

Verso una maggiore indipendenza del giudice tributario? La riforma della giustizia tributaria all'esame del Senato

di

Chiara Doria*

SOMMARIO: 1. La riforma della giustizia tributaria. – 2. Sulla possibilità di una riforma: Corte costituzionale e discrezionalità legislativa. – 3. I trascorsi tentativi di riforma. – 4. Le proposte di riforma della giustizia tributaria attualmente in discussione in Senato. – 5. Conclusioni.

1. La riforma della giustizia tributaria.

La riforma della giustizia tributaria, al centro del dibattito politico ormai da diversi anni, sembra finalmente aver preso avvio nelle aule di Palazzo Madama¹. Le proposte presentate, seppur provenienti da diverse compagini politiche, perseguono il medesimo obiettivo di promuovere una maggiore conformità a Costituzione della disciplina inerente all'ordinamento e all'organizzazione della giustizia tributaria.

La giurisdizione tributaria occupa, infatti, una posizione nevralgica sia con riferimento al bilancio statale, sia rispetto allo stesso funzionamento dello Stato di diritto: nell'un caso, in ragione dell'elevato valore economico delle controversie tributarie², nell'altro, con riferimento al rapporto di funzionalismo che lega il potere tributario ai compiti dello Stato³, compreso quello di svolgere politiche fiscali dirette a ridurre le

*Dottoressa in Giurisprudenza

¹La discussione congiunta in sede redigente, Commissioni Giustizia e Finanze riunite ha preso avvio il 18 dicembre 2019 presso il Senato della Repubblica.

²Giovanni Tria, allora Ministro dell'Economia e delle Finanze, il 25 febbraio 2019 sosteneva che: «Stiamo esaminando una giurisdizione che riguarda un settore nevralgico per il bilancio statale. Il valore economico delle controversie tributarie, annualmente, si attesta infatti intorno ai 30 miliardi di euro (2018: 18,9 miliardi di euro in primo grado e a 12,3 miliardi di euro in secondo grado)», in www.mef.gov.it, 2019.

³I principi dell'assolutismo e del funzionalismo fiscale convivono sia nelle Costituzioni moderne, che nella nostra Costituzione. S. MANGIAMELI, *Il diritto alla "giusta imposizione". La prospettiva del "costituzionalista"*, in *Dir. prat. trib.*, 4-2016, 1376.

disuguaglianze⁴. La giustizia tributaria è, infatti, generalmente volta al controllo del corretto esercizio del potere impositivo dello Stato, quest'ultimo centrale nell'ottica del reperimento delle risorse necessarie per adempiere la missione solidaristica delineata in Costituzione⁵ e, dunque, per finanziare alcuni servizi essenziali alla tutela della dignità umana⁶. D'altro canto, il prelievo tributario riveste un ruolo fondamentale anche con riferimento all'attività di piccoli e grandi imprenditori⁷ e, più in generale, di tutti i contribuenti, poiché idoneo ad incidere sull'esercizio dei diritti di libertà economica di questi ultimi⁸.

Il tema inerente ad una possibile riforma della giustizia tributaria, può, quindi, presentare dei profili di interesse con riferimento alla necessità di operare una riduzione delle tensioni attualmente esistenti tra Stato e contribuente, quest'ultime acuite dalla crisi economica e da una generale flessione del nesso insistente tra spesa pubblica e solidarietà⁹.

Di qui, l'importanza di verificare le novità apportate dai progetti di riforma con specifico riferimento al profilo dell'indipendenza del giudice tributario, un tema centrale tra quelli affrontati dalle varie proposte di legge di riforma della disciplina.

⁴Il prelievo tributario, infatti, permette allo Stato di assolvere il compito solidaristico demandatogli dalla Costituzione. In ordine alla necessità di svolgere politiche fiscali dirette a garantire il finanziamento dello Stato sociale e, quindi, a ridurre le disuguaglianze, si v. F. GALLO, *Tributi, Costituzione e crisi economica*, in *Astrid Rassegna*, 1-2016, *passim*.

⁵Cfr. M. LOSANA, *Disuguaglianze e obblighi contributivi*, in *Quaderni del gruppo di Pisa, Atti del Convegno di Campobasso*, 19-20 giugno 2015, Editoriale Scientifica, Napoli, 2016, 118 ss.

⁶Relazione del Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, Antonio Leone, per la cerimonia di inaugurazione dell'Anno giudiziario tributario 2019, Roma, 25 febbraio 2019, 2.

⁷La centralità che la disciplina in esame riveste con riferimento a imprenditori e contribuenti è stata messa in luce nella relazione introduttiva al d.d.l. n. 243, "*Ordinamento della giurisdizione tributaria*". In quest'ultima si sottolinea infatti che laddove le questioni tributarie siano oggetto di errori, seppur involontari, del personale giudicante, «possono portare al fallimento delle aziende o, peggio ancora, al suicidio dei contribuenti», SENATO DELLA REPUBBLICA. XVIII Legislatura, *Disegno di legge n. 243*, 3.

⁸S. MANGIAMELI, *Il diritto alla "giusta imposizione"*, *cit.*, 1401, ha messo in luce il doppio legame che lega il prelievo fiscale ai principi di cui all'articolo 2, Cost., sia con riferimento al dovere inderogabile di solidarietà che il contribuente è chiamato ad adempiere, sia con riferimento all'incidenza del prelievo tributario sullo sviluppo della persona-contribuente ove capace di incidere sui diritti di libertà economica.

⁹E. ROSSI, *La doverosità dei diritti: analisi di un ossimoro costituzionale?*, in "*La doverosità dei diritti: analisi di un ossimoro costituzionale?*" *Università degli studi "Suor Orsona Benincasa" di Napoli* – 18 ottobre 2018 www.gruppodipisa.it, 2018, 61.

In particolare, le problematiche sollevate a proposito del profilo dell'indipendenza del giudice tributario affondano le proprie radici in due tratti caratterizzanti le Commissioni tributarie. Queste ultime, infatti, sono organi di giurisdizione speciale – dunque sottoposti ad un sistema di garanzie di indipendenza parzialmente diverso da quello previsto per il giudice ordinario – connotati da un'eminente tipicità. Tali caratteristiche si riflettono in un quadro normativo che tuttora sembra subire l'influenza dell'originaria commistione dell'organo con l'apparato amministrativo di prelievo¹⁰: le Commissioni nacquero nel 1863 quali organi amministrativi e solo successivamente divennero organi di giurisdizione speciale¹¹. Per tale motivo, le maggiori perplessità sorgono con riferimento alla peculiare organizzazione del sistema di giustizia tributaria e, in particolare, rispetto al margine di indipendenza che l'apparato giurisdizionale può vantare nei confronti del potere esecutivo.

