

Il costituzionalismo dell'“insofferenza”.
Riflessioni minime sull'attuale assetto della giustizia tributaria in Italia alla luce dell'eredità culturale di Alessandro Pizzorusso *

di
Giancarlo Antonio Ferro ♦

SOMMARIO: 1. *Alessandro Pizzorusso e la civica “insofferenza” per le giurisdizioni speciali: premessa.* - 2. *Evoluzione e natura giuridica delle commissioni tributarie: profili ricostruttivi.* - 3. *Sull'indipendenza (anche) dei giudici speciali.* - 4. *Alla ricerca di un giudice tributario (realmente) indipendente. Osservazioni conclusive*

*1. Alessandro Pizzorusso e la civica “insofferenza” per le giurisdizioni speciali:
premesse*

La lettura dei numerosi contributi di Alessandro Pizzorusso in materia di ordinamento giudiziario (e, più in generale, di giurisdizione)¹ consente, a chi non abbia avuto la fortuna di conoscerlo e ascoltarlo, di individuare con estrema chiarezza l'orizzonte di senso dello studioso di diritto costituzionale. Nel pensiero del compianto Maestro, infatti, non v'è mai indulgenza per le ammaliani sirene del potere, soprattutto laddove questo entri in tensione con la tutela dei diritti. Nessun cenno a rassegnazioni che legittimino l'esistente².

Le riflessioni sui temi della giustizia sono sempre condotte in chiave critica, attraverso una rara capacità di coniugare puntuali ricostruzioni storiche e

* Contributo destinato, in forma leggermente ridotta, al volume di prossima pubblicazione, a cura di R. Romboli, che raccoglie gli interventi alla giornata in ricordo di Alessandro Pizzorusso a cinque anni dalla sua scomparsa (Pisa, 15 dicembre 2020).

♦ Professore associato di Diritto costituzionale nell'Università degli Studi di Catania.

¹ Oggi in parte raccolti in A. PIZZORUSSO, *L'ordinamento giudiziario*, vol. I, Napoli, 2019. Per le opere del Maestro, citate nel presente contributo, il numero di pagine è da intendersi riferito alla collocazione degli scritti in tale volume.

² Si veda, ad esempio, la lucidità d'analisi condotta in A. PIZZORUSSO, *Giustizia e giudici* (in *Il tetto*, nn. 239-240, 2004), 1025 ss.

comparatistiche di singoli principi, regole e istituti con proposte volte a correggere le eventuali distonie rispetto al modello costituzionale - che Pizzorusso ricostruisce in termini sostanzialmente unitari - di "giudice" e di "funzione giurisdizionale".

In tale quadro, risultano paradigmatiche talune osservazioni da egli svolte in ordine alle c.d. giurisdizioni speciali, ove la nota mitezza dell'uomo cede il passo ad una garbata *insofferenza* dello studioso³.

Ed infatti, Pizzorusso si mostra del tutto consapevole che l'aspirazione all'unità della giurisdizione, di cui v'è traccia nell'art. 102, co. 1, Cost., sia stata delusa dalla Costituzione stessa attraverso l'esplicita previsione di giudici speciali (amministrativi, contabili, militari) destinati a coesistere con quelli ordinari⁴. Al contempo, però, egli evidenzia l'opera «ancor più gravemente demolitrice» degli «indirizzi giurisprudenziali della Corte costituzionale e della stessa Cassazione (sostenuti invero da un consistente schieramento dottrinale) che *hanno salvato le giurisdizioni speciali non previste dalla Costituzione* attraverso un'interpretazione assai permissiva della VI disp. trans. Cost.»⁵.

Se è pur vero, quindi, che la "giungla" delle giurisdizioni speciali sia stata progressivamente disboscata grazie agli interventi del giudice costituzionale, soprattutto in ragione della lesione del principio di indipendenza ex art. 108, co. 2, Cost., nondimeno essa è ancora lungi dal mostrarsi come «campagna ben coltivata»⁶.

Due le vie indicate da Pizzorusso per arare, in ottica *de iure condendo*, l'impervio terreno dell'assetto delle giurisdizioni nell'ordinamento italiano. Da un lato, potrebbe farsi leva su «una riorganizzazione delle giurisdizioni nel senso della realizzazione di una pluralità di esse, tutte egualmente ordinarie e tutte indipendenti fino all'organo di vertice, secondo il modello tedesco», attraverso l'individuazione di «un migliore criterio di separazione della giurisdizione amministrativa (che superi l'obsoleta

³ Cfr., in particolare, A. PIZZORUSSO, *Art. 102 Cost.*, s.v., (in G. Branca (a cura di), *Commentario della Costituzione*, artt. 99-103, Bologna-Roma 1994, II), 755 ss.

⁴ Sarebbe, pertanto, «sostanzialmente inesatto affermare, come talvolta si fa, che la Costituzione si ispira al principio dell'unità della giurisdizione. Questa aspirazione fu bensì fatta valere, soprattutto da Piero Calamandrei, nel corso dei lavori dell'Assemblea costituente, ma non può dirsi davvero che abbia trovato da parte di essa pieno accoglimento». Così, A. PIZZORUSSO, *L'organizzazione della giustizia in Italia. La magistratura nel sistema politico istituzionale*, (1994), 19.

⁵ A. PIZZORUSSO, *Corte di Cassazione*, s.v., (in *Enciclopedia giuridica Treccani*, vol. IX, Roma 1988), 881

⁶ A. PIZZORUSSO, *Art. 102 Cost.*, cit. 797

distinzione di diritti soggettivi e interessi legittimi) dalle altre»⁷. Dall'altro, potrebbero favorirsi tendenze riformatrici volte a una più stretta applicazione del principio di unità della giurisdizione; il che sarebbe meno ingiustificato di quanto possa a prima vista ritenersi e gli ostacoli eventualmente frapposti «sarebbero certamente dovuti molto più alle *resistenze corporative* degli ordini giudiziari esistenti che non a ragioni di ordine tecnico e sistematico»⁸.

Sembra quest'ultima, nel pensiero del Maestro, l'opzione preferibile.

Epperò, la vocazione di Pizzorusso all'unità della giurisdizione è fortemente temperata dalla disincantata constatazione della distanza tra *i modelli di giudice* in concreto propugnati dalla pleora di giurisdizioni esistenti nell'ordinamento italiano. Così, ad esempio, nel valutare il progetto elaborato dalla Commissione parlamentare per le riforme istituzionali (ex l.c. n. 1/1993), che prevedeva l'unificazione degli organi di autogoverno delle diverse magistrature, Pizzorusso non negò di nutrire preoccupazioni. Ed infatti, «se il principio di unità della giurisdizione merita ogni rispetto e se, più in particolare, sarebbe certamente opportuna la realizzazione di una qualche forma di raccordo fra gli organi di autogoverno delle diverse magistrature, sembra per contro prematura una vera e propria unificazione di essi, per lo meno *fino a quando non sia stata realizzata una sufficiente omogeneizzazione dei magistrati appartenenti ai diversi corpi*, la quale consenta di ricondurre ad unità il modello di giudice cui essi debbano ispirarsi»⁹.

