1381 ss., residuano ancora principi dell'assolutismo fiscale, pur non esplicitati in Costituzione, essendo tale visione sottesa “alla struttura stessa della dimensione statale e dei caratteri che lo contraddistinguono”. Non può, tuttavia, negarsi che la Corte costituzionale, al di là di quanto si è detto sul profilo solidaristico, eserciti comunque un attento controllo sulla legislazione impositiva statale: solo per citare l'esempio più recente, si veda il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia (ord. n. 21 del 2025) diretto, semplificando ai minimi termini, a sapere se sia conforme al regolamento UE la disciplina nazionale che estende la platea dei destinatari del regolamento ad ulteriori soggetti che abbiano comunque percepito extraprofitti congiunturali nel 2022.

¹³ S. MANGIAMELI, *Il diritto alla “giusta imposizione”*, cit., 1396 ss. “dal punto di vista della Costituzione formale, non esistono prescrizioni che rendano misurabile concretamente il prelievo”, e nemmeno il controllo sulla ragionevolezza e proporzionalità “sono idonei di per sé a dare un'idea del *limite costituzionale del prelievo*”. L'A. (a pag. 1401) ritiene, inoltre, che, nonostante i problemi che riguardano la collocazione della giustizia tributaria, le garanzie di questa sotto il profilo della indipendenza (ecc.), lo “standard di tutela legale” sia “comparabile con quello degli altri Stati europei”, mentre sarebbe più debole proprio la tutela offerta dalle garanzie costituzionali, per effetto, tra l'altro, dell'incidentalità del giudizio e della giurisprudenza costituzionale che “ha ampliato sensibilmente la discrezionalità legislativa”. Nemmeno lo Statuto del contribuente, poi, è in grado di rafforzare la posizione dello stesso, avendo mero rango legislativo, 1402 e ss. Invece, secondo A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva*, in [Enc. Giur. Treccani online](#), si potrebbe configurare non solo un limite minimo ma anche massimo alla capacità contributiva, ravvisabile nel minimo vitale “rovesciato”, ove “in forza dell'applicazione di aliquote molto elevate, [il prelievo] scarnificasse quasi totalmente una ricchezza ad esso assai superiore. Il che, d'altra parte, è vietato anche dalla regola iscritta nell'art. 42, co. 3, Cost.”. Anche secondo G. PUOTI, *La capacità contributiva*, cit., 309, il principio di capacità contributiva costituisce un argine volto a “garantire e salvaguardare l'integrità patrimoniale del soggetto passivo” e ciò anche a fronte del c.d. federalismo fiscale che potrebbe rischiare di produrre una “pluri-imposizione” da parte dei diversi enti pubblici territoriali.



imporre ai privati, ma che poi sia almeno consentito accertare equamente che tali sacrifici siano avvenuti nel rispetto della legge”¹⁴.

Tutti i progetti di legge, presentati negli ultimi anni, per la riforma del sistema di giustizia tributaria ponevano al centro il tema dell’indipendenza¹⁵, cercando di intervenire su alcuni dei profili che maggiormente pesano sulla “apparenza” di indipendenza del giudice tributario: dalla proposta di spostare l’organizzazione e la gestione della giustizia tributaria dal MEF alla Presidenza del Consiglio, a quella di istituire un ruolo unico del personale amministrativo in luogo della (ancora attuale) appartenenza al personale MEF ed, ancora, la proposta di adeguare il sistema di trattamento economico dei giudici tributari, gestito, ancora una volta, dal Ministero dell’Economia e delle finanze.

L’approvazione, infine, della legge n. 130 del 2022 non ha consentito di superare tutti i dubbi di legittimità costituzionale¹⁶, come dimostrano, tra l’altro, le ordinanze che hanno introdotto il giudizio concluso con la [sentenza n. 204 del 2024](#). L’impressione è che si sia inteso risolvere il problema dell’indipendenza del giudice tributario nella selezione attraverso concorso dell’organo giudicante, senza tuttavia tagliare il cordone ombelicale che lega lo stesso giudice al MEF¹⁷, dimenticando che la Corte costituzionale nel lontano 1967 (sentenza

¹⁴ A. MARCHESELLI, *Verso un giudice tributario “europeo”: profili critici della indipendenza della giurisdizione fiscale italiana nel quadro dei principi della Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, in F. Bilancia, C. Califano, L. del Federico, P. Puoti (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 326.

¹⁵ In tal senso, C. DORIA, *Verso una maggiore indipendenza del giudice tributario?*, cit., 1284. Nota, inoltre, F. TUNDO, *L’indipendenza del giudice dipendente del MEF, ossimoro di una riforma che gioca d’azzardo*, in [Giustizia insieme](#) del 12 luglio 2022, che il d.d.l. AS 2636 (poi divenuto l. 130 del 2022), elaborato da una Commissione “tecnica” istituita dal Governo, circoscrive l’intervento rispetto “alle prospettive offerte dalle iniziative parlamentari che invece delineano, tutte, ipotesi di riforma di ben più ampio respiro”. In particolare, secondo l’A., il disegno di legge “più che costituire l’attesa riforma ordinamentale della Giustizia tributaria, si limita ad una revisione dello status dei giudici” attraverso, fra l’altro, la loro qualificazione tecnico-professionale.

¹⁶ A. BORGHETTI, *La travagliata riforma della giustizia tributaria: un’auspicata evoluzione su spinta UE*, in [Luiss Law Review](#), 384 rileva che “il punto più critico, ordinamentale (...) non è stato risolto e riguarda la vicinanza, *rectius*, la dipendenza ed i contatti organici dei Giudici e del personale di segreteria dal Ministero dell’Economia e delle Finanze. Sul punto, anche il ruolo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria non appare sufficientemente incisivo a corroborare una riforma che rappresenta ad un tempo un importantissimo punto di arrivo e di partenza”. F. BUFFA, *La riforma processuale e i principi della Corte Edu in materia*, in [Questione Giustizia](#), 3/2024, p. 202, osserva che “resta il fatto che i giudici tributari sono inquadrati nell’ambito di un’amministrazione alla quale fanno capo sostanzialmente i soggetti che, in gran parte dei casi, compaiono davanti al giudice tributario nella veste di parti, spesso convenute per l’impugnazione dei loro atti amministrativi”.

¹⁷ F. GALLO, nella *Presentazione* al Volume di M. BASILAVECCHIA, *No man’s land: La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano, 2023, afferma che “ora abbiamo un giudice speciale tributario, ma non abbiamo ancora un processo tributario del tutto coerente alle regole del “giusto processo” di cui all’art. 111 Cost.” e ciò perché non si è attribuito il potere di organizzazione e gestione dei giudici tributari alla Presidenza del Consiglio dei



n. 1) aveva affermato che la nomina per concorso non garantisce di per sé l'indipendenza, anche se può concorrere a rafforzarla.

Anzi, come sottolineato in dottrina¹⁸, in questo caso, “la ‘professionalizzazione’ del giudice (...) enfatizza in forma esponenziale la rilevanza del requisito dell'indipendenza”.

I giudici di alcune Corti di giustizia tributaria, di primo e secondo grado, hanno, quindi, sottoposto al vaglio della Corte diverse norme relative all'ordinamento giudiziario tributario (principalmente, il d.lgs. n. 545 del 1992, anche per come novellato dalla legge n. 130 del 2022, ora confluite nel T.U. d.lgs. n. 175/2024), lamentando, per lo più, il progressivo e sempre più “accentuato rapporto di dipendenza dei giudici tributari dal Ministero dell'economia e delle finanze” in violazione dell'autonomia ed indipendenza degli stessi giudici, tutelata dagli artt. 101, 104, 105, 108, 110 e 117, primo comma, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 6, par. 1, CEDU.

Tali norme, infatti, attribuirebbero al MEF (anziché ad altra amministrazione centrale dello Stato, come il Ministero della giustizia) non solo la competenza gestionale e di supporto amministrativo¹⁹, ma anche nuove funzioni di supporto sia nell'attività ispettiva²⁰ (che avrebbe dovuto essere riservata all'organo di autogoverno della giustizia tributaria) che nell'attività dell'ufficio del massimario nazionale (nonché nell'organizzazione dei corsi di aggiornamento per i componenti delle Corti di giustizia tributaria di primo grado, “cosicché il sapere giurisprudenziale sarebbe sottoposto a condizionamento *ab externo*, contrastando con la garanzia di parità delle parti nel processo”²¹).

Ulteriori profili di illegittimità, poi, vengono ravvisati nel nuovo sistema di reclutamento dei giudici tributari, la cui gestione è affidata al MEF, nel trattamento economico, sempre di

ministri o al Ministero della Giustizia “e non - come è stato previsto invece all'art. 2 della nuova legge - ad una parte in causa, e cioè al Ministero dell'Economia e delle Finanze”.

¹⁸ F. TUNDO, *Il discorso incompiuto*, cit., 211.

¹⁹ In base alle norme impugnate “il personale addetto agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado sarebbe composto da dipendenti del MEF”, competente a determinare le variazioni da apportare alle dotazioni del contingente (secondo quanto sostenuto dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia), scalfendo, inoltre, anche la competenza presidenziale di vigilanza sui servizi di segreteria, in quanto è previsto che si possa soltanto “segnalare” alla competente Direzione del MEF l'adozione di provvedimenti per garantire la qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria (come sostenuto nell'ord. n. 50 del 2023 adottata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia). Secondo i giudici rimettenti, simili “competenze sarebbero esercitate dall'amministrazione finanziaria in condizione di conflitto di interessi”, essendole attribuite funzioni “propriamente strumentali all'organizzazione degli uffici giudiziari. Al contempo, tuttavia, la medesima amministrazione eserciterebbe in giudizio (davanti agli stessi uffici giudiziari) i compiti di difesa delle ragioni dell'erario attraverso gli enti e gli uffici periferici”.

²⁰ Tale previsione, inserita dalla l. 130/2022 ed ora confluita nell'art. 30, co. 3, del T.U. n. 175/2024, risulterebbe lesiva dell'autonomia del giudice tributario “proprio per la relazione propedeutica che” tale attività ispettiva “instaurerebbe con l'esercizio delle funzioni disciplinari”, secondo l'ordinanza della Corte di Venezia.

²¹ Così, secondo la Corte di giustizia tributaria di Venezia, punto 1.3.1 della parte “in fatto”.



competenza del MEF, nella composizione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, a causa di uno squilibrio nel rapporto proporzionale dei componenti.

La Corte costituzionale, tuttavia, oppone il difetto di rilevanza delle questioni sollevate.

2. L'inammissibilità per difetto di rilevanza

È pacifico, in dottrina, che il requisito della rilevanza costituisca uno strumento che consente alla Corte costituzionale un'ampia libertà di manovra, il che produce una giurisprudenza "oscillante"²² in merito al significato di tale, fondamentale, requisito. In altre parole: a causa delle oscillazioni giurisprudenziali non è possibile individuare un significato univoco di "rilevanza", che tocca un massimo rigore quando si esige che la norma impugnata debba trovare specifica applicazione nel giudizio *a quo*, ed un minimo, quando ci si "accontenta" del riscontro che la pronuncia della Corte possa *influire* sull'esercizio, in generale, della funzione giurisdizionale²³. Ciò è dovuto, in parte, anche alle "scarne indicazioni" dettate dall'art. 23 della l. n. 87/1953, che hanno consentito alla Corte costituzionale di utilizzare in maniera "sartoriale" il requisito della rilevanza, cucendolo sulle singole questioni sottoposte²⁴.