2. Sulla possibilità di una riforma: Corte costituzionale e discrezionalità legislativa.

Un'eventuale riforma volta a risolvere le problematiche sollevate con riferimento alla giurisdizione tributaria deve porsi nel quadro di quanto indicato dalla Consulta con riferimento al sistema di principi delineato dall'articolo 102, comma 2, Cost. e dalla VI disp. trans. fin.¹².

La Corte, infatti, statuita la portata meramente ordinatoria del termine di cui alla VI disp. trans. fin.¹³ e disposta la perpetua revisionabilità della disciplina, ha statuito con l'ordinanza n. 144 del 1998 due limiti volti a distinguere la semplice revisione dalla creazione di un nuovo giudice tributario. Questi ultimi appaiono costituire,

¹⁰C. GLENDI, *La riforma della giustizia tributaria*, in *Corriere giuridico*, 7-2019, 879.

¹¹Per un maggior approfondimento, si v. G. ZANOBINI, *La giustizia amministrativa*, Giuffrè, Milano, 1937, 418 ss.; 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, reperibile in www.odcec.bg.it, 2014.

¹²Come noto, il primo pone il divieto di istituzione di nuovi giudici straordinari o speciali; il secondo consente di mantenere in vita le giurisdizioni speciali esistenti all'entrata in vigore della Costituzione a condizione che questi siano revisionati entro il termine di 5 anni.

¹³Corte cost., n. 41/1957. In tal senso anche S. ORTINO, *L'indipendenza del giudice secondo la giurisprudenza costituzionale*, in *L'ordinamento giudiziario – Testi a cura di Alessandro Pizzorusso*, Il Mulino, Bologna, 1974, 398.

rispettivamente, confine e ragione di un ulteriore intervento del legislatore¹⁴: il primo, di carattere negativo, contiene l'imperativo di non snaturare le materie attribuite alla competenza del giudice speciale; il secondo, di natura positiva, pone la necessità di assicurare una migliore corrispondenza a Costituzione della disciplina quale *ratio* legittimante di un eventuale intervento del legislatore¹⁵.

È per tali motivi che la Consulta, sebbene provocata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'assetto delineato dalla disciplina vigente, correttamente ha evitato di intervenire su scelte pur sempre affidate alla discrezionalità legislativa.

Da ultimo, ad esempio, con ordinanza n. 227 del 2016, ha dichiarato l'inammissibilità della questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia vertente sull'assetto ordinamentale e organizzativo-gestionale della giustizia tributaria e, in particolare, sull'indipendenza, anche apparente, del giudice. La Consulta ha declinato la richiesta di pronunciarsi dal momento che i richiesti interventi «*manipolativi di sistema*» sono da considerarsi «*estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore*»¹⁶. La posizione è stata, peraltro, di recente ribadita nell'ordinanza n. 60 del 2019¹⁷.

Il giudice delle leggi, in definitiva, assume in relazione alla questione in oggetto un atteggiamento di *self restraint* ed impiega la riserva di discrezionalità legislativa sia come "limite" al controllo di legittimità costituzionale da parte della Corte, sia come "mezzo" attraverso cui responsabilizzare il Parlamento¹⁸. La Corte sembra, infatti, sottolineare la necessità di rimettere nell'opportuna sede di composizione degli

¹⁴Secondo A. AMATUCCI, *La riforma del processo tributario*, in *Diritto e pratica tributaria – Vol. LXXIX – N.5*, Cedam, Padova, 2008, 1016-1017, laddove fosse necessario un contemperamento tra i due limiti, il primo potrebbe cedere in favore del secondo.

¹⁵Corte cost., n. 144/1998. In tal senso anche A. TESAURO, *Le giurisdizioni speciali e le Commissioni tributarie*, Jovene, Napoli, 1995, 8.

¹⁶C. cost., n. 227/2016.

¹⁷Anche in quest'occasione la Corte ha sottolineato che «il giudice a quo ha richiesto a questa Corte un intervento creativo caratterizzato da un grado di manipolatività tanto elevato da investire l'intero sistema che regola il trattamento retributivo dei giudici e da eccedere così i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore». C. cost., n. 60/2019.

¹⁸Sulla discrezionalità legislativa adoperata dalla Corte sia come "limite" che come "mezzo" si v., V. TONDI DELLA MURA, *La discrezionalità del legislatore in materia elettorale, la «maieutica» della consulta e il favor (negletto) verso il compromesso legislativo: continuità e discontinuità fra le sentenze n. 1 del 2014 e n. 35 del 2017*, in *www.rivistaaic.it*, 1-2018.

interessi – quella parlamentare – la scelta inerente al *come* e al *quando* approntare una riforma della giustizia tributaria. Preso atto delle carenze del contenzioso tributario, è, quindi, la *voluntas legis* a dover intervenire al fine di attuare una riforma sostanziale della materia; ciò in virtù della garanzia che in sede parlamentare trovano sia il pluralismo che la legittimazione democratica.

In ultima analisi, dunque, constatata la permanenza *sine die* della possibilità riconosciuta al solo legislatore di «sopprimere, trasformare, riordinare, ristrutturare»¹⁹ i giudici speciali, l'esigenza di orientare la giustizia tributaria *secundum constitutionem* emerge in quanto scopo che rende la riforma non solo auspicabile ma, in più, doverosa.

3. I trascorsi tentativi di riforma.

In passato si è variamente cercato di intervenire sull'assetto delle norme che attualmente reggono il sistema di giustizia tributaria – d.lgs. 31 dicembre 1992 nn. 545 (Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413) – col fine di promuovere una maggiore conformità a Costituzione della giurisdizione speciale in esame.

Se le prime proposte legislative, immediatamente successive all'adozione del d.lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992, si limitarono a prevedere una maggiore razionalizzazione organizzativa degli organi giudicanti²⁰, successivamente, a partire dalla XIV legislatura, le nuove proposte iniziarono a contenere i primi progetti di riforma sostanziale della disciplina.