In altri termini, Pizzorusso rinviene nella disciplina costituzionale sullo statuto dei magistrati ordinari l'immediata proiezione di una precisa opzione culturale circa il ruolo e le funzioni del giudice nel sistema; opzione che non può ammettere differenziazioni organizzative tali da compromettere l'essenza stessa del modello di giudice accolto in Costituzione¹⁰.

⁷ *Ibidem*.

⁸ Ivi, 777.

⁹ A. PIZZORUSSO, *Introduzione*, (in *L'organizzazione della giustizia: servizio o disservizio?*, 1994), 335, il quale aggiunge che «fino ad oggi (...) il modello di giudice che il Consiglio superiore della magistratura cerca di propugnare attraverso i provvedimenti sullo stato dei magistrati che esso adotta non è certamente il medesimo cui si ispirano i collegi che amministrano i magistrati amministrativi e contabili, i quali dividono la propria attività fra funzioni giurisdizionali, funzioni amministrative ed incarichi extragiudiziari».

¹⁰ Cfr. A. PIZZORUSSO, *Inaugurazione dell'anno giudiziario 1994 (Corte d'Appello di Genova)* (in *Questione Giustizia*, 1994), 1087, secondo cui «quello che si può e si deve difendere è innanzi

L'“insofferenza” verso le giurisdizioni speciali si traduce, pertanto, in una civica critica nei confronti non già del pluralismo dei plessi giurisdizionali *in sé*, ma della frammentazione dei *modelli di giudice* – per vero, non sempre del tutto conformi al paradigma costituzionale - in concreto seguiti dalle singole magistrature. E non v'è dubbio che la distanza culturale tra le giurisdizioni sia segnata, innanzitutto, dalla diversa declinazione in esse assunta dal principio di indipendenza (e, di riflesso, di imparzialità), per un verso, «connotato fondamentale dell'attività giudiziaria»¹¹ e, per altro verso, elemento qualificante la legittimazione stessa del giudice nell'ordinamento.

2. Evoluzione e natura giuridica delle commissioni tributarie: profili ricostruttivi

L'esame della disciplina organizzativa delle giurisdizioni speciali ad oggi esistenti in Italia rende, con franchezza, assai difficile discostarsi dai rilievi critici formulati in proposito da Pizzorusso. Se la focale d'osservazione si sposta, in particolare, sull'attuale assetto della giustizia tributaria – a cui sono dedicate queste brevi riflessioni - l'*insofferenza* diviene per il costituzionalista una conclusione a rime pressoché obbligate¹².

Come noto, le Commissioni tributarie furono istituite con la legge n. 1830/1864, quali organi amministrativi preposti essenzialmente all'accertamento, anche attraverso

tutto il *modello costituzionale che prevede una certa figura di giudice* e di pubblico ministero e che affida al Consiglio funzioni strumentali alla realizzazione di un tale giudice e di un tale pubblico ministero, mentre non merita certamente di essere difesa una realtà di fatto che è ancora in larga misura informata all'ordinamento burocratico della magistratura quale era prevista dagli ordinamenti anteriori, con le loro logiche carrieristiche e con la loro visione riduttiva del ruolo del diritto».

¹¹ A. PIZZORUSSO, *L'organizzazione della giustizia in Italia.*, cit., 30.

¹² Nella pur vasta riflessione costituzionalistica in materia di giurisdizione, alla giustizia tributaria è stato assegnato un ruolo pressoché marginale. Assai significativo, ad esempio, che nella più recente manualistica in materia di ordinamento giudiziario, per quanto risulta, ponga specifica attenzione alle peculiarità della giurisdizione tributaria solo F. DAL CANTO, *Lezioni di ordinamento giudiziario*, Torino 2018, 301 ss. Tuttavia, se si pone attenzione all'ambito su cui tale giurisdizione incide – vale a dire, la tutela del contribuente dall'eventuale operato illegittimo dell'amministrazione finanziaria – emerge con chiarezza il rilievo costituzionale del tema. Ben ci si avvede, infatti, che si intercettano assai da vicino le concrete dinamiche della forma di Stato, quale rapporto tra libertà e autorità; da qui, l'esigenza che siffatta tutela venga affidata ad un giudice assistito da precise garanzie di indipendenza e imparzialità, tali da rafforzare la fiducia degli utenti che ad esso si rivolgono.

L'ausilio degli agenti di finanza, dell'imposta di ricchezza mobile¹³. Solo a seguito dell'abolizione del contenzioso amministrativo, per effetto della legge 2248/1865, si pervenne ad una forma embrionale di tutela giurisdizionale mediante la devoluzione di gran parte del contenzioso tributario concernente le imposte dirette (ivi comprese, pertanto, le imposte di ricchezza mobile) alla cognizione del giudice ordinario, sebbene con importanti limitazioni all'esercizio dell'azione da parte del contribuente¹⁴ e agli stessi poteri del giudice¹⁵.

Sotto il regime fascista, nel tentativo di razionalizzare le stratificate riforme succedutesi nel tempo in materia tributaria, le Commissioni furono in parte rimodellate ad opera del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e del r.d. 8 luglio 1937, n. 1516¹⁶, che estesero il campo della competenza per materia di tali organi fino alla configurazione di una loro giurisdizione tendenzialmente generale in ambito tributario e stabilirono l'applicazione al relativo contenzioso di taluni istituti del processo civile posti a garanzia dei diritti

¹³ Dapprima furono istituite le Commissioni comunali e consorziali, direttamente dipendenti dal comune o dal mandamento e competenti in primo grado sulla determinazione della base imponibile e, quindi, sulla ripartizione del c.d. contingente tra i contribuenti locali. Esse, dunque, non svolsero all'inizio funzioni di natura contenziosa. Le decisioni di tali organi potevano essere appellate, tanto dal contribuente quanto dall'agente delle imposte, dinnanzi alle Commissioni provinciali, che invece furono dotate fin da subito di poteri di risoluzione del contenzioso. Con l. 28 giugno 1866, n. 3023, tali ultimi poteri furono riconosciuti anche alle Commissioni di primo grado: con la medesima legge, inoltre, fu istituita la Commissione centrale, alle dirette dipendenze dello Stato e con competenza a decidere sui ricorsi avverso le decisioni delle Commissioni locali e per le sole questioni relative all'*applicazione della legge*. In seguito, la l. 28 maggio 1867, n. 3719 stabilì la ricorribilità dinnanzi all'autorità giudiziaria contro le decisioni della Commissione centrale, con esclusione delle questioni relative alla semplice estimazione dei redditi. Venne, in tal modo, creato un peculiare sistema, rimasto di fatto in vita fino alla riforma del 1972, di duplice tutela (davanti alle commissioni e davanti al giudice ordinario).