Altrettanta variabilità giurisprudenziale si mostra nell'utilizzo alternativo tra ordinanza e sentenza per dichiarare l'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza: come ricordato in dottrina²⁵, inizialmente l'opzione veniva collegata alla sede di decisione (camera di consiglio o udienza pubblica), ma ben presto fu chiaro che non si trattava di una regola

²² In tal senso si vedano A. RUGGERI, A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2022, i quali significativamente inseriscono la trattazione di questo requisito sotto il titolo "Il controverso concetto di 'rilevanza' della q.l.c."

²³ Già V. CRISAFULLI notava come "la Corte prescinde da un rigoroso controllo della rilevanza, quando vuole comunque fare giustizia sostanziale decidendo nel merito", come ricorda S. CATALANO, *Valutazione della rilevanza della questione di costituzionalità ed effetto della decisione della Corte sul giudizio a quo*, in [Rivista del Gruppo di Pisa](#), 2/2017, che analizza le diverse valutazioni della rilevanza operate dalla giurisprudenza costituzionale.

²⁴ Così, recentemente, F. DAL CANTO, *L'atto introduttivo dei processi costituzionali a settant'anni dalla legge n. 87/1953*, in [Rivista del Gruppo di Pisa](#), Convegno di Como, 2023, 9.

²⁵ L. CARLASSARE, *Le decisioni d'inammissibilità e di manifesta infondatezza della Corte costituzionale*, in AA.VV., *Strumenti e tecniche di giudizio della Corte costituzionale*, Atti del Convegno di Trieste, 26-28 maggio 1986, Milano, 34 ss. Per un esame più recente della questione si veda A. SPADARO, *I limiti "strutturali" del sindacato di costituzionalità: le principali cause di inammissibilità della q.l.c.*, in [Rivista AIC](#), 4/2019, 146, il quale sottolinea che "è noto che la Corte (...) non è costante nell'uso del tipo di decisione: usa la forma che più le piace di volta in volta. Per esempio, accanto all'*ordinanza*, ha adottato 'anche' – in modo palesemente ridondante per lo scopo – la *sentenza*" e che ciò accada anche nei casi di inammissibilità, come dimostra la [sent. n. 204 del 2024](#).



fissa. E divenne evidente che, al di là della forma (ordinanza o sentenza) si doveva guardare al dispositivo e cioè se la decisione della Corte, oltre a non definire la questione sollevata, definisse o meno il giudizio. Se, infatti, la dichiarazione d'inammissibilità è dovuta, ad esempio, all'inidoneità dell'atto impugnato a formare oggetto di giudizio, vi sarà un effetto preclusivo, ma nei casi di "vizi sanabili", quali l'insufficienza della motivazione sulla rilevanza, il giudice *a quo* dovrebbe poter riproporre la questione. E ciò indipendentemente dall'utilizzo da parte della Corte di un'ordinanza o di una sentenza²⁶.

Nel caso deciso con la [sentenza n. 204 del 2024](#) la Corte ha adottato, appunto, una sentenza con cui ha dichiarato inammissibili tutte le questioni sollevate dalle tre Corti di giustizia tributaria, in quanto le doglianze si sarebbero limitate a mettere in evidenza un "asserito perturbamento del giudice, derivante dalla sensazione di dover giudicare in merito ad una controversia tributaria non in un 'campo neutro' ma, per così dire, 'in casa' del MEF". Questo "perturbamento psicologico" del giudice, però, non sarebbe dimostrato da alcun *riscontro oggettivo* "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". Per la rilevanza di questioni di costituzionalità su norme pur non immediatamente applicabili nel processo queste devono "incidere in maniera evidente e attuale sulle garanzie costituzionali della funzione giurisdizionale, così condizionando l'esercizio della relativa attività": "ciò presuppone che tale incidenza – per qualità, intensità, univocità ed evidenza della sua direzione, immediatezza ed estensione dei suoi effetti – sia tale da determinare una effettiva interferenza sulle condizioni di indipendenza e terzietà nel decidere a prescindere da qualsiasi profilo che possa riguardare un eventuale 'perturbamento psicologico' del singolo giudice" e, in più, è necessario che le lesioni ad indipendenza e terzietà siano "attuali in relazione alla concreta questione posta all'esame dei rimettenti e alla specifica e conseguente decisione che sono chiamati ad adottare nei giudizi *a quibus*".

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.

Per questo, i giudici rimettenti avevano richiamato una più risalente giurisprudenza costituzionale che, nel caso di disposizioni relative allo *status* del giudice e, più in generale, "alle garanzie e ai doveri che riguardano il suo operare", "non direttamente applicabili per la soluzione della controversia dedotta nel giudizio *a quo*", aveva fatto coincidere la rilevanza con l'influenza ai fini dell'esplicazione della funzione decisoria. "Infatti, l'eventuale illegittimità costituzionale delle disposizioni censurate sarebbe destinata ad influire su ciascun processo pendente davanti al giudice del quale regolano lo *status*, la composizione, le garanzie e i doveri, cioè la protezione dell'esercizio della funzione, nella

²⁶ L. CARLASSARE, *Le decisioni d'inammissibilità*, cit., 35.



quale i doveri si accompagnano ai diritti” (punto 1.2 del ritenuto in fatto, ripreso dal punto 13 del cons. dir. [sent. n. 18 del 1989](#)).

In definitiva, la Corte sembra ora porre l’accento sulla concretezza, difficile, se non impossibile, da dimostrare quando sono in gioco norme come quelle in questione, anziché sulla influenza, più adatta a consentire il vaglio nel merito delle norme impugnate.

Tuttavia, risulta evidente che la Corte abbia utilizzato la precedente [sentenza n. 164 del 2017](#), relativa alla disciplina della responsabilità dei giudici, ritagliando solo alcuni stralci atti a dimostrare la necessaria concretezza delle questioni anche in quelle ipotesi in cui le norme impugnate non siano direttamente applicabili nei giudizi principali. Si è omesso, invece, di ricordare che la Corte, in quell’occasione, per negare la rilevanza delle questioni sollevate, partì dal presupposto che “le questioni sono state dai rimettenti deliberate a prescindere da qualsiasi considerazione circa una loro diretta incidenza sullo statuto di autonomia e di indipendenza dei magistrati, tali da condizionare strutturalmente e funzionalmente lo *ius dicere*” (punto 3.5 cons. dir.). E per questo fu dichiarata l’inammissibilità per irrilevanza.

Come messo in luce dalla dottrina a commento della decisione appena richiamata, l’“affermazione di carattere generale, che lega la rilevanza all’incidenza della norma della cui legittimità costituzionale si dubita all’indipendenza e terzietà del giudice”, consente, da un lato, di “sottoporre a censura regole non applicabili nel giudizio *a quo*” e, d’altro canto, probabilmente, facilita la sottoposizione delle norme sull’ordinamento giudiziario all’esame della Corte costituzionale²⁷.

In altre parole, la [sentenza n. 164 del 2017](#) non ha inteso superare la precedente [sentenza n. 18 del 1989](#), limitandosi ad incentrare l’irrilevanza delle questioni sulla mancanza della prospettazione di una lesione dell’autonomia e dell’indipendenza dei giudici. Se la continuità con la precedente pronuncia non viene spezzata, in un caso come quello ora in esame - in cui è proprio la lesione di autonomia ed indipendenza del giudice tributario che si lamenta -, la Corte avrebbe dovuto prendere in considerazione la più risalente [decisione del 1989](#), in cui, nel valutare la rilevanza, si era data prevalenza all’interesse pubblico all’eliminazione dall’ordinamento di norme incostituzionali²⁸. Non si vuole certo sostenere che le norme impugnate sarebbero state senz’altro dichiarate incostituzionali, ma solo che il presunto difetto di indipendenza esigerebbe che la Corte stessa fornisca una risposta tale da tranquillizzare, se possibile, i giudici tributari e la dottrina sulla compatibilità delle norme censurate con precetti costituzionali di fondamentale importanza, quali l’indipendenza, e perciò, per tale via, l’imparzialità e la terzietà del giudice tributario.

²⁷ Così S. CATALANO, *L’irrilevanza delle questioni sulla responsabilità civile dei magistrati: un cambio di rotta “mascherato” da conferma del precedente?*, in [Forum di Quaderni costituzionali](#) del 4 settembre 2017.

²⁸ In tal senso, C. TOMBA, *La pregiudizialità delle questioni di legittimità costituzionale in tema di responsabilità civile dei magistrati*, in [Rivista AIC](#), 1/2019, 209.



D'altra parte era stata la stessa Corte costituzionale ad affermare che «il requisito essenziale posto dalla Costituzione a presidio del retto esercizio della funzione giurisdizionale è quello della indipendenza del giudice, la cui attività deve essere immune da vincoli che possano comportare la sua soggezione formale o sostanziale ad altri organi, e deve altresì essere libera da prevenzioni, timori, influenze, che possano indurre il giudice a decidere in modo diverso da quanto a lui dettano scienza e coscienza. Il che importa che il principio della indipendenza è presupposto di quello della imparzialità» (punto 2 *cons. dir.* sentt. nn. [128 del 1974](#) e [284 del 1986](#), lo stesso concetto è ripreso, come si dirà, nella più recente 215 del 2016). E questa giurisprudenza, si vedrà, appare perfettamente in linea con il concetto di indipendenza accolto dalle Corti di Strasburgo e Lussemburgo.

Lascia perplessi, pertanto, che di fronte ad una (non esigua) parte di giudici (sorretti, come si è detto, da nutrita dottrina) che lamenta una (anche fosse solo percepita sensazione di) soggezione al MEF, la Corte si ostini ad imporre una lettura assai rigorosa del requisito della rilevanza, non sciogliendo (anche in senso negativo, si intende) un così rilevante dubbio. Di fronte alla oscillazione, già rilevata in apertura, nel modo di intendere la rilevanza, «le maglie del controllo sulla rilevanza» avrebbero dovuto “farsi più larghe in funzione dell’obiettivo principale del giudizio della Corte, che è quello di ‘rendere giustizia costituzionale’, contribuendo (...) a rendere l’ordinamento (...) conforme a Costituzione”²⁹.

3. L'inammissibilità per mancanza di “rime obbligate” e la discrezionalità del legislatore

È noto che la Corte costituzionale, ai sensi dell’art. 28 l. n. 87/53³⁰, debba rispettare la discrezionalità del legislatore ogniquale volta vi siano diversi modi per dar attuazione ad una norma costituzionale. Altrettanto noto è che il Giudice costituzionale abbia finito con il ridurre gli spazi riservati alla discrezionalità legislativa, intervenendo con decisioni di tipo manipolativo laddove la soluzione della questione di costituzionalità potesse ritenersi “costituzionalmente obbligata”³¹. Da poco meno di una decina di anni, poi, si è affermata

²⁹ Così M. RUOTOLO, *Principio di diritto nell’interesse della legge e questioni di legittimità costituzionale: tra le astratte simmetrie formali del diritto processuale e l’esigenza di “rendere giustizia costituzionale”*, in [Rivista AIC](#), 1/2015, 6.

