

1

Introduzione

SOMMARIO: 1. Cenno storico. – 2. Il giudice tributario e la Costituzione. – 3. Le corti di giustizia tributaria. Professionalità e indipendenza dei giudici. – 4. La disciplina attuale del processo tributario. Il compiuto passaggio al rito telematico. – 5. I principi processuali della CEDU.

1. *Cenno storico*

Il processo tributario è disciplinato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che sarà indicato di seguito come D.lgs. n. 546)¹.

Le commissioni – oggi, corti di giustizia – tributarie sono sorte come organi amministrativi. La L. 20 marzo 1865, all. E, con cui furono aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e affidate al giudice ordinario le controversie, anche tributarie, tra cittadini e pubblica amministrazione, mantenne in vita le commissioni tributarie.

¹ Il D.lgs. n. 546 è stato modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, dal D.l. 23 ottobre 2018, n. 119, conv. dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 e dal D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220. Tra i numerosissimi contributi della dottrina si vedano AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003; M. CANTILLO, *Il processo tributario*, Napoli, 2014; AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, II ed., Milano, 2016; G. TINELLI, *Diritto processuale tributario*, Milano, 2021; F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021; AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2022; AA.VV., *La giustizia tributaria*, a cura di A. Contrino, E. Della Valle, A. Marcheselli, E. Marellò, G. Marini e F. Paparella, Milano, 2024.

Fu così delineato un sistema nel quale sulle controversie tributarie di diritto giudicava il giudice ordinario, mentre sulle controversie di stima non era data tutela giurisdizionale: la stima era considerata affare puramente amministrativo, riservato alle commissioni tributarie.

Nelle imposte dirette, il ruolo di riscossione assumeva valore di atto con il quale giungeva a compimento la fase amministrativa di applicazione del tributo: il cittadino non poteva adire il giudice (ordinario) prima del compimento dell'attività amministrativa e prima del pagamento del tributo (*solve et repete*).

Le commissioni per l'imposta di ricchezza mobile, sorte nel 1864 con funzioni di accertamento, videro via via accentuarsi la loro funzione contenziosa.

Si formò così un sistema nel quale coesistevano tre gradi di giudizio dinanzi alle commissioni amministrative e tre gradi dinanzi al giudice ordinario.

Nel 1936-37 le commissioni furono riviste nell'ambito di una più ampia riforma degli ordinamenti tributari². Ne furono rafforzate e ampliate le attribuzioni (devolvendo ad esse anche le controversie relative ad alcune imposte indirette quali l'imposta di registro e di successione), ma la sostanza rimase immutata: quella di organi i cui membri erano nominati dall'Amministrazione finanziaria e che, anche per il modo in cui operavano, erano organi di contenzioso amministrativo. Questo stato di cose è durato fino alla riforma tributaria degli anni '70.

Per lungo tempo la dottrina è stata divisa sulla natura delle commissioni. Anche dopo la riforma del 1936-37 la maggioranza della dottrina ritenne che le commissioni fossero organi amministrativi³.

L'unica forma di tutela giurisdizionale era quindi il processo dinanzi al giudice ordinario: tutela tutt'altro che piena ed effettiva.

Infatti, secondo la L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, e le norme processuali tributarie, il giudice ordinario:

- 1) non era competente in materia di estimo catastale e di questioni estimative;
- 2) poteva essere adito solo dopo la pubblicazione dei ruoli e il pagamento dell'imposta (*solve et repete*), per cui le cause dinanzi al giu-

² R.d. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e R.d. 8 luglio 1937, n. 1517, sulla costituzione e sul funzionamento delle commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

³ Cfr. per tutti A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937, p. 274 ss.

dice ordinario erano (con qualche eccezione) solo cause di rimborso dell'indebito;

3) non poteva annullare né sospendere gli atti amministrativi.