¹⁴ Cfr., ad esempio, l'art. 6 della l. 2248/1865, che subordinava l'esercizio dell'azione dinnanzi al giudice ordinario all'avvenuta pubblicazione dei ruoli e che, successivamente, è stato dichiarato costituzionalmente illegittimo dalla Corte costituzionale con sent. n. 125 del 1969.

¹⁵ Cfr. art. 12 della l. 2248/1865 che espressamente faceva salve «... le attribuzioni contenziose di altri corpi o collegi derivanti da leggi speciali e diverse da quelle fin qui esercitate dai giudici ordinari del contenzioso amministrativo». Tra tali collegi speciali erano annoverate, appunto, le Commissioni tributarie per l'imposta di ricchezza mobile.

¹⁶ In particolare, con il r.d.l. 1639/1936 (artt.22-34) fu devoluta alle Commissioni distrettuali (che sostituirono le precedenti Commissioni comunali e mandamentali) «la risoluzione *in via amministrativa* delle controversie tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti»; competenti in grado d'appello rimasero, invece, le Commissioni provinciali. Contro le decisioni di queste ultime e nei casi stabiliti dalla legge continuò ad essere previsto il ricorso dinnanzi alla Commissione centrale per le imposte dirette. Il successivo r.d. 1516/1937 fissò in quattro anni la durata in carica dei componenti delle Commissioni.

delle parti. Al contempo, si dettò una disciplina più puntuale in ordine alla composizione¹⁷ e al funzionamento delle Commissioni tributarie, su cui il Governo continuò, più che in passato, ad esercitare poteri piuttosto incisivi, per il tramite degli intendenti di finanza, dei prefetti e, non ultimo, dello stesso Ministro delle finanze¹⁸.

Sebbene già in epoca prerепubblicana la dottrina si fosse interrogata a più riprese sulla natura - amministrativa¹⁹ o giurisdizionale²⁰ - da riconoscere alle Commissioni tributarie, senza che tuttavia ciò avesse ricadute pratiche di particolare rilievo, a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione l'opzione per una o per l'altra tesi diventò una questione dirimente per la sopravvivenza stessa di tali organi nell'ordinamento. Ed infatti, «ove si fosse seguita la tesi della natura amministrativa delle commissioni (...) si sarebbe evitato ogni problema di compatibilità delle

¹⁷ Ed infatti, i membri delle Commissioni distrettuali, scelti fra i cittadini contribuenti alle imposte dirette residenti nel distretto dell'ufficio, venivano nominati dall'intendente di finanza, sulla base di una lista di "candidati" designati dai capi delle amministrazioni ricomprese nel distretto dell'ufficio delle imposte dirette. L'intendente, inoltre, previa intesa con il prefetto doveva stabilire il numero dei soggetti che potevano essere designati da ciascun comune del distretto.

I componenti delle Commissioni provinciali, invece, venivano nominati dal Ministro delle finanze, per una metà tra magistrati dell'ordine giudiziario e funzionari dello Stato; e per l'altra metà tra soggetti designati dal prefetto della provincia.

La Commissione centrale era interamente nominata dal Ministro delle finanze ed i membri venivano scelti tra specifiche categorie (magistrati dell'ordine giudiziario o amministrativo in attività di servizio o a riposo, di grado non inferiore al quarto; consiglieri di Stato; consiglieri della Corte dei Conti; avvocati dello Stato; funzionari dell'Amministrazione finanziaria centrale di grado non inferiore a direttore capo divisione).

Con il successivo r.d.l. 13 marzo 1944, n. 88 l'impianto del sistema di reclutamento dei componenti delle Commissioni tributarie - e il conseguente vincolo con l'Amministrazione finanziaria - rimase sostanzialmente immutato. Unico elemento di novità fu rappresentato dalla eliminazione dell'intervento, previsto nei decreti 1639/1936 e 1516/1937, delle organizzazioni corporative nel procedimento di designazione dei componenti delle Commissioni distrettuali e provinciali. Si trattò, in realtà, di una decisione più orientata allo smantellamento formale di istituzioni caratterizzanti l'ordinamento fascista, che alla modifica sostanziale della natura delle Commissioni, le quali continuarono ad essere attratte nell'orbita governativa.

¹⁸ Significativa, al riguardo, la previsione di poteri di sorveglianza dell'intendente di finanza sull'andamento dei lavori delle Commissioni distrettuali e provinciali (art. 20, r.d. 1516/1937), che potevano essere sciolte o direttamente dall'intendente (Commissioni distrettuali) o, su proposta di questo e previo parere del Consiglio di Stato dal Ministro delle finanze (Commissioni provinciali).

¹⁹ V., a titolo esemplificativo, L. RAGNISCO, *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in *Riv.it.dir.fin.*, 1943, 65 ss.

²⁰ Cfr. S. ROMANO, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in V. E. Orlando, (a cura di), *Primo Trattato completo di diritto amministrativo*, Milano, 1901, Vol. III, 507 ss., in particolare, 577 ss., per il quale erano speciali tutte le giurisdizioni non facenti parte dell'ordine giudiziario (529) e che egli individuava in autorità «che trovansi comprese nella gerarchia amministrativa» (532).

commissioni col divieto costituzionale delle giurisdizioni speciali (a quel tempo inteso spesso nel suo significato più rigido), mentre tale questione non poteva essere evitata nel caso opposto»²¹.

Come noto, prevalse l'orientamento, patrocinato dalla maggioranza della dottrina e sostenuto dalla Corte di Cassazione, favorevole all'inclusione delle Commissioni tributarie tra le giurisdizioni speciali²², con conseguente riconoscimento della ricorribilità per Cassazione delle relative decisioni, ai sensi dell'art. 111, co. 2 (oggi, 7), Cost. e obbligo di revisione degli stessi ai sensi della VI disp. trans. Cost., soprattutto al fine di assicurarne la necessaria indipendenza (art. 108, co. 2, Cost.).