Le proposte di riforma della giustizia tributaria formulate negli ultimi anni possono essere, per esigenze espositive e senza pretesa di esaustività, raggruppate in tre categorie²¹. La prima, di matrice "unitaria", volta alla soppressione delle Commissioni tributarie e all'istituzione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari²²; la seconda, di matrice "giuscontabilista", attinente alla soppressione degli organi di

¹⁹Corte cost., n. 144/1998.

²⁰D.d.l. nn. 552/1996; 813/1966; 1242/1996; 1643/1996; 2435/1996; 2125/1997; 2261/1997; 2637/1997; 3074/1997; 3155/1997; 4130/1997; 3424/1998; 3766 (I rist)/1999; 6256/1999.

²¹CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Riflessioni sulla Riforma della Giustizia Tributaria. Ricadute ordinamentali e processuali - Rapporti tra Giurisdizioni*, Seduta del 22 ottobre 2019, 12.

²²D.d.l. nn. 3734/2016; 739/2018; 2283/2019.

giustizia tributaria e all'attribuzione della relativa giurisdizione alla Corte dei Conti²³; infine la terza, di matrice "autonomista", volta al mantenimento della giurisdizione speciale tributaria grazie ad una sua riorganizzazione²⁴.

Rispetto alle tre categorie ora evidenziate, le linee di riforma appartenenti alle prime due, seppur allo stesso modo recenti, non sono parimenti rappresentate nella discussione ad oggi in atto in Parlamento. Si ritiene comunque utile delineare i loro tratti essenziali.

Il primo gruppo di proposte – di derivazione "unitarista" – pare risultare in linea con l'intento originario del costituente²⁵, sia con la matrice ideologica presente anche nella Commissione bicamerale per le riforme costituzionali D'Alema del 1997²⁶. L'obiettivo dichiarato era quello di realizzare l'unità di giurisdizione per il tramite della previsione di cui all'articolo 102, comma 2, Cost., che, come noto, accanto al divieto di istituzione di giudici straordinari o speciali, pone la possibilità di istituire sezioni specializzate per determinate materie presso gli organi giurisdizionali ordinari. Il disegno riformatore pertinente alla soppressione delle Commissioni si proponeva, dunque, di risolvere gli attuali problemi della giurisdizione tributaria riportandone la disciplina nell'alveo di quella ordinaria. I sostenitori di questo modello parevano considerare la riforma così predisposta quale esito di un'evoluzione approntata *naturaliter* dallo stesso disegno costituzionale. In Costituzione, in effetti, non si fa menzione alla giurisdizione tributaria, come è invece per le giurisdizioni contabile, militare e amministrativa²⁷. Di

²³D.d.l. nn. 2438/2016.

²⁴D.d.l. nn. 3429/2005; 5846/2005; 5705/2005; 177/2006; 1340/2007; 1929/2007; 1783/2008; 319/2013; 1593/2014; 1936/2014; 4755/2017; 243/; 759/2018; 840/2018; 1521/2019; 1526/2019; 1755/2019; 1243/2019; "1661/2020.

²⁵I membri dell'Assemblea costituente consideravano il principio di unità di giurisdizione quale garanzia di giustizia eguale per tutti. Al contrario, un'eventuale assenza di unità si credeva potesse costituire fonte di insidie all'indipendenza dell'intero ordine giurisdizionale, essendo i due principi (di unità di giurisdizione e indipendenza) intrinsecamente connessi. CAMERA DEI DEPUTATI – SEGRETARIATO GENERALE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea Costituente*, volume V, Roma, 1970, sedute del 12 e del 14 novembre 1947.

²⁶La Commissione predispose un progetto di riforma della seconda parte della Costituzione; dovette, dunque, operare nuovamente una scelta in ordine all'alternativa unità-pluralità della giurisdizione. Si espresse, infine, a favore della prima opzione (anche se l'unicità fu, infine, declinata solo funzionalmente). Con specifico riferimento alla giurisdizione in esame, il progetto ne effettuò un esplicito riconoscimento costituzionale, con ciò sancendo la possibilità di istituire giudici speciali tributari di primo e di secondo grado.

²⁷In tal senso, A. GIOVANNINI, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, 5-2016, 1916.

contro, è stato osservato come l'attuazione di tale prospetto avrebbe comportato la soppressione della specialità tradizionalmente riconosciuta al giudice tributario, nonché un "appiattimento" delle sue peculiarità sulla linea retta tracciata dalla giurisdizione ordinaria.

Per ciò che concerne, invece, la soluzione di matrice "giuscontabilista" – inerente al trasmodare delle controversie tributarie alla Corte dei Conti – questa insiste principalmente sulla possibilità di creare, per il tramite di una simile revisione, una continuità tra un controllo di carattere interno (sulla gestione delle entrate accertate e di quelle riscosse effettuato dalla Corte dei Conti) ed uno di carattere esterno (sul processo acquisitivo delle entrate, di competenza del Giudice Tributario), ossia tra il controllo effettuato sulla spesa pubblica e quello attinente ai rapporti tra fisco e cittadino. Il disegno di riforma giuscontabilista si propone, dunque, di conciliare i principi di unicità della giurisdizione e di specializzazione grazie alla previsione di cui all'articolo 103, secondo comma, Cost., che permette di ampliare la giurisdizione della Corte dei conti ad ulteriori materie «*specificate dalla legge*». La stessa Corte dei Conti si è, peraltro, di recente pronunciata a favore di questa soluzione²⁸.

La proposta "giuscontabilista" ha, tuttavia, incontrato numerosi pareri sfavorevoli. Lo stesso Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria ha repentinamente reso manifeste le proprie remore: secondo l'organo di autogoverno, la diversità dei due tipi di giurisdizione che verrebbero accorpate e quella concernente i relativi interessi in gioco – facenti capo, da un lato all'erario e, dall'altro, al contribuente – potrebbero influenzare negativamente il funzionamento dell'apparato di giustizia e operare a discapito del contribuente²⁹. Quest'ultimo, inoltre, subirebbe un ulteriore *vulnus* dalla conseguente privazione di un grado di giurisdizione³⁰ e dalla scomparsa della correlativa funzione nomofilattica affidata alla Cassazione, da ritenersi invece

²⁸CORTE DEI CONTI, *Comunicato stampa n. 73*, in www.cortedeiconti.it, 24 ottobre 2020.