³⁰ Disposizione che subito la dottrina ha criticato nella sua formulazione: si veda A. PIZZORUSSO, *Il controllo della Corte costituzionale sull’uso della discrezionalità legislativa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1986, 797 ss., ove è definita “mal redatta”, ricordando poi una serie di qualificazioni ben più dure riservate a tale disposto da diversi Autori.

³¹ Si tratta delle c.d. “rime obbligate”, espressione comunemente ricondotta a V. CRISAFULLI, *La Corte costituzionale ha vent’anni*, in *Giur. cost.*, vol. I, 1976, 1703, ove si spiegava che “È certo che la Corte non può imporre, né ha mai preteso imporre direttive vincolanti al legislatore: i principî che essa suole in questi casi affermare sono semplici indicazioni di quel *che si può fare* e di quel *che non si può fare*, e talvolta, magari, di



una giurisprudenza costituzionale ancor più audace, per la quale l'intervento "correttivo" sarebbe possibile non solo quando le "rime" siano obbligate, ma anche qualora siano "adequate" o "possibili"³². Tale *enlargement* di poteri sarebbe dovuto, da un lato, alla necessità di superare l'inerzia del legislatore (sordo di fronte ai moniti della Corte) e, dall'altro, a colmare le zone d'ombra, assicurando il più ampio controllo di costituzionalità possibile. La prima esigenza, peraltro, ha indotto la Corte ad intervenire con tecniche ancor più sofisticate, ma, al contempo, incisive nei confronti del legislatore³³. La seconda, spesso, ad allargare le maglie dei requisiti di accesso al giudizio in via incidentale³⁴.

Tuttavia, questa evoluzione (o, secondo alcuni, involuzione³⁵) della giurisprudenza costituzionale si è rivelata tutt'altro che irreversibile³⁶, come testimoniano, tra le altre, le due ordinanze che ci si appresta a ricordare, con le quali il giudice costituzionale dichiara,

quel che si deve fare, per non incorrere in censure di incostituzionalità. Qualcosa di mezzo tra un parere e un monito, ma, comunque, monito o parere, una forma di collaborazione informale tra Corte e Parlamento".

³² Per queste "nuove" definizioni si vedano, tra gli altri, S. LEONE, *La Corte costituzionale censura la pena accessoria fissa per il reato di bancarotta fraudolenta. Una decisione a «rime possibili»*, in *Quad. cost.*, 2019, 183 ss., M. RUOTOLO, *L'evoluzione delle tecniche decisorie della Corte costituzionale nel giudizio in via incidentale. Per un inquadramento dell'ord. n. 207 del 2018 in un nuovo contesto giurisprudenziale*, in *Rivista AIC*, 2/2019, 644 ss., S. CATALANO, *La sentenza 242 del 2019: una pronuncia additiva molto particolare senza 'rime obbligate'*, in *Osservatorio costituzionale*, 2/2020, 288 ss., D. MARTIRE, *Giurisprudenza costituzionale e rime obbligate: il fine giustifica i mezzi? Note a margine della sentenza n. 113 del 2020 della Corte costituzionale*, in *Osservatorio costituzionale*, 6/2020. Più recentemente, manifesta la sua preferenza per la qualificazione come a "rime possibili", R. PINARDI, *Una pronuncia a rime "possibili", ma anche "parziali". Nota alla sent. 40 del 2023 della Corte costituzionale*, in *Osservatorio costituzionale*, 5/2023, 123.

³³ Si pensi, ad esempio, alla tecnica della c.d. doppia pronuncia, utilizzata nella vicenda nota come "caso Cappato".

³⁴ Naturalmente il riferimento è alla giurisprudenza costituzionale che ha ritenuto di poter dichiarare incostituzionali le leggi elettorali, che, fino ad allora, sembravano costituire una "zona franca" dal controllo di costituzionalità.

³⁵ Sono molte le opinioni critiche di fronte a queste "nuove" tecniche decisorie: si vedano tra gli altri, oltre a R. PINARDI, *op. ult. cit.*, 124 ss., A. RUGGERI, *L'uso a fisarmonica del limite della discrezionalità del legislatore nei giudizi di costituzionalità e le sue implicazioni al piano dei rapporti istituzionali ed interordinamentali*, in *federalismi.it*, 4/2024, 864 ss., ID., *Note minime in tema di limiti alla discrezionalità del legislatore*, in *Quad. cost.* 3/2024, pp. 135 ss., A. MORRONE, *Suprematismo giudiziario. Su sconfinamenti e legittimazione politica della Corte costituzionale*, in *Quad. cost.*, 2019, 264 ss., A. SPADARO, *I limiti "strutturali" del sindacato di costituzionalità: le principali cause di inammissibilità della q.l.c.*, *cit.*, ID., *Involuzione – o evoluzione? – del rapporto fra Corte costituzionale e legislatore (Notazioni ricostruttive)*, in *Rivista AIC*, 2/2023, E. GROSSO, *Il rinvio a data fissa nell'ordinanza n. 207 del 2018. Originale condotta processuale, nuova regola processuale o innovativa tecnica di giudizio?*, in *Quad. cost.*, 2019, 533 ss.

³⁶ A. RUGGERI, *L'uso a fisarmonica*, *cit.*, 873, metteva in conto "un ulteriore significativo incremento nella prospettazione di questioni un tempo votate a sicuro insuccesso proprio perché volte a sollecitare interventi manipolativi coinvolgenti la discrezionalità del legislatore". Come si vede nel testo, l'eventuale incremento delle questioni potrebbe, tuttavia, non risultare proporzionale alla crescita dell'utilizzo delle "nuove" tipologie di sentenze della Corte.



rispettivamente, l'inammissibilità e la manifesta inammissibilità delle questioni sottoposte a causa, principalmente, del rispetto della discrezionalità legislativa.

Nel primo giudizio, chiuso con l'ordinanza n. 227 del 2016, la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia dubitava, con un'ampia ed articolata ordinanza di rimessione, che l'ordinamento e l'organizzazione della giustizia tributaria (nella disciplina precedente alle più recenti riforme) fossero compatibili con la garanzia di indipendenza anche apparente del giudice (ai sensi dell'art. 6, par. 1., CEDU), soprattutto "per i profili riguardanti i rapporti tra i giudici tributari e il personale amministrativo di supporto, l'autonomia gestionale dei mezzi materiali necessari per l'esercizio della giurisdizione e lo status economico dei medesimi giudici, in quanto l'assetto ordinamentale e organizzativo-gestionale della giustizia tributaria violerebbe gli artt. 101 e 111, oltre che 117 Cost.". Tutto ciò sarebbe aggravato dall'assenza di un rimedio processuale che consenta al giudice tributario di astenersi per difetto di apparenza di indipendenza³⁷, il che potrebbe portare, tra l'altro, ad una responsabilità dello Stato, di fronte alla giurisdizione sovranazionale, per violazione dei diritti fondamentali dell'uomo.

Il Giudice costituzionale, tuttavia, ravvisa diversi motivi di inammissibilità³⁸, ma si sofferma particolarmente sulla mancata indicazione, da parte del giudice rimettente, di soluzioni, tra le diverse possibili, volte ad indicare alla Corte l'intervento correttivo richiesto.

Chiara e netta, dunque, è la risposta della Corte: "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": "interventi di questo tipo - manipolativi del 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".

Solo tre anni dopo viene nuovamente sollevata dinanzi alla Corte una questione analoga a quella appena ricordata.

Anche in questo caso, deciso con l'ordinanza n. 60 del 2019, la Commissione tributaria provinciale di Novara dubita della legittimità costituzionale di alcune disposizioni del d. lgs. n. 545 del 1992, relative, questa volta, solo alla disciplina del compenso spettante alle

³⁷ Sul problema della tassatività delle cause di astensione obbligatoria previste dall'art. 51 c.p.c. si veda G. D'ELIA, *Il diritto ad un giudice terzo e imparziale nell'interpretazione conforme al significato consolidato dell'art. 6 Cedu*, in federalismi.it, Focus Human Rights, 2/2017, 1 ss.

³⁸ La Corte fa discendere l'inammissibilità anche dall'indeterminatezza ed ambiguità dei *petita* nonché dalla eterogeneità degli oggetti delle norme censurate.



commissioni tributarie, sempre in relazione agli artt. 101, 111 e 117, primo co., Cost. (per contrasto con l'art. 6 CEDU).

È da notare che il giudice rimettente si dimostra attento agli indirizzi della giurisprudenza costituzionale, offrendo al Giudice costituzionale ulteriori elementi di "riflessione" rispetto a quanto affrontato nella precedente decisione. Il giudice *a quo*, infatti, si sofferma particolarmente su due profili: innanzi tutto, si potrebbe dire, invita la Corte ad allargare le maglie della rilevanza, osservando che "le norme censurate potrebbero essere sottoposte allo scrutinio di costituzionalità, pur non disciplinando il merito o lo svolgimento del processo principale, in quanto il legislatore potrebbe altrimenti costituire una giurisdizione illegittima e sottrarre al controllo di questa Corte disposizioni potenzialmente lesive degli obblighi internazionali dello Stato, dei diritti fondamentali dell'uomo e del principio del giusto processo". Viene, pertanto, richiamato il tema delle zone franche dal controllo di costituzionalità, sul quale ci si soffermerà in seguito.

L'altro profilo sul quale il giudice rimettente si vuole "mettere al riparo" da un possibile vizio "processuale" è quello della impossibilità di esperire un'interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina impugnata. Tuttavia, su questo fronte il giudice *a quo*, non limitandosi a sostenere "l'inequivocità" della disciplina oggetto del giudizio, ma aggiungendo che "un diverso trattamento economico potrebbe essere ipotizzato solo in base a un intervento "del tutto creativo" sottratto ai poteri del giudice", offre l'*assist* alla Corte per "sbarazzarsi" della questione. La Corte, infatti, nel dichiarare la "manifesta inammissibilità", sottolinea che "lo stesso giudice a quo (...) 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 "del tutto creativo", non realizzabile dal giudice comune in via di interpretazione, senza considerare che lo stesso carattere preclude anche l'auspicato intervento di questa Corte".

La scelta della inammissibilità "secca", senza alcuna incursione nel merito e senza alcuna "esortazione" al legislatore a porre una disciplina che garantisca pienamente ed *ictu oculi* l'indipendenza del giudice tributario, potrebbe leggersi in vari modi, soprattutto considerando la vasta tipologia di decisioni a disposizione della Corte e gli spazi che la stessa si ritaglia anche all'interno delle stesse decisioni di inammissibilità³⁹. È forte, però, l'impressione che si

³⁹ Si veda, ad esempio, A. BONOMI, *Quando la Corte può decidere ma decide di "non decidere": le decisioni di "inammissibilità per eccesso di fondatezza", le decisioni interpretative di inammissibilità per omessa interpretazione "conforme a" e alcune decisioni di restituzione degli atti per ius superveniens*, in [Forum di Quaderni costituzionali](#), 25 ottobre 2013, A. SPADARO, *Involuzione – o evoluzione? – del rapporto fra Corte costituzionale e legislatore*, cit., 111, menziona le decisioni di inammissibilità vestita che, pur essendo formalmente processuali, "lasciano però trasparire una qualche valutazione di merito": la Corte, infatti, nella parte motiva della decisione "lascia intendere come avrebbe giudicato ... se avesse potuto".



tratti di una decisione di inammissibilità “assoluta”⁴⁰, con la quale la Corte si limita ad affermare la sua “mancanza di poteri” di fronte ad un intero settore del diritto che spetta al legislatore disciplinare discrezionalmente, non lasciando trapelare nulla sulla possibile conformità o meno a Costituzione della disciplina contestata. Simili decisioni, com’è stato osservato in dottrina, “hanno un effetto più radicalmente incisivo nei confronti del giudice *a quo*”: il “senso di ‘frustrazione’ che inevitabilmente consegue ad una pronuncia di inammissibilità è, a questi fini, monito più efficace per il futuro”⁴¹.