Da qui, l'avvio di un cantiere permanente di riforme legislative, con cui, per un verso, sono stati ampliati gli ambiti materiali affidati alla cognizione delle Commissioni tributarie²³ e modificati alcuni profili del relativo processo²⁴; per altro, invece, ne è stato sostanzialmente ridefinito l'assetto organizzativo.

Su tale ultimo aspetto, dopo un primo intervento con d.p.r. 636/1972, novità di grande rilievo sono state introdotte dal decreto legislativo n. 545 del 1992, più volte successivamente modificato²⁵, con il quale, dopo un dibattito tormentato, trova per la prima volta accoglimento nel diritto positivo la tesi maggioritaria – ma tutt'altro che incontestata – circa la natura giurisdizionale di tali organi; ed infatti, il decreto definisce espressamente le commissioni «*organi speciali di giurisdizione in materia tributaria*»²⁶, così ricalcando la non felice formulazione della VI disp. tr. fin. della Costituzione. Inoltre, si istituisce il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, quale organo di autogoverno della relativa magistratura.

3. Sull'indipendenza (anche) dei giudici speciali

²¹ A. PIZZORUSSO, *Art. 102*, cit., 786, nt. 42.

²² Oscillante l'orientamento della Corte costituzionale che, in un primo momento (sentt. 12 e 41/1957; 81/1958), aderì alla tesi sulla natura giurisdizionale delle Commissioni, per poi modificare indirizzo con le sentt. 6 e 10 del 1969 e, infine, riaffermare il carattere giurisdizionale di tali organi (sent. 287/1974, con la quale, tuttavia, la natura giurisdizionale delle commissioni non fu riconosciuta *ab origine*, ma per effetto delle novità introdotte dal d.p.r. 636/1972).

²³ Sino alla devoluzione di «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie» operata con l. 448/2001(art. 12).

²⁴ In particolare, con il d. lgs. n. 546/1992.

²⁵ Dapprima dal d.l. n. 98/2011 (conv. in l. 111/2011) e, in seguito, dal d.lgs. n. 156 del 2015.

²⁶ Ed il coevo d.lgs. n. 546/1992, all'art. 1, discorre di «giurisdizione» esercitata dalle commissioni tributarie.

Non pare, tuttavia, che gli sforzi riformatori abbiano sottratto il giudice tributario dalle ambiguità che ne hanno accompagnato la storia.

In disparte ogni considerazione sulla mancanza nella Carta fondamentale di qualunque riferimento esplicito alle Commissioni tributarie e sul censurabile ricorso alla delegazione legislativa (o a disposizione frammentarie inserite in pletoriche leggi di bilancio) per “revisionare” un settore strategico per la tutela dei cittadini, l'impressione più immediata è che, con riguardo alle commissioni, sia più corretto discorrere non di salvezza postuma di un organo speciale di giurisdizione, cui fa cenno con ambigua formulazione la VI disp. tr. fin. della Costituzione, ma di *giurisdizionalizzazione differita* di organi ibridi che, al momento dell'entrata in vigore della Carta fondamentale, possedevano anche sotto il profilo formale spiccata natura amministrativa²⁷.

Nondimeno, occorre domandarsi se la definitiva attrazione delle commissioni tributarie nell'orbita della giurisdizione si sia mossa, o meno, lungo la traiettoria costituzionalmente segnata in materia di giudici e giurisdizione.

Giova ricordare, infatti, che se è pur vero che anteriormente all'entrata in vigore della Costituzione poteva discorrersi di giurisdizione per il sol fatto di essere in presenza di organi deputati alla risoluzione di controversie attraverso l'applicazione del diritto obiettivo²⁸, senza che avesse grande rilievo la “qualità” del soggetto chiamato a rendere giustizia, lo stesso non può valere per le riflessioni fondate su un modello ordinamentale affatto diverso. Non v'è dubbio, infatti, che nel prisma della

²⁷ Si veda, ad esempio, l'art. 22, r.d.l. 1639/1936 (*supra*, nt. 14). Sul punto, cfr., inoltre, Corte cost. sentt. n. 6 e 10 del 1969, che, pur rimaste isolate, offrono un attento esame del diritto positivo, ben lontano dall'apodissi argomentativa presente nelle precedenti pronunce in materia (vd. *supra*, nt. 20). Nonostante l'opinione della più autorevole dottrina, sorretta da consolidata giurisprudenza delle sezioni unite della Corte di Cassazione e della Corte costituzionale, quindi, è possibile avanzare più d'un dubbio sul rispetto dell'art. 102, co. 2, Cost. che vieta in modo espresso l'istituzione di *nuovi* giudici speciali, al di fuori di quelli riconosciuti dalla stessa Costituzione o ad essa preesistenti.

²⁸ Basti pensare, del resto, che la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, così come disciplinate dal r.d.l. 1639/1936, veniva, tra l'altro, ricavata dall'art. 27 del medesimo decreto, nella parte in cui stabiliva che il giudizio delle commissioni avrebbe dovuto indirizzarsi «esclusivamente all'applicazione della legge in base alla obbiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza». Inoltre, nella letteratura di età statutaria, emblematica è la posizione di S. ROMANO, op. cit., il quale riconosceva carattere di giurisdizioni speciali a organi inseriti nella gerarchia amministrativa, senza porre nemmeno il problema della loro reale indipendenza.

Costituzione ragionare sulla *giurisdizione* significhi, in primo luogo, porre attenzione al *giudice* (foss'anche speciale) chiamato ad esercitarla.

L'economia del presente scritto non consente di diffondersi oltremodo sui singoli principi dettati in materia dalla Carta fondamentale. Basti qui rilevare che, pur nella pluralità dei plessi giurisdizionali esistenti, è da riconoscere una sostanziale unitarietà tanto della nozione di *potere giudiziario* (art. 104, co. 1), quanto di *funzione giurisdizionale* (art. 102, co. 1, Cost.); l'uno inteso quale «complesso di organi dello Stato che sono istituiti in vista dell'esercizio di funzioni giurisdizionali»; le altre, invece, come insieme «delle attività di applicazione della legge che sono esercitate da *soggetti agenti in posizione di "terzietà"* rispetto a due o più parti, scelti in virtù di speciali requisiti che li rendono particolarmente idonei all'esercizio di queste funzioni ed operanti nel rispetto delle speciali norme procedurali previste in relazione ai diversi tipi di processo»²⁹. E la *terzietà*, peraltro oggi chiaramente imposta dall'art. 111, co. 2, Cost., trova il suo *prius* logico nella indipendenza del giudice, che «consiste innanzi tutto nell'indipendenza del potere giudiziario *complessivamente considerato* rispetto agli altri poteri dello Stato (art. 104, 1° comma, Cost.) ed in questo primo significato essa comporta soprattutto il divieto di qualunque interferenza proveniente dal potere esecutivo del tipo di quelle che si verificarono assai di frequente durante il regime monarchico»³⁰.