²⁹CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Riflessioni sulla Riforma della Giustizia tributaria*, cit., 12 ss. L'idea inerente alla soppressione di un grado di giudizio è stata, peraltro, ripresa dal Presidente del Consiglio, Antonio Conte, durante la Conferenza stampa di fine anno. F. MICARDI, *La riforma della giustizia tributaria: lesivo ridurre i gradi di giudizio*, in www.ilsole24ore.com, 4/01/2020.

³⁰L'articolo 111, ultimo comma, Cost., statuisce infatti che «contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti il ricorso in Cassazione è ammesso per i soli motivi inerenti alla giurisdizione».

necessaria sia al fine di assicurare la certezza del diritto, sia di evitare la frammentazione regionale delle decisioni³¹.

4. Le proposte di riforma della giustizia tributaria attualmente in discussione in Senato.

Nonostante l'articolazione propositiva rilevasi con riferimento al tema della riforma della giustizia tributaria e la varietà di soluzioni prospettate, i disegni di legge in discussione al Senato appartengono ad una sola delle tre categorie di riforma individuate, ossia quella di matrice "autonomista". Attualmente, quindi, le soluzioni di matrice "unitaria" e "giuscontabilista" non sono oggetto del dibattito.

Le proposte, oggetto di una discussione congiunta, sono cinque: il d.d.l. n. 243/2018, "Ordinamento della giurisdizione tributaria"³²; il d.d.l. n. 714/2018, "Codice del processo tributario"³³; il d.d.l. n. 759/2018, "Codice della giurisdizione tributaria"³⁴; il d.d.l. n. 1243/2019, "Riforma della giustizia tributaria"³⁵; il d.d.l. n. 1661/2020, "Ordinamento degli organi di giurisdizione e amministrativi della giustizia tributaria"³⁶. A questi disegni di legge, presentati pressoché contemporaneamente, si affianca anche la linea programmatica dell'esecutivo: il c.d. Governo Conte-bis ha, infatti, espressamente incluso nel proprio programma, accanto alla riforma della giustizia civile e penale, anche la riforma della giustizia tributaria³⁷. Finanche le "Iniziative per il rilancio Italia 2020-2022", cd. "Rapporto Colao", approntate a seguito dell'emergenza causata dal diffondersi del Coronavirus, contengono un riferimento all'utilità di pervenire in tempi

³¹CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA, *Comunicato stampa del 25 ottobre 2019*, in www.giustizia-tributaria.it, 2019.

³²SENATO DELLA REPUBBLICA. XVIII Legislatura, *Disegno di legge n. 243*. D'iniziativa dei senatori Vitali et al. Comunicato alla presidenza il 10 aprile 2018.

³³SENATO DELLA REPUBBLICA. XVIII Legislatura, *Disegno di legge n. 714*. D'iniziativa dei senatori Caliendo et al. Comunicato alla presidenza il 25 luglio 2018.

³⁴SENATO DELLA REPUBBLICA. XVIII Legislatura, *Disegno di legge n. 759*. D'iniziativa dei senatori Nannicini et al.. Comunicato alla presidenza il 7 agosto 2018.

³⁵SENATO DELLA REPUBBLICA. XVIII Legislatura, *Disegno di legge n. 1243*. D'iniziativa dei senatori Romeo et al. Comunicato alla presidenza il 18 aprile 2019.

³⁶SENATO DELLA REPUBBLICA. XVIII Legislatura, *Disegno di legge n. 1661*. D'iniziativa dei senatori Fenu et al. Comunicato alla presidenza l'8 gennaio 2020.

³⁷CAMERA DEI DEPUTATI. Assemblea, Resoconto stenografico. XVIII Legislatura, 222° seduta, 9 settembre 2019, 14.

brevi ad una riforma della giustizia tributaria³⁸. Si tratta di un importante segnale in ordine alla condivisa necessità da parte di tutti gli attori istituzionali di approntare una soluzione idonea a risolvere la *vexata quaestio* della giustizia tributaria.

Il punto di partenza dei progetti di riforma in esame è costituito dalla presa di coscienza circa l'inadeguatezza del sistema di giustizia tributaria attuale, da considerarsi un'eredità inadatta alla complessità odierna. Per tale ragione sembra potersi dire che tutti i progetti afferenti al processo riformatorio appena avviato ruotino attorno ad un unico punto fermo: l'esigenza di istituire una magistratura autonoma, a tempo pieno, professionale e, soprattutto, indipendente, capace di rimediare alla crescente «disaffezione» dei cittadini alla giurisdizione³⁹.

La volontà di elaborare una soluzione al problema dell'indipendenza del giudice tributario ha, perciò, determinato l'articolarsi, nei disegni di legge, di una serie di previsioni atte a garantire nella maggior misura possibile la posizione del contribuente dinnanzi all'organo giudicante. In effetti, come è stato notato, il principio di indipendenza non solo è espressamente legato e presupposto a quello di imparzialità rispetto alle parti⁴⁰ ma consente, in aggiunta, di rimediare alla crescente sfiducia del singolo contribuente nei confronti del sistema impositivo⁴¹ e delle sedi giurisdizionali di tutela.

I presidi approntati dalle proposte di riforma devono essere valutati sia con riferimento all'articolo 108, comma 2, Cost., – che, come noto, istituisce una riserva di legge volta ad assicurare l'indipendenza dei giudici speciali⁴² – sia con riferimento all'*acquis* giurisprudenziale formatosi in materia.

La Corte, infatti, già nel 1992 ha sottolineato come il sistema di garanzie preposte all'indipendenza delle giurisdizioni speciali necessiti di essere definito non solo per il

³⁸COMITATO DI ESPERTI IN MATERIA ECONOMICA E SOCIALE, *Iniziativa per il rilancio "Italia 2020-2022"*, in www.governo.it, 10, giugno 2020.

³⁹Di "disaffezione" parla il del Presidente del CPGT, Antonio Leone, nella Relazione per la cerimonia di inaugurazione dell'Anno giudiziario tributario 2020, Roma, 4.

⁴⁰In tal senso, V. ZAGREBELSKY, *Nozione e portata dell'indipendenza dell'Ordine giudiziario e dei giudici Ruolo del Consiglio superiore della magistratura*, in www.osservatorioaic.it, 6-2019, 83.