Le questioni sollevate, in effetti, non si prestavano ad un uso disinvolto delle più moderne e “potenti” armi presenti nell’arsenale della Corte, richiedendosi l’intervento sulla (pressoché) intera disciplina del processo tributario; ciò nonostante, si potrebbe osservare che la Corte avrebbe potuto fare ricorso, rimanendo nella metafora, alle “armi bianche”, costituite, ad esempio dalle decisioni contenenti “moniti, auspici e richiami”⁴² nei confronti del legislatore. Non ci si intende riferire a quei moniti che, nella più recente giurisprudenza costituzionale, sono spesso serviti da “ponte” per poter adottare quelle decisioni che fortemente incidono sulla discrezionalità legislativa⁴³, bensì a quelle, più o meno pressanti, esortazioni al legislatore a ricondurre la disciplina del processo tributario “a piena coerenza con i principi costituzionali”⁴⁴.

⁴⁰ A. CERRI, *Inammissibilità «assoluta» e infondatezza*, in *Giur. cost.*, I, 1983, 1219, ma si veda P. Costanzo, *Legislatore e Corte costituzionale. Uno sguardo d’insieme sulla giurisprudenza costituzionale in materia di discrezionalità legislativa dopo cinquant’anni di attività*, in questa *Rivista*, 2006, il quale, esaminando il passaggio cronologico dalle decisioni di infondatezza a quelle di inammissibilità, ritiene che queste ultime dimostrerebbero (semplicemente) un “arretramento della linea del sindacato di costituzionalità” nei confronti della discrezionalità legislativa.

⁴¹ A. CERRI, *Inammissibilità*, cit., 1221. Anche M. LUCIANI, *Le decisioni processuali e la logica del giudizio costituzionale incidentale*, Padova, 1984, 79, ha ritenuto che l’uso delle decisioni di inammissibilità lasci trasparire l’intento di “censurare con una certa ‘durezza’ l’operato del giudice *a quo*”.

⁴² Secondo i termini utilizzati dal Servizio Studi della Corte costituzionale che dedica annualmente un’apposita ricognizione della giurisprudenza su “Il dialogo con il legislatore: moniti, auspici e richiami nella giurisprudenza costituzionale”, relazioni rinvenibili sul sito istituzionale della Corte costituzionale.

⁴³ In tal senso, M. RUOTOLO, *Corte costituzionale e legislatore*, in *Dir. e Società*, 2020, 62. D’altra parte, come nota R. PINARDI, *Moniti al legislatore e poteri della Corte costituzionale*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 3, 2022, 75, se “si tratta di un intervento (giuridicamente) ‘impossibile’, in quanto estraneo alle funzioni che la Costituzione o le leggi assegnano al custode della legalità costituzionale”, “il monito si risolve in un *bluff*, dato che la Corte non potrà risolvere in prima persona la questione sottoposta la suo sindacato nonostante il mancato attivarsi del decisore politico”.

⁴⁴ Così la [sent. n. 92 del 1992](#) in cui la Corte ha dichiarato l’inammissibilità della q.l.c. sollevata nei confronti di alcune disposizioni del codice di procedura penale, trattandosi di “scelte che rientrano nella discrezionalità del legislatore, la cui urgenza è resa evidente dall’esigenza di ricondurre la normativa impugnata a piena coerenza con i principi costituzionali”. È ben noto, però, che il dialogo con il Parlamento si sia rivelato “endemicamente infruttuoso” (per dirla con le parole di N. CANZIAN, *Il divieto per la Corte costituzionale di sindacare l’uso discrezionale del potere legislativo del Parlamento*, Convegno annuale dell’Associazione “Gruppo



In passato, peraltro, la Corte era intervenuta in tal senso, anche con specifico riferimento alla disciplina del processo tributario: con la [sentenza n. 154 del 1984](#), ad esempio, ha dichiarato non fondata una questione di legittimità costituzionale sollevata da una Commissione tributaria, dando una approfondita spiegazione dei motivi di rigetto e così concludendo: “rimangono le molte deficienze del contenzioso tributario, ampiamente segnalate in dottrina e dagli operatori del settore, per le quali il Parlamento è ora chiamato a porre rimedio”. Nella [sentenza n. 212 del 1986](#), ancor più fermamente ha affermato che “risultando definitivamente consolidati l’opinione dottrinale e l’orientamento della giurisprudenza delle predette commissioni, non potrebbe ritenersi consentita un’ulteriore protrazione della disciplina attuale: per contro, è assolutamente indispensabile, al fine di evitare gravi conseguenze, che il legislatore prontamente intervenga onde adeguare il processo tributario all’art. 101 Cost., correttamente interpretato”. Senza contare che con la lontanissima [decisione n. 108 del 1962](#), nonostante la eccezione sul difetto di rilevanza avanzata dall’Avvocatura generale dello Stato, la Corte non esitò ad adottare una sentenza di accoglimento a causa della “mancanza delle necessarie garanzie di indipendenza” che provocava il “contrasto della vigente organizzazione delle Sezioni agrarie specializzate con esigenze fondamentali di ogni giurisdizione”.

4. Il giudizio tributario verso le “zone d’ombra” della giustizia costituzionale?

Lette in sequenza cronologica, le tre pronunce finora ricordate ci dicono che la Corte dapprima non ha ritenuto di poter esaminare la questione relativa alla violazione dei parametri costituzionali evocati, tra i quali quelli riguardanti l’indipendenza del giudice tributario, perché le possibili soluzioni dovevano essere dettate dal legislatore. Una volta intervenuto quest’ultimo, con la l. n. 130 del 2022, la Corte si è di nuovo rifugiata nell’inammissibilità, questa volta facendo valere, in maniera non condivisibile per quanto si è osservato *supra*, la mancanza di un requisito processuale per la valida instaurazione del giudizio.

Sembra che in tal modo la disciplina del processo tributario si appresti ad entrare in una zona d’ombra, se non addirittura in una “zona franca” dal controllo di costituzionalità⁴⁵.

di Pisa”, Università dell’Insubria – Como, 26-27 maggio 2023 dedicato a *I 70 anni della legge n. 87 del 1953: l’occasione per un “bilancio” sul processo costituzionale*, 2.

⁴⁵ Per la differenza tra i due concetti si veda A. RUGGERI nella *Presentazione del Seminario*, R. Balduzzi e P. Costanzo, *Le zone d’ombra della giustizia costituzionale. I giudizi sulle leggi*, Torino, 2007, 1. In proposito si vedano anche A. PIZZORUSSO, “Zone d’ombra” e “zone franche” della giustizia costituzionale italiana, Milano, 2012, 1021 ss., P. ZICCHITTU, *La Corte costituzionale di fronte alle “zone franche”*, in [Forum di Quaderni Costituzionali](#) del 18 maggio 2018, e ID., *Le “zone franche” del potere legislativo*, Torino, 2017, 5 ss. e 311 ss. ove si approfondisce il tema delle “zone franche” del potere legislativo come “political questions”.



È da notare, infatti, che in due⁴⁶ delle tre decisioni ricordate la Corte si premura di negare che la dichiarata inammissibilità possa dar luogo alla sottrazione a controllo di costituzionalità della questione, facendo, però, riferimento soltanto alla questione del compenso del giudice tributario, che ben potrebbe essere sollevata nel contesto di un giudizio che abbia ad oggetto una controversia in merito al trattamento economico del giudice. Le questioni, però, investivano anche diversi, rilevanti, profili, sui quali, come si è visto, si è abbattuta, comunque, l'inammissibilità, senza considerare quanto sia difficile, se non impossibile, per il giudice *a quo* dimostrare in maniera oggettiva, come vorrebbe la Corte, che la normativa sul suo *status*, non garantendone l'indipendenza, possa spingerlo a decidere a favore di una delle parti (e quindi a non essere imparziale). Com'è stato osservato, infatti, "l'indipendenza deve (...) sussistere sempre, *ab origine*"⁴⁷, mentre l'imparzialità emerge dalle decisioni del giudice, ma "l'imparzialità è strettamente correlata all'indipendenza": "vi è tra l'una e l'altra un nesso di strumentalità, nel senso che l'ordinamento garantisce al magistrato l'indipendenza allo scopo di metterlo nella migliore condizione per essere imparziale"⁴⁸. Pertanto, come ha sottolineato la stessa Corte costituzionale con la [sentenza n. 215 del 2016](#), l'indipendenza è "strumento imprescindibile per garantire l'imparzialità. Esclusa l'indipendenza dell'organo giudicante, viene istituzionalmente meno, in coerenza, la possibilità di configurare l'attività in termini di imparzialità", sottolineando, peraltro, che ciò vale "per tutti gli organi di giurisdizione": va, infatti, "escluso che i precetti costituzionali sopra indicati possano essere interpretati nel senso dell'affidamento, al legislatore, di un'assoluta discrezionalità nell'individuare i tratti fondanti la garanzia d'indipendenza dei giudici speciali, quasi a voler ritenere di per sé sufficiente la sola previsione, contenuta nella Costituzione, della riserva di legge". Se, dunque, la riserva rinforzata prevista dall'art. 108 Cost. esige che il legislatore assicuri l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, la Corte dovrebbe essere disposta a sindacare tali leggi con particolare attenzione, evitando scupolosamente la formazione di c.d. "zone d'ombra" o, ancor peggio, "franche".

Si sa, peraltro, che la Corte costituzionale è da tempo impegnata a "far luce" sulle zone d'ombra, sottolineando come "occorr(a) (...) evitare che l'ordinamento presenti zone franche immuni dal sindacato di legittimità costituzionale specie negli ambiti, come quello penale, in cui è più impellente l'esigenza di assicurare una tutela effettiva dei diritti fondamentali, incisi dalle scelte legislative" ([sent. 99 del 2019](#), 2.1 cons. dir.).

La Corte avrebbe, dunque, potuto fare qualcosa in più nel decidere sulle questioni ora prese in esame, per non rischiare di avvicinarsi a zone d'ombra: anche scartando la via del

⁴⁶ Ci si riferisce all'[ord. n. 60 del 2019](#) ed alla [sent. n. 204 del 2024](#).

⁴⁷ A. MARCHESELLI, *Verso un giudice tributario "europeo"*, cit., 333.