È in tale quadro generale che il costituente, con riguardo alle giurisdizioni speciali, ha posto alcuni ineliminabili tasselli: dal divieto di istituzione di giudici straordinari o speciali (art. 102, co. 2, Cost.), alla necessità di "revisione" degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salve le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte di conti e dei tribunali militari (VI disp. trans. e fin.); sino alla necessità di garantire con legge l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, oltre che del pubblico ministero presso di esse e degli estranei che partecipano all'amministrazione della giustizia (art. 108, co. 2, Cost.).

Come noto, su quest'ultima disposizione si è formato un consolidato orientamento interpretativo secondo cui la concreta declinazione dell'indipendenza, tanto esterna che interna, sarebbe suscettibile di differenziazioni, a seconda del giudice, ordinario o

²⁹ In questi termini, A. PIZZORUSSO, *L'organizzazione della giustizia in Italia*, cit., 15 (enfasi aggiunte).

³⁰ Ivi, 31.

speciale, cui di volta in volta si riferisca; e in tal senso militerebbe l'espresso rinvio alla legge contenuto nell'art. 108, co. 2, Cost.³¹. Tuttavia, nella prospettiva qui adottata, la relativizzazione del principio in parola non convince per ragioni, che in questa sede possono solo essere accennate.

In primo luogo, se è corretto ritenere che la disciplina dell'indipendenza proponga «problemi diversi secondo la diversità di strutture statali e le epoche storiche», a diverse conclusioni si giunge in ordine alla ricorrente affermazione secondo cui tale principio non consenta «uniformità dovendo adeguarsi alla varietà dei tipi di giurisdizione»³².

Invero, storicizzare il principio di indipendenza, onde consentirne declinazioni conformi all'evoluzione dei tempi, significa operare una necessaria contestualizzazione all'interno del complessivo sistema ordinamentale, oggi retto da una Costituzione rigida e implementato dalle Carte sovranazionali sui diritti. L'indipendenza del potere giudiziario, complessivamente inteso, da ogni forma di legame con il potere politico e, soprattutto, con l'esecutivo, oltre a rappresentare una conquista dell'ordinamento democratico repubblicano italiano e segnare una netta cesura rispetto al previgente modello monarchico-statutario, è componente essenziale di ciò che Alessandro Pizzorusso ha mirabilmente definito «patrimonio costituzionale europeo»³³. Ed infatti, tanto la CEDU (art. 6) che la CFDUE (art. 47) riconoscono il *diritto* ad essere giudicati da tribunali *indipendenti e imparziali*; e con decisioni assai recenti la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha sottolineato che il principio di indipendenza del giudice, «intrinsecamente connesso al compito di giudicare, costituisce un aspetto essenziale del diritto fondamentale a un equo processo, che riveste importanza cardinale quale garanzia della tutela dell'insieme dei diritti derivanti al singolo dal diritto dell'Unione e della salvaguardia dei valori comuni agli Stati membri enunciati all'articolo 2 TUE, segnatamente del *valore dello Stato di diritto*»³⁴.

³¹ Cfr., tra le più recenti Corte cost., sentt. 273/2011 e 215/2016. In dottrina, per tutti, A. D'ALOIA, *L'autogoverno delle magistrature "non ordinarie" nel sistema costituzionale*, Napoli, 1996.

³² In termini, Corte cost. n. 108 del 1962, anche se si tratta di lettura costantemente utilizzata dal giudice delle leggi.

³³ A. PIZZORUSSO, *Il patrimonio costituzionale europeo*, Bologna, 2002.

³⁴ Corte di Giustizia, Grande Sezione, sent. 24 giugno 2019 (C-619/2018), *Commissione vs. Polonia* e ivi riferimenti ai precedenti giurisprudenziali. Nel tentativo di arginare le aggressioni alla *rule of law* da parte di alcuni Stati membri, perpetrate non a caso con interventi volti a limitare

In tale contesto, quindi, non pare che le interpretazioni sulla reale portata del principio di indipendenza possano seguire orizzonti differenti, a seconda del plesso giurisdizionale considerato. Se, infatti, l'indipendenza del giudice viene elevata ad elemento caratterizzante il nucleo incompressibile del diritto fondamentale alla tutela giurisdizionale effettiva, che come noto non ammette differenziazioni essendo *a tutti* riconosciuto (artt. 2, 3, 24, 25, 111, 113 Cost.), ne consegue l'esigenza di ricostruzione in termini altrettanto unitari del principio in esame, quanto meno nel suo "nocciolo duro"³⁵.

Poiché l'indipendenza è storicamente il precipitato diretto del principio di autonomia del potere giudiziario soprattutto dal potere politico esso va innanzitutto assicurato a tutti i giudici proprio recidendo ogni collegamento, seppur tenue, con il secondo. Se questo può dirsi connotato dell'indipendenza in gran parte degli ordinamenti democratici, occorre tener conto che nel sistema italiano è stata altresì prevista la c.d. indipendenza funzionale (artt. 101, co. 2; 107, co. 3, Cost.)³⁶, come ulteriore garanzia *per e del* giudice quale soggetto istituzionalmente preposto alla realizzazione del diritto fondamentale alla tutela giurisdizionale³⁷.

Del resto, occorre sottolineare che l'indipendenza è strumentale alla piena realizzazione dell'ulteriore ineliminabile corollario dell'imparzialità del soggetto

l'indipendenza dei giudici, la Corte di Lussemburgo ha a più riprese confermato la centralità di tale valore nel diritto dell'Unione. Sul tema cfr., se si vuole, G.A. FERRO, *Il disincanto e l'illusione. Sul valore dello "Stato di diritto" in alcune recenti pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione europea*, in *Ambientediritto.it*, 4, 2020, 1 ss.

Copiosa, inoltre, la giurisprudenza della Corte EDU, che ha a più riprese affermato la connessione tra indipendenza del giudice e garanzia della *rule of law*. Si veda, solo a titolo d'esempio, CEDU, Grande Camera, *Guðmundur Andri Ástráðsson c. Islanda*, 1 Dicembre 2020, su cui v. R. SPANO, *The rule of law as the lodestar of the European Convention on Human Rights: The Strasbourg Court and the independence of the judiciary*, in *Eur. Law J.* (4 febbraio 2021), 1 ss.

³⁵ La Corte costituzionale ha chiarito, del resto, che non può rinvenirsi una discrezionalità legislativa illimitata nella modulazione del grado di indipendenza dei giudici speciali (Corte cost., sent. n. 43 del 1964).