Dunque il contribuente, per le questioni estimative, non aveva tutela giurisdizionale; per le altre questioni aveva azione dinanzi ai tribunali ordinari, ma solo dopo aver ottenuto una pronuncia definitiva delle commissioni e dopo aver pagato il tributo. Poiché, secondo la giurisprudenza dell'epoca, i provvedimenti amministrativi erano assistiti dalla presunzione di legittimità, il ricorrente era anche gravato dell'onere della prova.

Dagli anni '40 ha inizio il movimento dottrinale volto a inquadrare in termini processuali il c.d. contenzioso tributario⁴. Le commissioni furono concepite come organi giurisdizionali, così da applicare al procedimento dinanzi a esse le norme del codice di procedura civile, qualificabili come norme di diritto processuale comune.

Si sviluppa da allora l'elaborazione dottrinale che considera le commissioni tributarie come giurisdizioni speciali amministrative. Il bisogno di tutela è quello del cittadino destinatario di un atto autoritativo, che reagisce chiedendone l'eliminazione. Ciò induce a individuare la situazione soggettiva tutelata nel diritto (potestativo) all'annullamento del provvedimento illegittimo⁵.

L'affermazione della giurisdizionalità delle commissioni e l'impiego delle nozioni di diritto processuale comune permettono di delineare, nonostante il grezzo dato normativo del 1936-37, un sistema processuale (quasi) compiuto⁶.

⁴Nel 1942 appare la prima monografia di livello scientifico, che inquadra il c.d. contenzioso tributario in termini schiettamente processualistici. Si allude alla prima edizione di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

⁵La posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle commissioni; ai titolari dell'interesse legittimo è attribuito «un diritto (...) d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto» (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 108). La posizione di interesse legittimo è dunque un riflesso della giurisdizione di annullamento. Oggetto del processo non è l'interesse legittimo, ma il diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato.

⁶Si veda, in E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., *passim*, quanto sostenuto in tema di sospensione del processo, revocazione, astensione e ricusazione dei giudici, intervento di terzi, notificazione degli atti, istruzione probatoria, appello incidentale, giudicato, termini processuali, motivazione e correzione delle sentenze.

2. *Il giudice tributario e la Costituzione*

A) La devoluzione delle liti tributarie a una giurisdizione speciale amministrativa risponde pienamente al disegno costituzionale. La Costituzione consente di collocare e mantenere la giurisdizione tributaria nel quadro delle norme sulla giurisdizione, in quanto:

- il principio dell'unità della giurisdizione, accolto dalla Costituzione, non esclude le giurisdizioni speciali⁷;
- l'art. 102 Cost. vieta di istituire nuove giurisdizioni straordinarie e speciali, ma non di conservare le giurisdizioni preesistenti;
- l'art. 108 Cost., prevedendo che la legge assicura l'indipendenza

Sono affermate, contro le tendenze un tempo dominanti, soluzioni innovative di numerosi problemi pratici: soluzioni, tutte, che si lasciano apprezzare positivamente nella evoluzione del sistema di giustizia tributaria da contenzioso amministrativo a "giusto" processo giurisdizionale. Basti qui ricordare la critica alla definizione dell'avviso di accertamento come atto processuale; l'affermazione dell'onere della prova a carico dell'amministrazione finanziaria, in opposizione all'indirizzo contrario, dominante in giurisprudenza e fondato sulla presunzione di legittimità degli atti amministrativi; le tesi in tema di applicazione del principio del contraddittorio; la forte critica alla teoria della c.d. solidarietà "processuale" (sostenuta dall'amministrazione e avallata dalla giurisprudenza); l'affermazione del divieto dell'uso della scienza privata da parte dei membri delle commissioni tributarie; la rigorosa definizione dei limiti oggettivi del giudicato (in tema di imposte periodiche); il riconoscimento della legittimazione ad intervenire in giudizio ai terzi titolari di rapporti dipendenti da quello controverso; la critica del concetto di estimazione complessa, in funzione di allargamento della cognizione del giudice ordinario e della commissione tributaria centrale. Concetti (quasi tutti) divenuti patrimonio acquisito alla disciplina normativa, alla giurisprudenza e alla cultura del processo tributario.