⁴¹In ordine alle ragioni di tale sfiducia, E. ROSSI, *La doverosità dei diritti: analisi di un ossimoro costituzionale?*, cit., passim.

⁴²Quest'ultima è stato peraltro fonte di perplessità dottrinali per aver demandato in maniera esclusiva al legislatore ordinario il compito di assicurare l'indipendenza delle giurisdizioni speciali senza disporre nulla in merito nel testo costituzionale. In tal senso, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico – Tomo II*, Cedam, Padova, 1976, 1251.

tramite delle disposizioni che specificatamente si indirizzano a queste ultime, ma anche di quelle strumentali alla tutela giurisdizionale in via generale⁴³. Di conseguenza, il legislatore, nell'adempire il compito assegnatogli dall'articolo 108, comma 2, Cost., non gode di una discrezionalità assoluta⁴⁴.

Peraltro, la Corte, chiamata a configurare in termini precisi il requisito di indipendenza, ha esplicitamente riconosciuto la difficoltà di una simile operazione, «perché la sua regolamentazione propone problemi diversi secondo la diversità delle strutture statali e le epoche storiche, e non consente uniformità, dovendo adeguarsi alla varietà dei tipi di giurisdizione»⁴⁵. In effetti, con specifico riferimento al giudice ordinario, la Costituzione riconosce espressamente una serie di garanzie atte ad assicurare sia la sua indipendenza interna (a difesa di eventuali interferenze che provengano dalla stessa magistratura) sia quella esterna (a difesa di eventuali insidie provenienti da organi o poteri esterni alla magistratura), sia l'indipendenza istituzionale (a garanzia dell'organizzazione e della struttura burocratica interna alla magistratura) sia quella funzionale (a garanzia del concreto esercizio della funzione giurisdizionale)⁴⁶. Tale sistema di tutela permette, in aggiunta, che il giudice appaia indipendente agli occhi dei contribuenti, con ciò apprestando un presidio elementare in termini di legalità e di obiettività dell'azione giurisdizionale⁴⁷.

Lo stesso non può invece dirsi – come appena visto – per il giudice speciale: occorre, quindi, individuare quali tra le garanzie ascritte all'indipendenza del giudice ordinario valgano anche per quest'ultimo. Senza dubbio la Corte, con la sentenza n. 43 del 1964⁴⁸, ha esteso alle giurisdizioni speciali la garanzia di indipendenza funzionale prevista per il giudice ordinario di cui all'articolo 101, comma 2, Cost. Al contrario, il versante istituzionale continua ad essere disciplinato in maniera parzialmente differente rispetto a quanto statuito per la giurisdizione ordinaria⁴⁹. Ai fini della presente indagine, tale circostanza riveste un eminente rilievo in ragione del rapporto che la Giustizia

⁴³C. cost., n. 92/1992, §5 del *Considerato in diritto*.

⁴⁴C. cost., n. 108/1962, § 3 del *Considerato in diritto*.

⁴⁵*Ibidem*.

⁴⁶N. ZANON e F. BIONDI, *Il sistema costituzionale della magistratura*, Zanichelli, Bologna, 2008, 31 ss.

⁴⁷V. ZAGREBELSKY, *Nozione e portata dell'indipendenza dell'Ordine giudiziario*, cit., 90, ricorda che l'indipendenza è una questione che, senza dubbio, ha a che fare con le apparenze.

⁴⁸C. cost., n. 43/1964.

⁴⁹N. ZANON e F. BIONDI, *Il sistema costituzionale della magistratura*, cit., 87 ss.

tributaria intrattiene con il Ministero delle finanze.

Date queste brevi premesse, è dunque possibile passare al vaglio delle proposte in esame.

Occorre *in primis* rilevare, tra i disegni di legge, alcune differenze in ordine all'estensione, *rectius* al *quid*, della modifica: mentre i d.d.l. nn. 243/2018, 1243/2019 e 1661/2020 si arrestano dinnanzi alla sola riorganizzazione degli organi di giustizia tributaria e, al contrario, il d.d.l. n. 714/2018 si propone di disciplinare solo il versante processuale, il d.d.l. n. 759/2018 si occupa di entrambi gli aspetti, prospettando la realizzazione di un "codice completo" della giustizia tributaria. Ad ogni modo, per quanto attiene al piano strutturale, è possibile registrare delle previsioni pressoché omogenee.

Il problema inerente all'indipendenza del giudice tributario è anzitutto affrontato con l'ipotesi volta ad escludere il Ministero delle finanze, considerato parte interessata del contenzioso, dai profili concernenti l'organizzazione e la gestione della giustizia tributaria.

Attualmente, infatti, l'articolo 9 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 prevede che i componenti delle Commissioni tributarie siano nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro delle finanze, previa deliberazione del Consiglio di presidenza⁵⁰, organo di autogoverno della giustizia tributaria. Per quanto attiene invece il personale di segreteria, quest'ultimo si avvale, ai sensi dell'art. 32, di addetti dipendenti dal Ministero delle finanze compresi in un apposito contingente del personale; le dotazioni del contingente sono, peraltro, definite annualmente con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro. Inoltre, il DPCM del 26 giugno 2019, n. 103, dispone che sia la Direzione della giustizia tributaria, ufficio di livello dirigenziale generale del Dipartimento delle finanze, a sua volta articolazione interna al Ministero delle finanze, a provvedere alla gestione ed al funzionamento dei servizi relativi alla giustizia tributaria⁵¹.

⁵⁰Il quale delibera sulla base di elenchi formati in base alle comunicazioni di disponibilità all'incarico provenienti dai soggetti che vantano i requisiti stabiliti dagli articoli 3, 4 e 5 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

⁵¹Art. 12, comma 6, del DPCM del 26 giugno 2019 n. 103.

Alla luce di questi profili, alle Commissioni è imputata una scarsa apparenza di indipendenza sia con riguardo al versante dell'autonomia organizzativa, sia rispetto a quello dell'autonoma gestione dei mezzi finanziari⁵².

Le proposte di riforma, pertanto, concordano nel devolvere l'organizzazione e la gestione della giustizia tributaria alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, in quanto da questi considerato organismo in grado di garantire l'effettiva terzietà dell'organo giudicante e la parità processuale delle parti⁵³. Alcune proposte prevedono, in aggiunta, l'istituzione di un ruolo unico del personale amministrativo della giustizia tributaria⁵⁴. In tal modo, i progetti si propongono di risolvere il problema causato dallo stretto rapporto – e dalla percezione che il contribuente ha di questo – che gli organi che dovrebbe apprestare tutela al contribuente, ossia le Commissioni tributarie, paiono intrattenere con quello da cui provengono la maggior parte degli atti che costituiscono oggetto di controversia, ossia il Ministero delle finanze.