³⁶ Da intendersi riferita «all'attività del giudice nell'esercizio delle sue funzioni e lo tutela in particolare da eventuali pressioni o influenze che potrebbero provenire dall'esterno o anche dall'interno dell'ordine giudiziario o dallo stesso Consiglio superiore della magistratura», così R. ROMBOLI – S. PANIZZA, *Ordinamento giudiziario*, s.v., in *Digesto discipline pubblicistiche*, X, Torino 1995, 380. Per l'estensione dell'indipendenza funzionale anche ai giudici speciali, cfr. C. cost. sent. n. 43 del 1964.

³⁷ Autonomia e indipendenza sono, infatti, strumentali all'esercizio della funzione giurisdizionale. Su tale profilo, v. S. BARTOLE, *Indipendenza del giudice (teoria generale)*, in *Enc. giur.*, XVI, Roma, 1989, 1 ss.

chiamato a *ius dicere*, il quale appunto non solo deve essere, ma anche *apparire* imparziale. Ciò in quanto è anche di tale apparenza che si nutre la fiducia tanto delle parti, quanto dell'opinione pubblica sulla correttezza delle decisioni assunte dal giudice. Indipendenza (istituzionale e funzionale) e imparzialità sono, in altri termini, qualità richieste al giudice per la sua stessa esistenza e per la sua credibilità da parte dei consociati.

Pertanto, in un modello che sottopone il giudice soltanto al diritto e lo sottrae istituzionalmente al circuito della rappresentanza politica, è proprio l'indipendenza ad assumere valore di *grundnorm* della legittimazione di esso nel sistema; condizione di pensabilità della stessa imparzialità³⁸.

Orbene, il costituente nel definire il modello organizzativo della magistratura ordinaria è stato coerente rispetto alle premesse di fondo, plasmandolo proprio sull'*imago iudicis* in concreto accolta. Ciò significa che il rinvio al legislatore al fine di assicurare l'indipendenza dei giudici speciali (art. 108, co. 2, Cost.) non è affatto il *passerpartout* per espressioni di libera fantasia nell'organizzazione dei relativi plessi giurisdizionali. Ed infatti, nel richiamare topograficamente l'indipendenza quale tratto da *assicurare* anche ai giudici speciali, dopo averne scolpito nelle disposizioni precedenti il contenuto con riguardo ai giudici ordinari, è sintomo che nel *sistema costituzionale della giurisdizione* - qui inteso quale complesso di norme cui l'ordinamento affida l'individuazione tanto degli elementi che qualificano la funzione giurisdizionale, quanto delle caratteristiche strutturali ineliminabili per la stessa configurazione del soggetto legittimato all'esercizio della predetta funzione - non è certo la specialità ad assorbire e modificare il modello di giudice in concreto accolto; vero, semmai, è il contrario.

³⁸ Sul punto, si vedano le sempre attuali riflessioni di F.G. SCOCA, *Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1964, 1072 ss., secondo cui, tra l'altro, la garanzia estesa all'indipendenza di tutti i giudici ha un senso più vasto della imparzialità, in quanto «essa si estende al pericolo di parzialità. Oggetto della garanzia costituzionale è la difesa del giudice anche dal pericolo di non essere imparziale e non soltanto la difesa dal giudice parziale. Soprattutto con riguardo al giudice speciale questa osservazione trova un senso più preciso, in quanto la inesistenza di un ordine giudiziario nel quale si incastonano e organi e persone, lascia i giudici speciali vieppiù esposti ai pericoli della parzialità, anche a quelli non strettamente connessi con la dipendenza da una delle parti» (1075).

Ne consegue che il modello istituzionale delineato con riguardo ai giudici ordinari è da intendere come condizione minima per la garanzia del rispetto del principio di indipendenza di tutte le magistrature, chiamate a rendere effettiva la tutela giurisdizionale delle situazioni giuridiche soggettive. Ogni intervento legislativo può, dunque, muoversi al rialzo rispetto al modello normativo fissato in Costituzione, senza cedere a livellamenti verso il basso³⁹.

4. Alla ricerca di un giudice tributario (realmente) indipendente. Osservazioni conclusive

È pur vero che l'opera di revisione delle giurisdizioni speciali via via condotta negli anni sia per lo più avvenuta sulla falsariga dell'architettura disegnata dal costituente per i giudici ordinari, con proliferazione dei relativi organi di autogoverno. Ma ciò non è affatto sufficiente per predicare il rispetto all'interno delle giurisdizioni speciali del nucleo incompressibile del principio di indipendenza, permanendo a tutt'oggi, da un lato, vistosi connubi tra il giudice e il potere politico; dall'altro, forme di condizionamento "interno" che certamente non contribuiscono a rafforzare la credibilità del giudice da parte del *quisque de populo*.

Paradigmatica, in tal senso, la giurisdizione tributaria, ove nel faticoso percorso (non di semplice "revisione", ma) di riscrittura del relativo assetto organizzativo, il calamo del riformatore è rimasto piuttosto immobile.

L'impressione globale è che l'aver presupposto – più per convenzione, che per convinzione – l'esistenza quali "giurisdizioni" seppur speciali delle commissioni tributarie abbia determinato evidenti forzature tanto nel loro inquadramento, quanto nel processo della loro permanente, incompiuta revisione. Ciò spiega, del resto, la ragione per cui le numerose opere di *restyling* dell'organizzazione della giustizia tributaria, poste in essere negli anni dal legislatore, siano «risultate generalmente una più inconcludente dell'altra»⁴⁰; e a non dissimili giudizi si perviene con riguardo alle

³⁹Per più ampi svolgimenti, si vedano le riflessioni sempre attuali di G. SILVESTRI, *Giudici ordinari, giudici speciali e unità della giurisdizione nella Costituzione italiana*, in *Scritti in onore di M.S. Giannini*, III, Milano, 1988, 707 ss.. Più di recente, v. A. CARIOLA, *L'unità della magistratura*, in *Federalismi.it*, 11, 2015, 1 ss.

⁴⁰A. PIZZORUSSO, *Introduzione* (in *L'organizzazione della giustizia: servizio o disservizio? Le proposte di Magistratura democratica*, Milano 1994), 333.

proposte di riforma via via messe in cantiere ma mai giunte a compiuta realizzazione, anche per la difficoltà politico-culturale di superare definitivamente il legame tra il “giudice dei tributi” e la tralatizia funzione amministrativa di prelievo⁴¹.

L’economia del presente contributo non consente i necessari approfondimenti. Ci si limiterà, pertanto, ad evidenziare solo alcuni dei plurimi profili critici rinvenibili nell’attuale disciplina organizzativa della giustizia tributaria.