⁷ Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, 189, in cui si legge che «il principio della unità della giurisdizione (...) sta ad indicare, secondo la lettera e lo spirito della disposizione, che la funzione giurisdizionale dev'essere esercitata, salve le eccezioni introdotte nella stessa Costituzione, dai magistrati ordinari. Al lume di questo principio dev'essere inteso anche l'altro, di cui al secondo comma dell'art. 102, in virtù del quale non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma solo, per determinate materie, sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari. Di fronte alla lamentata molteplicità di organi di giurisdizione speciale, quali si erano venuti creando nel tempo, questo è il principio direttivo che chiaramente si desume dalla norma costituzionale. Da quei principi sarebbe sicuramente derivata la cessazione del funzionamento delle giurisdizioni speciali se altrimenti non fosse stato precisato che non alla automatica soppressione doveva addiversarsi, sibbene alla loro "revisione", ad opera del legislatore ordinario». Dopo aver richiamato gli artt. 103 e 111 Cost. e la VI disposizione transitoria, la Corte conclude affermando che «Da queste norme risulta, per un verso, la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all'entrata in vigore della Costituzione; per altro verso, l'obbligo del Parlamento di provvedere in conformità dei principi costituzionali innanzi ricordati, nel termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione».

dei giudici delle giurisdizioni speciali, dimostra che la Costituzione non esclude le giurisdizioni speciali;

– analogamente, l'art. 111 Cost., secondo cui è sempre ammesso il ricorso in Cassazione contro le sentenze dei giudici speciali, conferma che il disegno costituzionale non bandisce le giurisdizioni speciali;

– le giurisdizioni speciali, se anche vietate in assoluto in materia penale e civile, non sono vietate in materia amministrativa;

– nel disegno costituzionale, le controversie tra cittadini e pubblica Amministrazione non sono da affidare al giudice ordinario, ma al Consiglio di Stato e agli «*altri organi di giustizia amministrativa*» (art. 103);

– il giudice tributario è uno degli «*altri organi di giustizia amministrativa*» cui deve essere affidata la giurisdizione tributaria.

B) La Costituzione non prevede una giurisdizione *ad hoc* per le liti tributarie, e l'esistenza del giudice tributario è stata più volte posta in discussione. Ma, con giurisprudenza "necessitata" (secondo la definizione alloriana), la Corte costituzionale ne ha sempre salvaguardato la sopravvivenza.

Secondo la Corte, la Costituzione vieta la creazione di nuovi giudici speciali ma non impone di sopprimere quelli preesistenti che, in base alla VI disposizione transitoria, avrebbero dovuto essere sottoposti a revisione entro 5 anni dall'entrata in vigore della Carta.

Trascorso il quinquennio, ed entrata in funzione la Corte costituzionale, fu sollevata la questione se il termine per la revisione fosse perentorio, sicché, alla sua scadenza, le commissioni tributarie avrebbero dovuto cessare di funzionare.

La Corte ritenne non perentorio il termine di 5 anni e osservò che il principio dell'unità della giurisdizione sta a indicare che la funzione giurisdizionale dev'essere esercitata dai magistrati ordinari e che non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma con le eccezioni previste dalla stessa Costituzione, tra cui i giudici speciali preesistenti (alla Costituzione)⁸.

È stata dunque affermata la tesi secondo cui la Costituzione ha cristallizzato lo *status quo*: ha cioè autorizzato la permanenza delle giurisdizioni preesistenti e vietato solo le nuove giurisdizioni specia-

⁸Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, cit.; Id., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giust. civ.*, 1959, III, 81; Id., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455.

li⁹, assicurando la sopravvivenza delle commissioni tributarie, mentre altre giurisdizioni speciali sono state dichiarate incostituzionali.