⁴⁸ G. SILVESTRI, *Imparzialità del magistrato e credibilità della magistratura*, in [Questione Giustizia](#), 1-2/2024, 43.



monito al legislatore (quasi sempre inascoltato e, forse, inadatto in questo caso proprio perché un intervento del legislatore era avvenuto da poco o era, comunque “nell’aria”), avrebbe in ogni caso potuto adottare una pronuncia che, in qualche modo, toccasse il merito per far emergere, almeno, la necessità per il legislatore di rispettare la riserva rinforzata posta dall’art. 108 Cost. Ciò considerando anche che, quando afferma il rispetto della discrezionalità legislativa, la Corte fa un uso “alternativo e interscambiabile delle pronunce di infondatezza e di quelle di inammissibilità” e che, anche quando adotta decisioni di inammissibilità, a volte effettua una “valutazione sull’esercizio del potere parlamentare”⁴⁹.

Affermare, infatti, che il processo tributario sia materia rimessa al legislatore è anche condivisibile, ma non sembra ammissibile che la Corte si sottragga al controllo giurisdizionale di quelle norme sul processo tributario che sono “indubbiamente” di violare norme costituzionali cruciali quali sono quelle volte a garantire (o a imporre al legislatore di garantire) l’indipendenza di tutti i giudici. L’impressione è che la Corte costituzionale, “rifiutandosi” di esaminare nel merito la disciplina sul processo tributario, ritenga che non sia la disciplina stessa a creare problemi di scarsa indipendenza del giudice, potendo egli “comportarsi” come se fosse indipendente (o, meglio, imparziale) nonostante non ci si senta! Quasi a dire che il giudice dovrebbe “apparire” indipendente, nonostante sia per lo meno dubbio che la disciplina normativa lo renda tale.

Se la Corte avesse scelto la decisione di inammissibilità per sbarazzarsi di questioni sulla legittimità costituzionale del processo tributario ritenute assolutamente infondate, avrebbe potuto (o meglio, dovuto), come si è già sostenuto, effettuare qualche incursione nel merito. Se non altro, anche per conservare quella bella immagine che ha descritto la Corte costituzionale e l’autorità giudiziaria come “unico grande potere giudiziario”, poiché entrambe impegnate nel “compito di assicurare il costante adeguamento del tessuto legislativo a quello costituzionale, in vista della risoluzione in senso non incostituzionale delle concrete controversie”, “ciascuna delle due collabora(ndo) al migliore esercizio della funzione affidata in via esclusiva all’altra, fino a diventarne perfettamente complementare”⁵⁰.

È, in definitiva, certamente criticabile che la Corte costituzionale lasci (buona parte de)i giudici tributari nella convinzione di non poter svolgere la loro funzione in maniera indipendente ed imparziale.

Ancor più criticabile, si ribadisce, nel momento in cui, accantonata la “teoria” della necessità di un intervento legislativo, decide di utilizzare una nozione stretta di rilevanza, che rischia davvero di chiudere il portone a tutte le questioni di legittimità della nuova normativa, volte a lamentare la mancata indipendenza del giudice tributario.

⁴⁹ P. ZICCHITTU, *Le “zone franche”*, cit., 373.

⁵⁰ Così E. LAMARQUE, *Corte costituzionale e giudici nell’Italia repubblicana. Nuova stagione, altri episodi*, Napoli, 2021, 43.



5. La possibile fuga verso i giudici “sovrnazionali”

Come previsto, in via generale, dalla dottrina⁵¹, di fronte alle strettoie dell’accesso alla Corte costituzionale in grado di creare zone d’ombra, la questione dell’indipendenza dei giudici tributari potrà portare al ricorso a Giudici “sovrnazionali”.

Si è visto che i giudici tributari hanno insistito, davanti alla Corte costituzionale, sul richiamo all’art. 6 CEDU, che esige non solo che l’indipendenza sia garantita, ma che debba anche “apparire”. Tale disposto infatti garantisce, per quanto qui interessa, che “ogni persona (abbia) diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie su suoi diritti e doveri di carattere civile sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta”. È stata, poi, la Corte EDU ad aggiungere che “*justice must not only be done, it must also be seen to be done*”. L’apparenza è stata predicata dalla Corte EDU con riguardo ad indipendenza ed imparzialità del giudice come se si trattasse di un’endiadi non dissociabile, mentre nel nostro ordinamento l’attributo dell’apparenza viene in considerazione prevalentemente con riferimento all’imparzialità⁵². La concezione “europea” di imparzialità, nella sua dimensione oggettiva, ben si attaglia, comunque, ai profili che sono stati presi finora in considerazione, riguardando gli aspetti organizzativi e procedurali dello svolgimento della funzione giudicante.

Ponendo a confronto la giurisprudenza EDU con alcuni dei profili di incostituzionalità della normativa sul processo tributario evidenziati dai ricorsi alla nostra Corte costituzionale e dalla dottrina, emergono diversi momenti di contrasto⁵³: si dovrebbe,

⁵¹ Si veda in proposito R. ROMBOLI, *I differenti livelli di protezione dei diritti: un invito a ripensare i modelli*, in [Osservatorio sulle fonti](#), 1/2015, 15, ove sottolinea che il ricorso a livelli sovranazionali di protezione dei diritti può avvenire proprio quando la giurisprudenza costituzionale finisce con il creare zone franche a causa delle condizioni e dei limiti posti all’instaurazione del giudizio incidentale.

⁵² Anche se è unanimemente riconosciuto il rapporto di correlazione e, addirittura, strumentalità tra indipendenza ed imparzialità. Sull’apparenza di imparzialità si veda, ad esempio, il numero monografico 1-2/2023 di [Questione Giustizia](#), dedicato al tema “*Magistrati: essere ed apparire imparziali*”, M. FASAN, *Essere o apparire? L’imparzialità dei magistrati tra questioni irrisolte e nuove sfide nel diritto costituzionale comparato*, in [DPCE OnLine](#), 3/2024, F. DAL CANTO, *La libertà d’espressione dei magistrati e il dovere di essere e di apparire imparziali*, in [Rivista del Gruppo di Pisa](#), 2/2024, 3, il quale nota come l’art. 111 Cost. “esalta l’imparzialità come caratteristica oggettiva della funzione giurisdizionale” a differenza dell’art. 6 CEDU che “privilegia la prospettiva del cittadino dinanzi al sistema giustizia, presentando l’imparzialità come un diritto soggettivo della parte del processo”.

⁵³ Tali profili sono stati ben evidenziati, dopo aver analizzato le pronunce della Corte EDU ritenute rilevanti, da A. MARCHESELLI, *Verso un giudice tributario “europeo”*, cit., 348 ss. In particolare, tenendo presente che l’A. si riferiva ad una normativa nazionale precedente alle più recenti riforme, sono da ritenere ancora attuali i profili



però, ritenere che l'apparenza di indipendenza non allarghi "quantitativamente" il parametro di giudizio rispetto a quello costituito dalle norme costituzionali a presidio dell'indipendenza e dell'imparzialità dei magistrati. La tutela offerta dalla Convenzione EDU, attraverso la sua giurisprudenza, quindi, non risulta più ampia di quella garantita dalla nostra Costituzione. Sembra, pertanto, che i giudici *a quibus*, nelle ordinanze che hanno provocato la [sentenza n. 204 del 2024](#), abbiano richiamato l'apparenza non tanto per sfruttare una maggiore tutela apprestata dalla norma convenzionale, quanto per portare la Corte costituzionale su un terreno che potesse rendere oggettiva la "perturbazione psicologica" loro provocata dalla legge di riforma del processo tributario. In altri termini, porre l'accento sull'apparenza di indipendenza fornisce quel "riscontro oggettivo" (che la Corte ha ritenuto mancare nei casi sottoposti al suo giudizio) sull'impatto che la normativa sul processo tributario ha sulle singole controversie che i giudici sono chiamati a decidere.

Chiedere alla Corte costituzionale di valutare una normativa "utilizzando gli occhiali" del Giudice di Strasburgo sembra, d'altronde, strada migliore di quella "diretta" per Strasburgo (cioè di un ricorso direttamente alla Corte europea).

Almeno due ostacoli, infatti, si pongono sul cammino di un eventuale ricorso diretto.

Il primo, evidente, è costituito dal fatto che, normalmente, tale ricorso non può essere presentato direttamente dai giudici⁵⁴, trattandosi della violazione di un diritto individuale ad un processo equo. Ciò non costituirebbe, naturalmente, un ostacolo insormontabile alla sottoposizione, ed anzi si deve auspicare che simile ricorso individuale possa avvenire, dato che è proprio il contribuente a subire il danno maggiore dalla persistenza di un giudizio tributario potenzialmente non "equo".

che riguardano l'inquadramento della giustizia tributaria nel MEF, la dipendenza dallo stesso Ministero del personale di supporto allo svolgimento dell'attività giurisdizionale, l'ingerenza ministeriale nell'osservazione della giurisprudenza dei giudici tributari e lo stesso supporto del Ministero alla formazione professionale dei giudici.

⁵⁴ In dottrina è stata analizzata la possibilità che la CEDU, attraverso il suo art. 18 (che riguarda la limitazione dell'applicazione delle restrizioni ai diritti) possa arrivare a coprire anche la valutazione, da parte della Corte, delle prerogative dei giudici che si rivelano strumentali alla garanzia d'indipendenza: si veda, in proposito, M.G. CIVININI, *Indipendenza e imparzialità dei magistrati*, in *Questione Giustizia*, nel numero speciale di aprile 2019. Tale possibilità è stata più recentemente confermata dalla stessa Presidente della Corte europea dei diritti dell'uomo: S. O'LEARY, *L'indipendenza del giudice alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in G. Lattanzi, M. Maugeri, G. Grasso (a cura di), *Il giudice e lo Stato di diritto. Indipendenza della magistratura e interpretazione della legge nel dialogo tra Corti*, Milano, 2024, 39, ove ha sottolineato che "la Corte non valuta più l'indipendenza della magistratura solo dal punto di vista dell'equo processo (...) ma anche da quello dei giudici in quanto essi stessi parti processuali" e che "la Convenzione esige che i tribunali nazionali siano in grado di giudicare in modo equo e indipendente dai poteri esecutivo e legislativo". Si mette in luce, inoltre, che anche la Corte di Strasburgo ha visto aumentare le controversie relative all'indipendenza ed imparzialità dei giudici.



L'altro ostacolo, di più difficile (ma anch'esso di senz'altro auspicabile) superamento, è costituito dalla giurisprudenza CEDU, mai espressamente smentita, che si è rifiutata di sindacare le controversie in materia tributaria ai sensi dell'art. 6 della Convenzione.

Riassumendo nei minimi termini quanto ampiamente noto, la Corte di Strasburgo ha, in un primo momento, sbarrato la strada alla sindacabilità, alla luce dell'art. 6 CEDU, del giudizio tributario, ritenendo che la materia fiscale costituisca il "nocciolo duro" delle prerogative dell'autorità pubblica e quindi insindacabile manifestazione di sovranità statale⁵⁵. Tale giurisprudenza è stata ampiamente criticata dalla dottrina che ha, fra l'altro, sottolineato che simile concezione, senz'altro da ritenere "antistorica", poteva, semmai predicarsi per il rapporto sostanziale relativo all'imposizione fiscale ma non di certo alla posizione processuale⁵⁶.