In primo luogo, giova ricordare che le commissioni giudicano nella maggior parte dei casi su numerose controversie tra contribuenti e Agenzia delle Entrate, che è un’Agenzia fiscale direttamente dipendente dal Ministero dell’economia e delle finanze, a cui le commissioni sono a loro volta strettamente legate, finanche per la determinazione e la corresponsione dell’emolumento mensile (per vero, assai esiguo)⁴². La parte privata si trova, dunque, a dover affrontare un giudizio dinnanzi a soggetti che al contempo sono, per così dire, costole della controparte pubblica, con buona pace del principio di (anche apparente) imparzialità. Potrebbe quasi discorrersi di una forma piuttosto anomala di giustizia domestica, ad oggi discutibilmente riconosciuta solo ad organi costituzionali dotati di peculiare autonomia. E non pare che il Ministero dell’economia e delle finanze possa essere annoverato tra questi.

Strettamente collegato è il profilo del reclutamento dei giudici tributari. Come noto, nell’ordinamento costituzionale italiano, a differenza di quanto previsto in altri sistemi, si è optato per un criterio di *judicial appointment* fondato sul pubblico concorso (art. 106, co. 1, Cost.), espressamente derogato per la nomina dei magistrati onorari (art. 106, co. 2, Cost.) e dei giudici “laici” nominati per meriti insigni (art. 106, co. 3, Cost.). La ragione di tale scelta, che nonostante differenti letture certamente non può dirsi limitata al solo reclutamento dei giudici ordinari, tanto da essere assurda a criterio di selezione generale per le altre “grandi” magistrature speciali (amministrativa, contabile, militare), risponde all’esigenza di consentire l’ingresso nell’ordine

⁴¹ Per una ricostruzione in chiave critica delle diverse proposte di riforma, cfr., per tutti, C. GLENDI, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Corriere giuridico*, 7, 2019, 877 ss.; cui adde, C. DORIA, *Verso una maggiore indipendenza del giudice tributario? La riforma della giustizia tributaria all’esame del Senato*, in *Dirittifondamentali.it*, 2, 2020, 1276 ss.

⁴² Art. 13, d. lgs. 545/1992. Sul profilo della remunerazione dei magistrati tributari, cfr. Cons. St., sez. V, ord. 5 maggio 2021, n. 3503, con la quale è stata sollevata questione di legittimità costituzionale della normativa sul c.d. tetto retributivo applicabile ai dipendenti pubblici, nella parte in cui si estende anche ai compensi dei giudici tributari.

giudiziario di soggetti potenzialmente idonei all'esercizio della nobile funzione giurisdizionale e dotati di cognizioni tecnico specialistiche, da affinare con la necessaria formazione iniziale e via via rafforzate sul campo. Tale modalità di reclutamento è anch'essa storicamente funzionale alla piena realizzazione del principio di indipendenza,⁴³ così come sopra ricostruito, e consente di selezionare donne e uomini che già in partenza si rendono disponibili ad esercitare la loro professionalità a tempo pieno nel campo della giustizia.

Distopico rispetto al modello e alle finalità che esso persegue è, appunto, il sistema di reclutamento dei giudici tributari. Ed infatti, i componenti delle commissioni sono scelti, previa manifestazione di disponibilità a ricoprire l'incarico, tra gli appartenenti a talune categorie di funzionari pubblici (magistrati ordinari, amministrativi, militari o contabili anche a riposo; procuratori e avvocati dello Stato etc.) e di professionisti dotati di precisi requisiti tecnico-culturali⁴⁴, sulla base di una graduatoria formata per ciascuna commissione tributaria e redatta secondo criteri e punteggi fissati nell'allegato E al d.lgs. 545/1992⁴⁵. I componenti delle commissioni tributarie provinciali e regionali, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantacinquesimo anno di età⁴⁶. A differenza di quanto avviene negli altri plessi giurisdizionali, quindi, i magistrati tributari non rappresentano un autonomo corpo di funzionari pubblici; la nomina, infatti, non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego⁴⁷. Da qui, la presenza di giudici *part-time*, per i quali, discutibilmente, non si riscontra ad oggi un serio meccanismo di verifica delle relative professionalità.

⁴³ Basti pensare che fu prevista dalla legge Zanardelli n. 6878/1890 proprio per superare l'idea che il giudice fosse un funzionario del Re.

⁴⁴ Cfr. artt. 4 e 5, d.lgs. 545/1992.

⁴⁵ Tali criteri premiano in definitiva gli anni di servizio e non il possesso di titoli specifici che attestino la preparazione in materia tributaria.

⁴⁶ In origine, l'art. 11 del d.lgs. 545/1992 prevedeva la durata novennale della carica, con possibilità di rinnovo.

⁴⁷ Ai sensi dell'art. 9, d.lgs. 545/1992, le nomine sono disposte, nel caso di prima immissione nel ruolo, con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze previa deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Con l'art. 4, co. 39 bis e 40, l. 183/2011 è stato istituito il ruolo unico nazionale dei componenti delle commissioni tributarie, tenuto dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Non si ignora che storicamente la giustizia tributaria sia stata, per così dire, il pomo della discordia tra giudici ordinari e giudici amministrativi⁴⁸, gli uni e gli altri mossi dalla convinzione di essere *naturaliter* più idonei a conoscere del contenzioso tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria. L'aver delineato un sistema di coesistenza nelle commissioni, *inter alia*, di magistrati di diversa provenienza può sotto questo profilo rappresentare un irenico compromesso. Epperò, attribuire a soggetti certamente qualificati ma provenienti da altri ordini funzioni giurisdizionali che intercettano una materia assai peculiare e che richiede specifiche competenze tecniche sottintende una pressoché totale assenza di percezione circa le specificità degli oggetti della giurisdizione tributaria. In altri termini, è possibile ravvisare una grave lacuna di "cultura della giurisdizione tributaria", tanto in entrata che in uscita, con inevitabili ricadute proprio in punto di tutele⁴⁹. Il magistrato ordinario o quello amministrativo (lo stesso, ovviamente è da dirsi per quello militare o contabile) sono abituati a ragionare alla luce di categorie - soprattutto sostanziali⁵⁰ - differenti e non sempre perfettamente calibrabili sulla specifica materia tributaria.

La peculiarità del settore su cui i giudici tributari sono chiamati a decidere non consiglia ma impone la creazione di una magistratura professionale e professionalizzata i cui componenti siano selezionati attraverso un concorso per esami

⁴⁸ Non è mancato chi, in sede di proposte di riforma, avrebbe voluto devolvere al giudice contabile la cognizione dell'intero contenzioso tributario (v. d.d.l. n. 2438/2016 presentato al Senato dall'On.le Naccarato, recante "Attribuzioni alla Corte dei conti in materia di contenzioso tributario").