C) In tema di natura delle commissioni si sono succedute, nella giurisprudenza costituzionale, tre fasi. Nel 1957 le commissioni furono qualificate giurisdizionali¹⁰; nel 1969 furono riqualficate come organi amministrativi; infine, dopo la riforma del 1971-72, furono ridefinite giurisdizionali e considerate costituzionalmente legittime.

Nella prima fase, che va dal 1957 al 1969, la sopravvivenza delle commissioni fu garantita dalla giurisprudenza che, qualificandole giurisdizionali, fondava la loro legittimazione costituzionale sull'essere preesistenti alla Costituzione¹¹.

Organi giurisdizionali, però, con gravi vizi di costituzionalità, come la mancanza di indipendenza dei membri, che erano scelti dall'Amministrazione finanziaria.

Nel 1969 la Corte cambiò idea. Chiamata a giudicare la questione del difetto di indipendenza, la Corte – con due sentenze coeve – qualificò le commissioni (per i tributi comunali e per le imposte erariali) come organi amministrativi¹². In tal modo, la questione della loro indipendenza perse rilievo costituzionale: ma ciò significava che l'unica tutela giurisdizionale in materia tributaria era fornita dal giudice ordinario, e che le questioni di estimazione semplice restavano prive di tutela giurisdizionale. Era dunque incostituzionale il divieto di cognizione delle questioni di semplice estimazione da parte del giudice ordinario, che comportava un difetto assoluto di tutela giurisdizionale.

Contemporaneamente, la Corte di Cassazione affermava la natura

⁹Tesi sostenuta, tra gli altri, da E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, 145, e in *Diritto processuale tributario*, V ed., cit., p. 631.

¹⁰In sede di conflitto di attribuzioni con la Regione Sicilia, si discusse se le commissioni fossero amministrative o giurisdizionali. La Corte costituzionale accolse la seconda tesi, negando alla Regione di poter nominare i membri delle commissioni tributarie (Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131).

¹¹La prima sentenza è la citata Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12. Numerose le sentenze successive, tra cui Id., 1° marzo 1957, n. 41, cit.; Id., 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi*, 1959, III, 81; Id., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455; Id., 7 dicembre 1964, n. 103, *ivi*, 1964, 1071.

¹²Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1027.

giurisdizionale delle commissioni¹³: sicché, per il diritto vivente dell'epoca, le commissioni tributarie erano amministrative per la Corte costituzionale, giurisdizionali per la Corte di Cassazione.

D) Dopo la riforma del 1972 la tesi della giurisdizionalità delle commissioni si è definitivamente affermata. L'art. 10, n. 14, L. 9 ottobre 1971, n. 825 (delega per la riforma tributaria) stabilì che, in attuazione della VI disposizione transitoria della Costituzione, le commissioni fossero riformate, riducendo a quattro i gradi di giudizio ed eliminando molti aspetti amministrativistici del procedimento. Nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si parla di «*revisione*» e di «*riordino*».

Non poteva non porsi il problema della legittimità costituzionale di commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi già qualificati come amministrativi dalla Corte costituzionale: ma, nel 1974, la Corte costituzionale cambiò idea di nuovo.

Riqualficò (retroattivamente) le “vecchie” commissioni come giurisdizionali, per cui le “nuove” commissioni (riformate nel 1972) potevano non essere “nuove”. Si ritenne in tal modo rispettato sia il divieto di istituire nuovi giudici speciali, sia la VI disposizione transitoria¹⁴.

Dal 1974, dunque, la Corte costituzionale si è allineata alla giurisprudenza ordinaria e ha riconosciuto in modo definitivo, con la loro natura giurisdizionale, la legittimazione costituzionale delle commissioni tributarie.