⁵⁵ Si veda in proposito la sentenza *Ferrazzini c. Italia* del 12 luglio 2001. Amplissima la dottrina, per lo più critica, a commento di tale decisione e di ulteriori, analoghe, sentenze: si vedano, tra gli altri, M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 529 ss., L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. Fin.*, 1/2010, 206 ss., A. GORGONI, S. GORGONI, *Processo tributario. Diritto e pratica professionale*, IPSOA, 2022, 35 ss.; C. BORGIA, *L'effettività delle garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU nel processo tributario*, in diritti-cedu.unipq.it, il quale, però, commentando la sent. della Corte EDU 14 dicembre 2021, [ric. 11200/19, Melgarejo Martinez Abellanos v. Spagna](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:62021J0120), evidenzia come si stia sempre più affermando l'applicazione dell'art. 6 CEDU alla materia tributaria, R. ALFANO, *Un ulteriore passo in avanti nel (difficile) cammino della Corte europea dei Diritti dell'Uomo per l'applicazione negli ordinamenti tributari nazionali dei principi della Convenzione EDU (nota a Corte EDU, 14 dicembre, 2021, causa 11200/19 Melgarejo Martin)*, in [Giustizia Insieme](https://www.giustiziainsieme.it) dell'8 febbraio 2022.

⁵⁶ F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario?*, cit., 11 ss., F. TESAURO, *Giusto processo*, cit., 22 ss., A. PERRONE, *Art. 6 CEDU, diritti fondamentali e processo tributario: una riflessione teorica*, in *Riv. di dir. trib.*, 2013, 919 ss., F. BUFFA, *La riforma processuale e i principi della Corte Edu*, cit., 199 ss., N. DURANTE, *Compatibilità dell'assetto ordinamentale della giustizia tributaria con l'art. 6 della CEDU*, Relazione presentata all'incontro di studio su *"Rapporti contribuente-Fisco, tra giurisprudenza tributaria e Corte europea di Starsburgo – Novità fiscali – Rientro dei capitali – Autoriciclaggio"*, Catanzaro, 3 dicembre 2014, M. CHIAVARIO, *Art. 6. Diritto ad un processo equo*, in S. Bartole, B. Conforti, G. Raimondi (a cura di), *Commentario alla Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001. Inoltre, in F. Bilancia, C. Califano, L. Del Federico, P. Puoti (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit.: F. CRISAFULLI, *La Cedu e le garanzie nei diversi sistemi processuali*, in *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit. 34 ss., L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della Cedu in materia tributaria*, 72 ss., S. DORIGO, *Considerazioni storico-sistematiche sull'applicabilità dell'art. 6 della Cedu alle controversie fiscali*, 94 ss., R. CORDEIRO GUERRA, *La tutela – processuale e procedurale – del contribuente sottoposto a sanzioni nella giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani*, 230 ss., A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessione breve su giusto processo e art. 6 Cedu)*, 275 ss., P. SELICATO, *Giusto processo ed autogoverno del giudice tributario*, 283 ss., A. MARCHESELLI, *Verso un giudice tributario "europeo"*, 322 ss., E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, 357 ss., F. TESAURO, *Tutela del contribuente nel sistema della Cedu*, 369 ss., G. RAGUCCI, *Le garanzie della Cedu in tema di richieste di relazioni informative e di consulenza tecnica nel processo tributario*, 375 ss., C. CALIFANO,



In ogni caso, successivamente, la Corte EDU ha progressivamente dischiuso le porte dell'art. 6 anche ad alcune pretese fatte valere nel giudizio tributario, in quanto attratte in parte nella materia penale ed in parte in quella civile⁵⁷.

In conclusione, si può dire che i giudici tributari, nelle ricordate ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale, indicando come parametro l'art. 6 CEDU abbiano tentato un doppio *dribbling*: nei confronti della Corte costituzionale, come si diceva, per superare eventuali ostacoli derivanti da un sindacato "stretto" sulla rilevanza, inducendola ad accogliere il concetto di "apparenza" di indipendenza, e nei confronti della Corte di Strasburgo, per scavalcare l'incerta possibilità di sottoposizione dei giudizi tributari.

La fuga verso la Corte di giustizia UE, invece, è stata effettivamente tentata: con ordinanza n. 660, depositata l'11 aprile 2023, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha proposto domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di Lussemburgo per l'interpretazione degli articoli 2, 19, par. 1, secondo comma, TUE e degli artt. 20, 21, 31 e 47 della Carta dei diritti fondamentali Ue, oltre che di alcune specifiche direttive. La CGT laziale ha chiesto alla Corte di giustizia di valutare se la normativa italiana consentisse di ritenere il giudice tributario come giudice indipendente alla luce del diritto dell'Unione, essendo tale interpretazione necessaria a decidere un'istanza di astensione proposta da una delle parti in giudizio. Alla Corte Ue vengono sottoposte le stesse doglianze già fatte valere dinanzi alla nostra Corte costituzionale con riferimento all'inquadramento della giustizia tributaria "nello stesso plesso ministeriale dell'amministrazione che emana gli atti da controllare", aggravato dalla legge n. 130 del 2022 che, creando la figura del magistrato tributario, rende i nuovi magistrati ancor più dipendenti dal MEF, al quale sarebbero attribuiti "poteri di gestione dello status giuridico ed economico del c.d. personale giudicante e dei concorsi di reclutamento". Allo stesso tempo, la creazione di tale nuova figura comporterebbe evidenti discriminazioni nei confronti dei restanti giudici non professionali quanto alle condizioni di lavoro ed alla "palese disparità di trattamento economico" a fronte delle medesime funzioni giudiziarie. Infine, le nuove previsioni che riguardano il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, organo che dovrebbe avere funzioni analoghe al CSM nel garantire l'autonomia e l'indipendenza della magistratura,

Strumenti processuali per l'accesso del contribuente alla Corte europea dei diritti dell'uomo, 435 ss., F. GALLO, *Conclusioni: quale modello processuale per il diritto tributario?*, 527 ss.

⁵⁷ In particolare, sono stati ritenuti ammissibili ricorsi in materia tributaria aventi ad oggetto sanzioni amministrative, equiparabili a quelle penali, i ricorsi a seguito di ispezioni domiciliari con sequestri fiscali (in violazione dell'art. 8 CEDU) e il rimborso di imposte non dovute ritenuti di "carattere civile". In proposito, si veda la dottrina citata alla nota precedente e, in particolare, E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario*, cit., 367, ove nota che nel nostro Paese la maggior parte delle controversie tributarie coinvolgono anche il momento sanzionatorio, "sicché è evidente che di fatto le garanzie del giusto processo di cui alla CEDU, alla luce della veduta giurisprudenza della Corte di Strasburgo, già riguardano un grandissimo numero di controversie tributarie".



prefigurerebbero una maggioranza di componenti che non saranno espressione dei giudici tributari, ma del potere legislativo e del potere esecutivo, ampliando nel contempo le competenze dell'organo con l'introduzione di un Ufficio ispettivo e di un Ufficio del Massimario Nazionale della giustizia tributaria, entrambe fortemente soggette ai poteri della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze.

Anche la Corte di giustizia conclude per la manifesta irricevibilità, non ravvisando il collegamento tra la controversia principale e le disposizioni del diritto dell'Unione in modo tale che "il giudice del rinvio possa, applicando le risposte fornite dalla Corte, adottare una decisione necessaria per statuire su tale controversia". In particolare, nel caso di specie, il giudice del rinvio non avrebbe sufficientemente spiegato la normativa italiana sull'astensione, così non permettendo alla Corte di valutare come le norme dirette a garantire l'indipendenza della giurisdizione tributaria possano impedire di decidere la controversia concreta⁵⁸.

La chiusura del portone di accesso alla Corte di giustizia sembrerebbe, pertanto, meno brusca e definitiva rispetto a quella della nostra Corte costituzionale.

In ogni caso, la decisione può risultare assai deludente a fronte delle aperture recenti della stessa Corte di giustizia Ue inaugurate con il caso *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, deciso con la sentenza del 27 febbraio 2018⁵⁹. Con tale decisione, la Corte, in

⁵⁸ Per un approfondimento sul collegamento tra la disciplina relativa all'astensione del giudice e l'imparzialità, soprattutto come concepita dalla giurisprudenza sull'art. 6 CEDU, si veda G. D'ELIA, *Il diritto ad un giudice terzo*, cit., 10 ss., ove si mette in luce come la nostra giurisprudenza sia restia ad utilizzare l'interpretazione conforme alla Cedu, rimanendo legata, per dirla con le parole dell'A., all'"angusto perimetro dell'art. 51 c.p.c."

⁵⁹ Sulla quale si vedano, in particolare: G. PITRUZZELLA, *L'Unione europea come "comunità di valori" e la forza costituzionale del valore dello "stato di diritto"*, nell'[Editoriale di federalismi.it](https://www.editoriale-federalismi.it) del 15 dicembre 2021, che la definisce sentenza "storica" per il fatto di determinare "gli assi portanti dell'architettura costituzionale dell'Unione", affermando che l'art. 19 TUE concretizza il valore dello Stato di diritto di cui all'art. 2 TUE e "affida l'onere di garantire il controllo giurisdizionale nell'ordinamento dell'Unione non solo alla Corte di giustizia ma anche agli organi giurisdizionali nazionali". K. LENAERTS, *La giurisprudenza della CGUE sull'indipendenza della magistratura*, in G. Lattanzi, M. Maugeri, G. Grasso (a cura di), *Il giudice e lo Stato di diritto*, cit., 63, ritiene che tale sentenza rappresenti un vero e proprio "momento costituzionale" nell'applicazione del principio dell'indipendenza giudiziaria, F. PEREIRA COUTINHO, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses: judicial independence and austerity measures at the Court of Justice*, in *Quad. cost.*, 2018, 511, che osserva come "*the decision elevates the Luxembourg court as a beacon for the protection of the principle of the rule of law in the territory of the EU*"; su tale decisione si vedano, inoltre, M. PARODI, *Il controllo della Corte di giustizia sul rispetto del principio dello Stato di diritto da parte degli Stati membri: alcune riflessioni in margine alla sentenza Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, in *European Papers*, vol. 3, 2018, n. 2, 985 ss., A. MIGLIO, *Indipendenza del giudice, crisi dello Stato di diritto e tutela giurisdizionale effettiva negli Stati membri dell'Unione europea*, in *Diritti umani e diritto internazionale*, vol. 12, 2018, n. 2, 421 ss. F. GUELLA, *Tagli stipendiali e indipendenza della magistratura in Portogallo: temporaneità, sostenibilità e non selettività per bilanciare convergenza finanziaria e Unione "di diritto"*, in [DPCE OnLine](https://www.dpceonline.it), 2/2018, 505, il quale si concentra



estrema sintesi, aveva negato che l'indipendenza del giudice riguardasse esclusivamente la posizione soggettiva tutelata dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali⁶⁰, ritenendola "protetta" anche alla luce dell'art. 19, par. 1, TUE⁶¹, che specifica, fra l'altro, l'art. 2 TUE⁶², costituendo l'indipendenza del potere giudiziario uno dei capisaldi dello Stato di diritto. L'effetto, assai rilevante, di tale pronuncia è stato quello di "coinvolge(re) attivamente i giudici nazionali nella protezione dello Stato di diritto come valore comune tutelato dall'art. 2 TUE", offrendo "loro la possibilità di reagire di fronte a eventuali misure nazionali idonee a ledere la funzione giudiziaria di cui sono titolari"⁶³. Inoltre, da tale sentenza si ricava un sicuro potenziamento degli strumenti a disposizione dell'Ue per difendere lo Stato di diritto, anche sotto il profilo dell'indipendenza del giudice: si spezzerebbe, infatti, il legame necessario con l'oggetto concreto di una specifica controversia, dovendo tale indipendenza essere comunque riconosciuta a tutti gli organi giurisdizionali competenti a conoscere "questioni che chiamano in causa il diritto dell'Unione"⁶⁴. Quest'ultimo assunto, tuttavia, potrebbe rivelarsi troppo ottimistico: con la successiva sentenza *Miasto Lowicz* del 26 marzo 2020, infatti, la Corte dichiara l'irricevibilità di una questione pregiudiziale⁶⁵ fondata sull'art. 19, par. 1, TUE, proprio perché, come nel caso più recentemente sottoposto dal giudice tributario italiano, l'interpretazione pregiudiziale della Corte non

anche sulle ragioni per le quali la Corte di giustizia ha ritenuto essere avvenuto, nel caso di specie, un "buon bilanciamento tra ragioni di convergenza finanziaria e altri valori costituzionali, con un sacrificio del diritto dei lavoratori dal carattere comunque non così grave da compromettere l'indipendenza del giudice".