⁴⁹ Sintomo di non poco momento è, del resto, l'elevatissimo numero di ricorsi in Cassazione avverso le decisioni delle commissioni tributarie, che ad oggi rappresentano la gran parte del contenzioso pendente dinanzi alla Suprema Corte (v., sul punto, *Relazione del Primo Presidente della Corte di Cassazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2020*, reperibile in rete e dati ivi indicati alle pp. 69 e 199). L'alta percentuale delle pronunce di inammissibilità e, al contempo, di accoglimento da parte del giudice di legittimità, è indicativa sotto un duplice profilo: da un lato, può forse rinvenirsi una scarsa cura nella redazione dei ricorsi da parte dei difensori (peraltro, non sempre avvocati); dall'altro, però, è proprio la qualità di molte pronunce rese dalle commissioni a rendere pressoché scontato l'accoglimento. Ne consegue che in un sistema, per così dire, "diplopico", ove il giudice è speciale nella fase del merito ma è unico (ordinario) in sede di legittimità (art. 111, co. 7, Cost.), la *cultura della giurisdizione tributaria* non è affatto costruita dalle commissioni. Nulla ha, insomma, di realmente speciale. Semmai essa alla fine tende a coincidere, allo stato attuale, con l'*acquis* culturale del giudice ordinario. Inevitabile, quindi, che in tale contesto si assista ad una tendenziale rarefazione di taluni tratti caratterizzanti il diritto tributario sostanziale.

⁵⁰ Sotto il profilo processuale, invece, si riscontra una tendenziale omogeneità con applicazione di principi e istituti comuni al processo civile (d. lgs. 546 del 1992).

e per titoli, dal quale possa evincersi la preparazione tecnica dei candidati oltre che la loro vocazione a svolgere un importante servizio a favore della collettività⁵¹.

In prospettiva *de iure condendo*, occorre altresì superare l'attuale sistema di organizzazione dei servizi relativi al funzionamento della giustizia tributaria, che risponde ancora «alla vecchia e discutibile concezione delle giurisdizioni speciali, in base alla quale la competenza alla gestione di esse doveva essere ripartita fra i vari ministeri in base alla loro competenza, anziché concentrata nel Ministero della giustizia (...). Al Ministero delle finanze è attribuita così anche l'organizzazione dei servizi relativi al funzionamento di questa giurisdizione, con discutibile deroga all'art. 110 della Costituzione»⁵².

I dubbi in materia di indipendenza del giudice tributario non sono affatto fugati dalla previsione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, quale organo di autogoverno della relativa magistratura, che ad oggi ha dimostrato di interpretare in modo piuttosto "timido" le proprie attribuzioni. A parte il banale rilievo circa la scelta non proprio rassicurante di fissarne la sede *presso* il Ministero delle finanze, desta numerose perplessità la strana convivenza tra le funzioni del Consiglio di presidenza

⁵¹ Ciò vale anche per quella che è attualmente definita componente "laica" delle commissioni. Non vi sono ragioni costituzionalmente sostenibili per escludere concorsi pubblici per titoli ed esami riservati, *pro quota*, a soggetti in possesso di laurea e formazione nel settore delle scienze economiche, i quali, in caso di esito positivo, siano immessi a tempo pieno nel ruolo della magistratura tributaria.

⁵² A. PIZZORUSSO, *Art. 102*, cit., 789, con riguardo agli artt. 1, co. 4 e 5, e 9 d.lgs. 545/1992. Nei medesimi termini, v. A. SIMONE, *Il giudice tributario: passato, presente e futuro*, Relazione tenuta il 24 settembre 2014 al Master sul processo tributario organizzato dall'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano e dalla Scuola di Alta Formazione Luigi Martino, il quale correttamente evidenzia che tutto l'apparato amministrativo di segreteria delle Commissioni, quale aspetto organizzativo della funzione giudicante, è sottratto alle direttive ed alla vigilanza del presidente della Commissione tributaria e dei presidenti di sezione ed è, invece, riservato al Ministero delle finanze, vale a dire ad un soggetto che, mediante il controllo sulle Agenzie fiscali, ha comunque un interesse, sia pure non immediato, all'esito del processo. Il rispetto dei canoni costituzionali del giusto processo richiederebbe, invece, che la struttura servente del processo tributario, funzionale all'esercizio delle funzioni giurisdizionali, fosse gestita, come per il processo ordinario, dal Ministero della giustizia e che i presidenti delle Commissioni avessero effettivi poteri di vigilanza ed intervento sulla struttura di segreteria per assicurare l'efficienza del servizio, restituendo loro una funzione originariamente attribuita dal d.lgs n. 545/1992 e poi sottratta dall'art. 39 dl n. 98/2011 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 111/2011 che ha conservato solo il potere di segnalare al Ministero delle finanze, per i provvedimenti di competenza, la qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria delle rispettive commissioni.

con l'“alta sorveglianza” devoluta al presidente del Consiglio dei ministri⁵³ - al quale è altresì attribuito il potere di promuovere l'azione disciplinare⁵⁴ - sulle commissioni e sui giudici tributari.

Ciò dimostra che l'accidentato percorso della giurisdizione tributaria verso la meta costituzionale è, quindi, ancora ben lontano dal giungere al suo epilogo, nonostante gli sforzi compiuti tanto in sede legislativa che giurisprudenziale. Ed infatti, nel processo riformatore si è seguito finora un andamento, per così dire, bicefalo: da un lato, si è operata una massiccia devoluzione alla giurisdizione tributaria di interi “blocchi di materie” e si è esteso il novero degli strumenti volti a garantire una più efficace tutela processuale del contribuente; dall'altro, però, si è con ogni probabilità trascurato che non potrà mai discorrersi di “giusto processo tributario” (e, dunque, di effettività delle tutele) ove manchi, come nel caso di specie, un giudice indipendente e realmente imparziale⁵⁵.

⁵³ Art. 29 d.lgs n. 545/1992.

⁵⁴ Art. 18, d. lgs. n. 545/1992.

⁵⁵ Criticabile, pertanto, l'eccessivo *self restraint* del giudice costituzionale che, facendo leva sulla discrezionalità legislativa, ha dichiarato inammissibili questioni di legittimità costituzionale sollevate proprio con riguardo al difetto di indipendenza e di imparzialità delle commissioni tributarie. Cfr., tra le più recenti, Corte cost. ordd. 227 del 2016 e n. 60 del 2019.