Gli artt. 1 e 2, D.lgs. n. 546 hanno introdotto nel lessico legislativo il sintagma «*giurisdizione tributaria*». E, com'era facile prevedere, la Corte ha ritenuto che anche le commissioni della riforma del 1991-1992 non siano un nuovo giudice speciale¹⁵. Ne è stata così definitivamente sancita la legittimità costituzionale.

¹³ Cass., sez. un., 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro. it.*, 1969, I, 1416; Id., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1637.

¹⁴ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, 132; Id., 3 agosto 1976, n. 215, in *Boll. trib.*, 1976, 1452; Id., 2 dicembre 1982, n. 217, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 848. Si veda al riguardo F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, 309 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, a cura di F. Fichera, M.C. Fregni e N. Sartori, Torino, 2022, p. 407).

¹⁵ Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, 2508. Un *excursus* storico sulla posizione ordinamentale del giudice tributario si legge in F. TESAURO, *Il processo tributario tra giurisdizione speciale e giurisdizione ordinaria*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. Glendi, G. Corasaniti, C. Corrado Oliva e P. de'

La riforma del 1991-1992 ha incrementato la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali e alcuni tributi di nuova istituzione). Nel 2001 la giurisdizione è stata generalizzata, senza però infrangere il divieto di istituire un nuovo giudice. La generalizzazione della giurisdizione delle commissioni – oggi, corti di giustizia – tributarie non viola la Costituzione, se è rispettato il limite della materia tributaria.

3. *Le corti di giustizia tributaria. Professionalità e indipendenza dei giudici*

A) La giurisdizione tributaria è oggi esercitata dalle corti di giustizia tributaria, di primo e secondo grado, disciplinate dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dalla L. 31 agosto 2022, n. 130.

La modifica più importante introdotta da questa legge, che segna una netta cesura rispetto al passato e comporta l'abbandono del sistema sperimentato sin dall'introduzione delle commissioni, interessa proprio l'organo giudicante, che cambia non solo (e non tanto) il nome, ma soprattutto la composizione: le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado prendono il posto delle commissioni tributarie provinciali e regionali e, quando la riforma sarà entrata a regime, saranno composte esclusivamente da magistrati tributari di ruolo, reclutati per concorso¹⁶.

B) Un aspetto fortemente critico del sistema previgente alla L. 31 agosto 2022, n. 130 era costituito dal fatto che i membri delle commissioni tributarie erano giudici onorari. Non esisteva un ruolo della magistratura tributaria e i membri delle commissioni non erano selezionati come i giudici di altre giurisdizioni, cioè con pubblici concorsi per esami¹⁷.

Capitani di Vimercate, vol. II, Milano, 2019, p. 1405 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 161).

¹⁶ Art. 1-bis e artt. da 4 a 4-quater, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

¹⁷ Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 14 ottobre 2014, n. 280, aveva sollevato questioni di costituzionalità delle norme concernenti la nomina dei giudici tributari, per contrasto con la CEDU e con gli artt. 24, 76, 97 e 111 Cost.: ma, con ordinanza 21 ottobre 2016, n. 227, la Corte costituzionale aveva dichiarato inammissibili le questioni.

Non vi era garanzia che i membri delle commissioni fossero dotati di adeguata preparazione giuridica nelle materie da esaminare. I requisiti per la nomina a componente di commissione tributaria erano un *punctum dolens* della giurisdizione tributaria e non appariva rispettata la legge di delega, secondo cui i giudici tributari dovevano avere «*adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche, acquisita con l'esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attività professionali*». In effetti, il D.lgs. n. 545 non richiedeva per alcune categorie l'aver esercitato una professione per almeno dieci anni (potevano far parte delle commissioni tributarie provinciali i laureati da almeno due anni in giurisprudenza o in economia e commercio) e ammetteva la nomina di professionisti iscritti in albi che non hanno per oggetto attività giuridiche o economiche (ingegneri, architetti, geometri, periti edili e industriali, dottori agronomi, agrotecnici e periti agrari)¹⁸.