⁶⁰ L'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea prevede che "Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste dal presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. (...)".

⁶¹ Il par. 1 dell'art. 19 TUE recita "Gli Stati membri stabiliscono i rimedi giurisdizionali necessari per assicurare una tutela giurisdizionale effettiva nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione".

⁶² Ai sensi del quale "L'Unione si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società in cui prevalgono il pluralismo, la non discriminazione, la tolleranza, la giustizia, la solidarietà e l'uguaglianza tra donne e uomini".

⁶³ Così, M. PARODI, *Il controllo della Corte di giustizia*, cit., 991.

⁶⁴ In tal senso, A. MIGLIO, *Indipendenza del giudice*, cit., 427. Tale aspetto è sottolineato anche dal Presidente K. LENAERTS, *La giurisprudenza della CGUE*, cit., 64 ss., ove ricorda che "l'art. 19, par. 1, può essere direttamente invocato dalle parti del procedimento principale, e persino dagli stessi giudici nazionali, anche nei casi in cui la Carta non sarebbe applicabile", riconoscendosi in tal modo una forma di "protezione istituzionale" per i giudici nazionali, "che insieme formano (...) il «giudice di diritto comune dell'Unione»".

⁶⁵ Anche se, come nota F. GUELLA, *Indipendenza della magistratura polacca e stato di diritto in Europa: malgrado l'irricevibilità di questioni ipotetiche, la garanzia di una tutela giurisdizionale effettiva prescinde dalle attribuzioni dell'Unione*, in [DPCE OnLine](#), 2/2022, 2918, "l'irrelevanza della questione pregiudiziale (...) non dipende dalla materia a base dei singoli giudizi, ma dal come la questione è stata posta".



sarebbe stata necessaria alla soluzione delle controversie pendenti, non avendo, pertanto, “ritenuto sufficientemente chiaro il nesso tra la disposizione del diritto dell’Unione di cui si chiede l’interpretazione (art. 19 TUE) e la normativa nazionale applicabile alle controversie di cui ai procedimenti principali”⁶⁶. Interessante notare che, anche in questo caso, si trattava di timori che il giudice polacco nutriva di essere sottoposto a procedimento disciplinare a causa del mancato gradimento politico dell’esito del giudizio di cui si doveva occupare⁶⁷.

Non si può negare, in ogni caso, che la Corte di Lussemburgo (ma anche la Corte di Strasburgo) siano, da qualche anno, frequentemente occupate a controllare il rispetto dello Stato di diritto, soprattutto con riferimento all’indipendenza del potere giudiziario, messo in pericolo particolarmente dalle c.d. democrazie illiberali⁶⁸. Si potrebbe, pertanto, immaginare che la Corte di giustizia abbia teso ad allargare le maglie di utilizzabilità dello strumento del rinvio pregiudiziale proprio al fine di consentire, soprattutto in questo periodo storico, il più ampio controllo del rispetto dei suddetti “valori”⁶⁹, mentre abbia fatto venir meno quella

⁶⁶ Id., 2922.

⁶⁷ Id., 2921.

⁶⁸ Sul tema la dottrina è cospicua: si possono indicare, ad esempio, oltre alla dottrina già citata alle note precedenti, S. BARTOLE, *I casi di Ungheria e Polonia. L’organizzazione del potere giudiziario tra Consiglio d’Europa e Unione*, in *Quad. cost.*, 2018, 295 ss., Id., *La crisi della giustizia polacca davanti alla Corte di giustizia: il caso Celmer*, in *Quad. cost.*, 2018, 921 ss., G. REPETTO, *Incroci (davvero) pericolosi. Il conflitto giurisdizionale sull’indipendenza dei giudici tra Lussemburgo e Varsavia*, in *Diritti comparati*, 7 novembre 2018, A. D’ATENA, *Democrazia illiberale e democrazia diretta nell’era digitale*, in *Rivista AIC*, 2/2019, 583 ss., J. SAWICKI, *La Polonia dinanzi alla corte di Giustizia dell’Unione europea. La via giudiziaria come possibile soluzione alle minacce per lo Stato di diritto*, in *Osservatorio costituzionale*, 3/2019, 11 ss., Id., *L’Unione europea come argine all’erosione dello Stato costituzionale di diritto. Ai margini di una comparazione complessa, e forse un po’ ingrata*, in *Costituzionalismo.it*, 3/2020, 153 ss., N. CANZIAN, *Il principio europeo di indipendenza dei giudici: il caso polacco*, in *Quad. cost.*, 2020, 465 ss., S. GIANELLO, *La nuova legge polacca sul sistema giudiziario: cresce (ulteriormente) la distanza che separa Varsavia e Bruxelles*, in *federalismi.it*, 8/2020, 116 ss., L.S. ROSSI, *Il valore giuridico dei valori. L’Articolo 2 TUE: relazioni con altre disposizioni del diritto primario dell’UE e rimedi giurisdizionali*, in *federalismi.it*, 19/2020, IV e ss., L. MONTANARI, *La garanzia europea dell’indipendenza dei giudici nazionali*, in *DPCE OnLine*, 1/2020, 957 ss., G. PITRUZZELLA, *L’Unione europea come “comunità di valori”, cit.*, IV ss., A. ANGELI, *Il principio di indipendenza e imparzialità degli organi del potere giudiziario nelle recenti evoluzioni della giurisprudenza europea e polacca*, in *federalismi.it*, 4/2021, 1 ss., N. PISCIAVINO, *C’era una volta la separazione dei poteri a Varsavia: i provvedimenti provvisori come argine all’erosione dello Stato di diritto in Polonia? (nota a Commissione c. Polonia, causa C-791-19)*, in *Osservatorio costituzionale*, 1/2021, 251 ss., C. CURTI GIALDINO, *La “legge bavaglio” polacca viola l’indipendenza, l’imparzialità e la vita privata dei giudici ed è incompatibile con i principi fondamentali del diritto dell’Unione europea*, in *federalismi.it*, 17/2023, IV ss., C. PINELLI, *Stato di diritto e indipendenza della magistratura nell’Unione europea*, in *Rivista del Gruppo di Pisa*, 1/2024, 1 ss.

⁶⁹ Tale indirizzo sembra esplicitato anche da K. LENAERTS, *La giurisprudenza della CGUE*, cit., 63, esaltando la estensione del ricorso pregiudiziale come strumento che si affianca alla c.d. “opzione nucleare” offerta dall’art. 7 TUE.



“presunzione di rilevanza”⁷⁰, andando a verificare analiticamente la rilevanza dell’interpretazione richiesta, solo nei casi in cui le minacce all’indipendenza dei giudici non risultassero sistemiche oppure non sembrassero un concreto pericolo o, altrimenti, di rilevante gravità.

Rispetto alla giurisprudenza costituzionale innanzi analizzata, la Corte di Lussemburgo, al pari della giurisprudenza CEDU, fa comunque riferimento ad un concetto ampio di indipendenza del giudice che esige che vi sia anche l’apparenza di indipendenza e imparzialità in modo da non creare dubbi “quanto all’impermeabilità di detto organo rispetto a elementi esterni, in particolare rispetto a influenze dirette o indirette dei poteri legislativo ed esecutivo e quanto alla sua neutralità rispetto agli interessi contrapposti”⁷¹.

Qualora, infine, si avanzassero dubbi sull’applicabilità di tale giurisprudenza al giudice tributario, questi dovrebbero senz’altro essere superati constatando che le Relazioni sul rispetto dello Stato di diritto pubblicate annualmente dalla Commissione europea fanno più volte esplicito riferimento alle condizioni della giustizia tributaria in Italia⁷². Facile notare come l’Unione europea, pertanto, consideri sullo stesso piano tutte le giurisdizioni, mentre in molti lamentano che nel nostro sistema la giurisdizione tributaria sia (a torto) vista come di “serie B”.

6. Considerazioni conclusive

Dall’analisi finora svolta emerge che, mentre a livello sovranazionale la giustizia tributaria viene (o si appresta a venire) in considerazione con riferimento al rispetto dei valori di indipendenza ed imparzialità, la nostra Corte costituzionale, oltre a non pervenire

⁷⁰ Termine preso “in prestito” dalla stessa Corte di giustizia da S. GIANNELLI, *Il rinvio pregiudiziale e l’indipendenza dei giudici: alcune riflessioni a margine di due recenti vicende*, in *Nuovi Autoritarismi e Democrazie: Diritto, Istituzioni; Società*, 1/2021, 169. Ma, come ben evidenzia il titolo del lavoro, si rinvia ad esso per diverse, interessanti, considerazioni sul tema finora trattato nel testo.

⁷¹ Corte di Giustizia UE, sent. del 19 novembre 2019, [A.K. e a., in C-585/18, C-624/18 e C-625/18](#). Tale decisione viene citata anche da K. LENAERTS, *La giurisprudenza della CGUE*, cit., 67, ove ricorda che il concetto di indipendenza secondo la Corte di Lussemburgo presuppone l’esistenza di regole, tra le quali cita espressamente quelle riguardanti “i motivi di astensione, di ricusazione e di revoca dei suoi membri, al fine di eliminare ogni ragionevole dubbio nella mente dei singoli circa l’impermeabilità di tale organo a fattori esterni e la sua neutralità rispetto agli interessi di fronte ad esso”.

⁷² Si vedano, ad esempio, la Relazione del 2023, in cui si dà conto delle preoccupazioni provocate dalla dipendenza della giustizia tributaria dal MEF, mentre nell’ultima Relazione del 2024 si evidenziano le iniziative dirette ad incrementare il livello di indipendenza delle Corti tributarie dal Ministero. Il che dovrebbe dimostrare che l’indipendenza del giudice tributario italiano è seguita costantemente dalle istituzioni europee.



ad un'interpretazione conforme alle due Corti europee, continua ad avallare, in un modo o nell'altro, la legittimità costituzionale delle norme esistenti⁷³.