Per quanto attiene, invece, all'individuazione dell'alveo dei soggetti entro cui è possibile la nomina a giudice tributario, occorre fare riferimento agli articoli 4 e 5 del d.lgs. 545 del 1992: l'uno, relativo alla formazione delle Commissioni tributarie provinciali, l'altro, a quelle regionali. La nomina a giudice tributario che, come sopra evidenziato, avviene su proposta del Ministro delle finanze, può riguardare molteplici categorie di soggetti⁵⁵: accanto a giudici ordinari, amministrativi e militari, in carica o a riposo, svolgono la funzione di giudice tributario anche svariate tipologie di professionisti. Il quadro appena descritto configura una composizione "mista"

⁵²Cfr. A. MARCHESELLI, *Giustizia tributaria: luci, ombre e prospettive di una giurisdizione fondamentale*, in *Questione giustizia*, 3-2016, 17.

⁵³Art. 9 d.d.l. n. 243; art. 9 d.d.l. n. 759; art. 9 d.d.l. n. 1243; art. 9 d.d.l. 1661. Occorre peraltro osservare che il Presidente del Consiglio dei Ministri esercita già l'alta sorveglianza sulle Commissioni tributarie e sui giudici tributari ai sensi dell'articolo 29, primo comma, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.

⁵⁴L'articolo 29 del d.d.l. n. 759 prevede l'istituzione del "ruolo unico del personale degli uffici di segreteria degli organi di giurisdizione tributaria"; l'articolo 32 del d.d.l. n. 1243, a sua volta, disciplina l'istituzione del "ruolo unico del personale degli uffici delle cancellerie territoriali e del Segretariato generale della giustizia tributaria"; il d.d.l. n. 714, invece, introduce, ex articolo 16, la regola della necessaria collaborazione tra il personale giudicante e quello ad esso ausiliario; infine, il d.d.l. n. 1661 prevede, all'articolo 30, che il personale degli uffici di cancelleria faccia parte del ruolo del personale della Presidenza del Consiglio dei ministri.

⁵⁵Per essere inseriti negli elenchi di cui al comma 2 dell'articolo 9 (seguendo l'ordine preferenziale dei quali avverrà la nomina) è sufficiente che i soggetti appartenenti alle categorie indicate comunichino la propria disponibilità all'incarico.

dell'organo, costituita da membri laici e togati. In entrambi i casi, per di più, la relativa attività non è esclusiva, ma residuale rispetto ad altra principale, al punto da essere stata considerata come "part time"⁵⁶, quasi a replicare la critica di *dopolavorismo* rivolta ai senatori di cui alla riforma costituzionale Renzi-Boschi⁵⁷.

Per ovviare a simili problematiche generate dalla composizione mista delle Commissioni, la maggior parte delle proposte ha inteso regolamentare in maniera espressa le ipotesi di incompatibilità cui il giudice tributario è soggetto a seguito dell'esito positivo del concorso, aggiungendo a quelle già previste lo svolgimento di qualsiasi impiego di natura pubblica o privata e la cancellazione di eventuali iscrizioni in albi professionali⁵⁸.

Permangono, tuttavia, alcune voci di dissenso, che vedono nella composizione mista e nella partecipazione dei professionisti alla giustizia tributaria un «valore aggiunto» in grado di creare una «sana e corretta osmosi di esperienze professionali diverse e specializzate»⁵⁹. In aderenza ad una simile impostazione, alcuni disegni di legge prevedono il mantenimento dei giudici onorari per le controversie di minor valore al fine di snellire il numero di procedimenti dinnanzi al giudice togato⁶⁰; il d.d.l n. 759, opta, invece, per un progressivo ridimensionamento della componente, conservando la figura del giudice onorario nella sola fase transitoria al fine di garantire la copertura degli incarichi.

A completare il quadro delle riforme sinora delineato si aggiunge la volontà, espressa dai progetti di legge, di abbandonare il sistema di reclutamento per nomina a favore dell'introduzione di un concorso pubblico per titoli ed esami⁶¹; ciò per tre ordini di ragioni: in primo luogo, con riferimento alla garanzia di indipendenza del giudice; in

⁵⁶Cfr. E. MANZON, *Quale riforma per la giustizia tributaria*, in www.questionegiustizia.it, 66.

⁵⁷Il riferimento è alle remore sollevate in relazione alla creazione di un Senato delle autonomie "a costo zero". Si v., in tal senso, fra gli altri: E. ROSSI, *Senato delle autonomie: una composizione da rivedere (è possibile un Senato di dopolavoristi?)*, in www.federalismi.it, 8-2014, *passim.*; V. TONDI DELLA MURA, *Il «Patto del Nazareno»: paradosso (ed epilogo?) di un mito*, in *Scritti in onore di Gaetano Silvestri*, Giappichelli, Torino, 2016, III, 2426 ss.

⁵⁸Art. 8 d.d.l. n. 243; art 8 d.d.l. n. 759; relazione introduttiva al d.d.l. n. 1243; art 8 d.d.l. n. 1661.

⁵⁹In tal senso, il presidente Antonio Leone durante la Cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2019, *cit.*, 7 ss.

⁶⁰Specificatamente, il d.d.l. n. 1243, ex art. 1, comma 2, e il d.d.l. n. 1661, ex art. 1, comma 6. Entrambi i disegni prevedono che la nomina a giudice onorario avvenga con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

⁶¹Art. 4 d.d.l. n. 243; art. 7 d.d.l. n. 759; art. 4 d.d.l. n. 1243; art. 4 d.d.l. n. 1661.

secondo luogo, al fine di realizzare l'obiettivo di una maggiore professionalizzazione della figura; in ultimo luogo, con l'obiettivo di dar vita a una compagine giurisdizionale che sia impegnata nell'esercizio della sua attività a tempo pieno e su cui gravi un obbligo di formazione continua, che non si arresti al momento iniziale di inserimento nel comparto giudicante ma perduri nell'esercizio della funzione. La rivendicazione è, invero, quella di conformare la disciplina al principio sancito in Costituzione dall'articolo 106, comma 1, a beneficio di una maggiore distanza dalle parti, quindi di una maggiore indipendenza⁶² e, soprattutto, di un maggiore tecnicismo dell'organo.