Le più o meno recenti pronunce di inammissibilità, si è visto, non hanno ritenuto nemmeno necessario un monito al legislatore, risultando particolarmente avare: manca, infatti, qualsiasi indicazione che possa far immaginare la posizione della Corte sull'indipendenza del giudice tributario. Si pensi, in confronto, e sempre rimanendo in "materia tributaria", al caso della [sentenza n. 190 del 2023](#)⁷⁴ in cui la Corte ha egualmente dichiarato l'inammissibilità per rispetto della discrezionalità legislativa, non ponendo esplicitamente alcun monito al legislatore, ma le considerazioni svolte nella decisione hanno, comunque, indotto lo stesso legislatore a superare quelli che erano stati prospettati dalla CGT e dal giudice di pace partenopei come violazioni degli artt. 3, 24 e 113 della Cost.⁷⁵

Sempre dichiarando l'inammissibilità per rispetto della discrezionalità legislativa la Corte ha risposto alla questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria regionale per la Toscana, per violazione del principio di eguaglianza, sulla norma dello Statuto del contribuente (l. n. 212/2000) che non prevedeva il contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti "a tavolino" da parte dell'Agenzia delle entrate. Nella decisione, questa volta, la Corte inserisce un forte monito al legislatore, comprensivo di un'indicazione sulla direzione da seguire, ritenendo "necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata. Un intervento, peraltro, che porti a più coerenti e definite soluzioni le descritte tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente"⁷⁶. Anche in questo caso, la legge delega n. 111/2023 ha

⁷³ Così C. BUCCICO e L. LETIZIA, *Verso la riforma della giustizia tributaria nella prospettiva della terzietà e imparzialità del giudice*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2019, 285, nt. 72. Anche F. TESAURO, *Giustizia tributaria*, cit., 5, sottolinea come la Corte costituzionale non abbia mai accolto le questioni di costituzionalità del giudizio tributario con riferimento agli artt. 101, 108 e 111 Cost. Inoltre, ID., *Giusto processo*, cit., 18 ss., aveva messo in luce la tendenza della Corte costituzionale a mettere in risalto l'interesse fiscale, che, fra l'altro, avrebbe giustificato alcune peculiarità del processo tributario.

⁷⁴ Tra le note a commento si vedano A. GIOVANNARDI, *Ruoli e cartelle non notificate (ma risultanti dall'estratto di ruolo) tra discrezionalità del legislatore e creazionismo giudiziario*, in *Giur. cost.*, 5/2023, 1963 ss. e V. MASTROIACOVO, *Postilla: inammissibilità "in prima battuta" sulle mostruosità della riscossione tributaria*, *ivi*, 1990 ss.

⁷⁵ Il riferimento è alla legge delega n. 111 del 2023 ed al conseguente d.lgs. n. 110 del 2024.

⁷⁶ Si veda il punto 6 del cons. dir. della [sent. n. 47 del 2023](#), commentata in dottrina da R. MICELI, *Spetta al legislatore adeguare il sistema vigente sul contraddittorio preaccertativo. L'auspicato riconoscimento del contraddittorio nelle indagini tributarie. Un passaggio storico in attesa di attuazione*, in *Riv. di giur. trib.*, 8-9/2023, 657 ss., A. VIOTTO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 9 settembre 2023, M. GABALLO, *Sulla tutela del diritto al contraddittorio endoprocedimentale la Corte costituzionale adotta una pronuncia monitoria: il diritto al contraddittorio richiede necessariamente un tempestivo intervento del legislatore*, in *Supplemento online alla Riv. trim. di dir. trib.* del 23 gennaio 2024.



portato all'adozione di decreti legislativi (in particolare, il d. lgs. n. 219 del 2023) che hanno prontamente dato seguito al monito della Corte.

È noto come alcuni profili di dubbia costituzionalità del giudizio tributario siano stati, almeno in parte, superati: ad esempio, la possibilità, riconosciuta dalla Corte di Cassazione, di applicare la c.d. legge Pinto quanto meno ai processi tributari suscettibili di avere accesso alla Corte EDU e il nuovo regime probatorio, meno sbilanciato a favore dell'Amministrazione finanziaria⁷⁷.

La dottrina, tuttavia, continua a ritenere che la legge n. 130/22 costituisca solo un primo passo verso un "giusto" processo tributario, indicando, fra l'altro, le diverse strade per superare gli ulteriori profili di dubbia costituzionalità dell'attuale normativa, soprattutto con riferimento al tema dell'indipendenza e dell'imparzialità del giudice tributario: un nuovo intervento del legislatore, il ricorso alla revisione costituzionale, o, infine, l'intervento della Corte costituzionale che conduca ad un ripensamento dei suoi precedenti.

F. Gallo, infatti, ritiene che "per avere finalmente un giudice speciale terzo e indipendente non si possa (...) continuare a sperare nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e della Corte di Cassazione e su, seppur apprezzabili, ma disorganici interventi legislativi": si spera, quindi, "in una rapida ripresa delle iniziative dirette ad integrare, aggiustare e riformulare le linee portanti di una più generale e articolata riforma anche nel senso (...) che da anni è richiesto dalla dottrina e dagli operatori"⁷⁸. La strada sarebbe, quindi, quella dell'intervento del legislatore, che, ai sensi dell'art. 108 Cost. è tenuto ad assicurare "l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali".

Vi è, poi, chi auspica un intervento del legislatore di revisione costituzionale, ritenendo, fra l'altro, data l'importanza attuale assunta dalla giurisdizione tributaria, che sia giunto il momento di prevedere il suo ruolo all'interno della Costituzione. Ma, soprattutto, la previsione in Costituzione consentirebbe di superare alcuni problemi che il legislatore ordinario non può affrontare, perché si avrebbe un allontanamento del giudice tributario "dalla sua matrice storica", non consentito per il rischio di violazione del divieto costituzionale di istituire "nuovi" giudici speciali. L'intervento del legislatore costituzionale consentirebbe, perciò, di "liberare definitivamente la materia dal condizionamento della revisione del giudice preesistente"⁷⁹ nonché, si potrebbe aggiungere, di sanare il difetto genetico della giurisdizione tributaria. Infatti, a ben vedere, il mandato al legislatore, contenuto nella VI disposizione transitoria e finale della Costituzione, di revisionare "gli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti", non avrebbe dovuto comprendere le Commissioni tributarie, che all'epoca erano inconfutabilmente organi di natura

⁷⁷ Si veda in proposito anche la recente [sent. n. 36 del 2025](#).

⁷⁸ F. GALLO, nella *Presentazione* al Volume di M. BASILAVECCHIA, *No man's land*, cit.

⁷⁹ M. M. BASILAVECCHIA, *No man's land*, cit., 41 ss.



amministrativa per effetto del r.d.l. n. 1639 del 1936 (convertito in l. n. 1016 del 1937) e del r.d. n. 1516 del 1937. È noto che la Corte costituzionale inizialmente qualificò le commissioni tributarie come organi giurisdizionali, ricordando come la disposizione transitoria appena citata consentisse al legislatore la loro revisione, vietando soltanto l'istituzione di "nuovi" giudici speciali. Con le sentenze nn. [6](#) e [10 del 1969](#), poi, mutò indirizzo: per anni le commissioni tributarie non poterono più nemmeno sollevare questioni di legittimità costituzionale, trattandosi di organi amministrativi e non giurisdizionali⁸⁰. La [sentenza n. 287 del 1974](#) superò definitivamente tale indirizzo, singolarmente appoggiandosi anche alla scelta del legislatore (si veda, in particolare, il punto 4 del *cons. dir.*) che, nel 1972, aveva deciso di "contraddire" la Corte, affermando la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie.

Non è da escludere che, a giudicare dalle decisioni della Corte costituzionale innanzi ricordate, aleggi ancora nell'aria questo "difetto genetico" della giurisdizione tributaria, ritenendosi che il giudice tributario debba essere imparziale, pur potendosi dubitare che egli sia pienamente indipendente⁸¹.

In mancanza di intervento del legislatore di revisione costituzionale, si ritiene ancor più auspicabile che la Corte costituzionale, preso atto dell'ormai inconfutabile e sempre più decisa collocazione della giurisdizione tributaria come "vera e propria" giurisdizione speciale, imponga al legislatore la piena conformità a Costituzione, soprattutto (ma non solo) sotto il profilo dell'indipendenza.

Vi è, infatti, chi sembra continuare a contare su un intervento della Corte costituzionale per l'individuazione delle garanzie di indipendenza dei giudici speciali, sottolineando che il compito principale della giurisprudenza costituzionale consista nel "discriminare la 'specialità' della giurisdizione dalla sua 'contrarietà' alla Costituzione"⁸².

⁸⁰ Si veda la ricognizione della giurisprudenza costituzionale sul punto effettuata da G. PUOTI in *Riv. di dir. finanz.*, anno 1971, 135, in cui si segnala l'[ord. n. 163 del 1970](#), anno 1972, [155](#) per le ordd. nn. [53](#) e [116 del 1971](#) e anno 1973, [155](#), ordd. nn. [61](#) e [207 del 1972](#). L'A. ricorda anche il perdurante contrasto con la Cassazione, che continua a ritenere che le commissioni tributarie si configurino come organi giurisdizionali (tra le altre, Cass. SS.UU. n. 1181 del 24 aprile 1970).

⁸¹ Si veda, in proposito G. SILVESTRI, *Imparzialità del magistrato e credibilità della magistratura*, in *Questione Giustizia*, n. 1-2 del 2024, 44, ove traccia limpidamente le differenze tra imparzialità e indipendenza che riguardano P.A. e giudici: "(v)i può essere imparzialità senza indipendenza o con un grado attenuato di quest'ultima. È il caso della pubblica amministrazione, tenuta all'imparzialità – nel senso di uguale trattamento dei cittadini, senza alcuna discriminazione –, ma certamente non indipendente dal Governo e dalle scelte politiche da esso legittimamente operate, da concretizzarsi nella prassi. Vi è infine l'ordine giudiziario, i cui componenti sono, nello stesso tempo, tenuti all'imparzialità e garantiti dall'indipendenza".

⁸² G. BERGONZINI, *Il (nuovo?) giudice tributario*, cit., 67.



Ad incoraggiare a credere in quest'ultima soluzione⁸³ potrebbe essere, ancora, la [sentenza n. 215 del 2016](#), in cui la Corte costituzionale, dichiarando apertamente l'intenzione di *rimeditare l'orientamento* che l'aveva *sistematicamente* indotta, in precedenza, a dichiarare la manifesta infondatezza delle questioni sollevate con riferimento alla mancanza di indipendenza ed imparzialità di un giudice speciale (nella specie, la Commissione centrale per gli esercenti le professioni sanitarie), adotta, finalmente, una dichiarazione di incostituzionalità.

⁸³ A credere nella possibilità di un prossimo "ripensamento" della Corte costituzionale (pur ritenendo che spetti al legislatore intervenire) è F. TUNDO, *Il discorso incompiuto*, cit., 215, il quale, dopo aver sottolineato che la [sent. n. 204 del 2024](#) abbia fatto emergere ancor più la incompatibilità "dell'attuale assetto della Giustizia tributaria con i principi di indipendenza e terzietà del giudice" (pag. 213), ritiene che la questione di costituzionalità possa avere maggiore successo se sollevata dai "nuovi" giudici togati, proprio in ragione del loro *status*.