Al cambiamento ordinamentale e organizzativo appena delineato si affianca, poi, la richiesta di un mutamento sul piano lessicale. Tutti i progetti di legge contengono un'istanza di modifica della denominazione degli organi giudicanti: non più "Commissioni tributarie" provinciali e regionali ma "Tribunali tributari" e "Corti d'appello Tributarie"⁶³. La questione, lungi dal rivestire portata meramente nominale, sembra avere in realtà ingente peso sul piano sostanziale: l'utilizzo della parola "Corte" in luogo di 'Commissione' conferirebbe un maggior rilievo istituzionale al giudice tributario e all'attività da questo svolta, parificandolo a pieno titolo agli organi giudicanti di matrice ordinaria. Il fine precipuo della previsione è, in ultima analisi, quello di evidenziare nominalisticamente un'avvenuta trasformazione *secundum constitutionem* della disciplina.

Per quanto riguarda, invece, la giurisdizione di legittimità, le proposte di riforma univocamente muovono nel senso di una maggiore specializzazione della stessa, rilevato che l'attuale Sezione tributaria risulta essere stata istituita con decreto del Primo Presidente della Corte il 19 giugno 1999. Tale scopo viene, tuttavia, attuato mediante previsioni in parte divergenti: mentre alcune proposte prevedono l'istituzione *ex lege* di una sezione speciale presso la Corte di Cassazione – disponendo che a tale sezione siano attribuiti 35 giudici suddivisi in 5 sottosezioni⁶⁴ – le altre si limitano a statuire da un lato, «un migliore e più mirato utilizzo di competenze in materia

⁶²In tal senso, C. GUARNIERI, *L'indipendenza della magistratura*, Cedam, Padova, 1981, 122, afferma che «tanto più la magistratura è in grado di reclutare da sé i propri membri, tanto più ampia è naturalmente la sua indipendenza».

⁶³Art. 1 d.d.l. n. 243; art. 1 d.d.l. n. 759; art. 1 d.d.l. n. 1243; art. 1 d.d.l. n. 1661.

⁶⁴Art. 31 d.d.l. n. 243; art. 97 d.d.l. n. 714; art. 33 d.d.l. n. 1243.

tributaria» e l'adeguamento della definizione delle competenze dell'odierna Sezione tributaria a quella dell'oggetto della giurisdizione tributaria, pur sempre nel rispetto dell'autonomia inerente alla regolamentazione interna della Corte⁶⁵.

In ogni caso, l'obiettivo comune delle proposte di riforma è la creazione, a margine della raggiunta unità della giurisdizione tributaria unitaria⁶⁶, di un processo tributario che culmini in un vertice apicale riorganizzato e specializzato capace di esaltare la funzione nomofilattica della Corte di Cassazione⁶⁷. In questo modo, secondo le proposte di riforma, è possibile ottenere una più salda coerenza *ratione materiae* e, perciò, una maggiore certezza del diritto tributario⁶⁸.

Un'ulteriore modifica di rilevanza con riferimento al profilo dell'indipendenza è quella relativa al trattamento economico del magistrato. Secondo quanto evidenziato dai progetti di legge, la disciplina attuale, di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 545 del 1992, pone due ordini di problemi: uno relativo all'ingerenza dell'esecutivo; l'altro relativo all'inadeguatezza di quanto corrisposto al giudice tributario.

Per quanto riguarda la prima questione, è indubbio che il Ministero delle finanze svolga, con riferimento al trattamento economico del magistrato, un ruolo di rilievo su più fronti: è il Ministero a statuire l'ammontare del compenso fisso e di quello variabile; è la Direzione regionale delle entrate, soggetto da cui emanano la maggior parte degli atti sottoposti a controllo giurisdizionale, a liquidare i compensi ed è il

⁶⁵Nella relazione introduttiva al d.d.l. n. 759 espressamente si dichiara che «si è voluto istituire di fatto una sezione tributaria della Cassazione, senza però qualificarla come organo della giurisdizione tributaria; si è così evitato di creare un'intersezione fra il giudice delle leggi e la giurisdizione tributaria ed è stata rispettata l'autonomia organizzativa della suprema corte»; l'art. 31, comma 2, d.d.l. n. 1661 statuisce, invece, che: "l'organizzazione e il funzionamento della sezione tributaria della Corte di cassazione sono disciplinati secondo la regolamentazione interna della Corte di cassazione".

⁶⁶Si v., in tal senso, C. GLENDI, *Verso la "Suprema Corte della giurisdizione tributaria"*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 727 ss.

⁶⁷In ordine al legame sussistente tra indipendenza del giudice in quanto soggetto alla sola legge e la nomofilachia quale strumento idoneo a bilanciare la sua libertà con le esigenze di certezza del diritto e, dunque, di uguaglianza, si v. M. MISCIONE, *La garanzia della legge e i giudici («nomofilachia»)*, in *Lav. giur.*, 7-2019.

⁶⁸Secondo C. CONSOLO, *La base partecipativa e la aspirazione alla nomofilachia*, in *Corr. giur.* 12-2019, 1567, la nomofilachia è infatti «servente al fondamentale valore della certezza del diritto».

dirigente responsabile della segreteria di commissione, quindi un dipendente del Ministero, ad effettuare il pagamento⁶⁹.

Con riferimento, invece, al secondo profilo, le proposte di riforma univocamente contestano l'inadeguatezza delle somme corrisposte al giudice tributario in ragione della loro esiguità: come sottolineato anche dal Consiglio di Presidenza nella delibera n. 98 del 2019, il trattamento economico apprestato al giudice tributario «non raggiunge uno standard accettabile in comparazione con tutte le altre figure professionali di giudici onorari» considerato che a quest'ultimo non è peraltro riconosciuta «alcuna forma di assistenza e di previdenza»⁷⁰.

In aggiunta, la previsione che contempla la parte 'variabile' del compenso del giudice, parametrata al numero di ricorsi definiti e descritta dalla stessa Avvocatura dello Stato⁷¹ come "premiale", si rivela astrattamente capace di muovere il giudice a concludere il numero maggiore di controversie nel minor tempo possibile.

La situazione testé descritta presenterebbe, secondo quanto affermato dai disegni di legge, inevitabili ripercussioni sull'indipendenza del giudice e, di conseguenza, sull'effettiva resa della relativa attività giurisdizionale. Per analogia e con riguardo ai giudici ordinari, la stessa Corte costituzionale, nella sentenza n. 1 del 1978⁷², ha infatti messo in luce la stretta connessione esistente tra l'indipendenza economica del magistrato e la sua indipendenza istituzionale⁷³: al giudice deve essere assicurata la «libertà dal bisogno»⁷⁴, ossia un trattamento economico idoneo a far sì che questo possa consacrarsi allo svolgimento della propria funzione senza qualsivoglia tipo di interferenza esterna. Più di recente, la Consulta ha nuovamente affrontato la questione nella sentenza n. 223 del 2012 a proposito della retribuzione e dell'adeguamento retributivo dei magistrati, quest'ultimo ritenuto necessario al fine di impedire che gli stessi siano soggetti a periodiche rivendicazioni nei confronti di altri poteri⁷⁵.

⁶⁹Cfr. MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria: luci, ombre e prospettive di una giurisdizione fondamentale*, cit., 18.

⁷⁰Rif. 22544/2018/VIII/CPGT.

⁷¹C. Cost., n. 227/2016.

⁷²C. Cost., n. 1/1978, § 4 del *Considerato in diritto*.

⁷³N. ZANON e F. BIONDI, *Il sistema costituzionale della magistratura*, cit., 49.

⁷⁴Così si espresse Pietro Castiglia nella seduta dell'Assemblea Costituente del 13 novembre 1947. CAMERA DEI DEPUTATI – SEGRETARIATO GENERALE, *La Costituzione della Repubblica nei lavori preparatori della Assemblea Costituente*, cit.

⁷⁵Corte cost., n. 223 del 2012, §11.4 del *Considerato in diritto*.

In aderenza a tale ordine di considerazioni, tutte le proposte al vaglio del Senato convergono sulla necessità di assicurare al giudice tributario un trattamento economico, previdenziale e assistenziale dignitoso e stabilito in maniera fissa, analogamente a quanto previsto con riferimento al magistrato ordinario⁷⁶.

5. Conclusioni.

La riforma della giustizia tributaria appare oggi una necessità evidente e riconosciuta da tutti gli attori istituzionali. La stessa mole di proposte di legge recanti ad oggetto la riforma della giustizia tributaria, registratasi a partire dalla XIV legislatura, rende evidente l'esistenza di una problematicità generalmente condivisa e risalente nel tempo. La crisi epidemiologica in atto ha, poi, vivificato la tensione esistente nei rapporti tra Stato e contribuente con riferimento all'interesse fiscale, con ciò richiedendo di accelerare il processo di revisione della disciplina.

Il solo limite all'invocato intervento è quello per cui un'eventuale riforma, in aderenza a quanto sancito dall'ordinanza della Corte n. 144 del 1998, dovrebbe necessariamente porsi quale naturale continuazione di un'evoluzione iniziata circa centocinquanta anni fa; l'intervento del legislatore dovrebbe, cioè, far fede a quel divieto di "snaturamento" indicato dalla Corte costituzionale. In ultima analisi, la disciplina inerente alla giustizia tributaria, anche se revisionata, dovrebbe persistere nel tentativo di dimostrarsi capace di preservare ed esaltare le due «costanti» del diritto tributario, ossia, come asserito da Antonio Uckmar, la sua «specialità» e le sue «necessarie interferenze con ogni altro aspetto della realtà, giuridica ed economica»⁷⁷.

Il profilo maggiormente interessato dalle proposte di riforma è, sicuramente, quello dell'indipendenza, rilevante sia per quanto concerne lo stesso funzionamento del sistema di giustizia, sia per la percezione che il contribuente ha di quest'ultimo. Una maggiore distanza dal Ministero delle finanze, concretizzata nelle proposte di legge sia mediante il trasferimento dell'organizzazione e della gestione dell'apparato giudicante e amministrativo alla Presidenza del Consiglio, sia grazie alla previsione che dispone l'accesso alla funzione per concorso e non più per nomina, potrebbe rilevarsi utile con riferimento alla percezione che il contribuente ha del sistema di tutela e all'affidamento

⁷⁶Art 13 d.d.l. n. 243; art. 12 d.d.l. n. 759; art. 13 d.d.l. n. 1243; art. 13 d.d.l. n. 1661.

⁷⁷A. UCKMAR, *Il diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1926, 1 ss.

che in esso ripone. In aggiunta, le previsioni atte a garantire una maggiore professionalizzazione del giudice e volte a corrispondere a quest'ultimo una retribuzione più adeguata all'attività svolta paiono capaci non solo di incidere in maniera positiva sull'efficienza della giustizia tributaria, ma, in aggiunta, di porla al concreto riparo da possibili ingerenze esterne.

Pertanto, sembra potersi dire che le proposte esaminate possano realmente corroborare l'esigenza di una maggiore indipendenza istituzionale della giurisdizione tributaria.

In definitiva, una riforma così apprestata 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'articolo 41, comma 1, Cost.; sull'intero sistema economico, che potrebbe attrarre maggiormente gli investitori grazie ad una nuova professionalità dell'organo di tutela; sullo stesso effettivo rendimento dello Stato sociale. Con riferimento a tale ultimo profilo, le riflessioni appena svolte rendono evidente la stretta connessione esistente tra il buon funzionamento della tutela apprestata al contribuente e il dovere di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione. In ultima analisi, se, come si è cercato di evidenziare, il corretto funzionamento della tutela giurisdizionale tributaria potrebbe costituire un elemento capace di operare a favore della certezza del diritto e dell'affidamento del contribuente nel sistema impositivo, è possibile ipotizzare che da ciò discenderebbe un maggiore esercizio dei diritti di libertà economica e, dunque, un allargamento della base impositiva. L'ampliamento del gettito che ne deriverebbe potrebbe, infine, giovare alle politiche redistributive e, quindi, alla riduzione delle crescenti disuguaglianze che attraversano la nostra società⁷⁸.

⁷⁸In ordine alla connessione esistente tra il funzionamento della giustizia e l'ampliamento della base imponibile, si v. S. MANGIAMELI, in *Il diritto alla "giusta imposizione"*, cit., 1395.