La riforma del 2022 ha sanato questa carenza prevedendo, a regime, che la giurisdizione tributaria sia esercitata da magistrati professionali reclutati per concorso e componenti un ruolo unico nazionale individuato in 448 unità presso le corti di giustizia tributaria di primo grado e in 128 unità presso le corti di giustizia tributaria di secondo grado. I magistrati tributari nominati a seguito del superamento del concorso devono svolgere un tirocinio formativo di almeno 6 mesi presso le corti di giustizia tributaria, partecipando alla relativa attività giurisdizionale¹⁹. Concluso positivamente il tirocinio, vengono inquadrati in ruolo e sono tenuti alla formazione continua e all'aggiornamento professionale, beneficiando del trattamento economico previsto per i magistrati ordinari.

In via transitoria, la legge prevede che i primi tre bandi di concorso riservino il 30% dei posti ai giudici tributari laureati in giurisprudenza o in economia e commercio al termine di un corso universitario di durata non inferiore a 4 anni e già presenti in ruolo da almeno 6 anni. I magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza e presenti in ruolo da almeno 5 anni, possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria, fino a un massimo di 100 magistrati individuati all'esito di un'apposita procedura di interpello²⁰.

¹⁸ Erano in situazione di incompatibilità coloro che svolgevano attività professionale in materia tributaria (art. 8, D.lgs. n. 545).

¹⁹ Artt. 1-*bis* e 4-*quinqies*, D.lgs. n. 545.

²⁰ Art. 1, commi 3 e 4, L. 31 agosto 2022, n. 130.

La prima procedura concorsuale sarà bandita nel 2024 e si articolerà in una prova preselettiva, una prova scritta e una prova orale²¹.

I magistrati tributari sono nominati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, a seguito di deliberazione conforme del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Viene così risolto *ex lege* il problema della professionalità dei giudici tributari, mai convincentemente affrontato dalla Corte costituzionale²².

C) I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 Cost.) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 Cost.). L'art. 111 Cost. rende espliciti i requisiti di terzietà e imparzialità.

La disciplina del processo tributario ha sempre posto problemi circa il requisito di indipendenza dei membri delle commissioni (oggi, corti di giustizia). La Corte costituzionale non ha mai accolto le questioni sollevate al riguardo (né prima né dopo la riforma del 1972)²³, e nemmeno il *restyling* normativo introdotto dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 ha risolto la situazione.

Il problema della mancanza di indipendenza dei giudici tributari è stato addirittura aggravato dalla riforma del 2022. È vero che i giudici tributari rispondono dei danni causati nell'esercizio delle loro funzioni²⁴, sono sottoposti a sanzioni disciplinari²⁵, hanno diritto a un trattamento economico adeguato al ruolo ricoperto²⁶ e possono

²¹ Art. 1, commi 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, L. 31 agosto 2022, n. 130, inseriti dall'art. 24, comma 1, D.l. 2 marzo 2024, n. 19, conv. con L. 29 aprile 2024, n. 56.

²² La Corte ha ritenuto infondata la questione di costituzionalità relativa all'inefficienza tecnica dei componenti non togati delle commissioni, che venivano individuati tra soggetti dotati del mero diploma di istruzione secondaria, perché «entro la massa dei diplomati in questione» era attuata una «responsabile» selezione preliminare alla nomina (Corte cost., 7 giugno 1984, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, 1235). Si veda in tema M. BASILAVECCHIA, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 55.

²³ La Corte non ritenne incostituzionale la nomina dei membri delle commissioni da parte dell'Intendente di finanza (Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 103, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, 716) o la presenza, fra i componenti della commissione provinciale per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari, di un funzionario degli uffici tecnici erariali (Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455).

²⁴ L. 13 aprile 1988, n. 117.

²⁵ Artt. 15 e 16, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

²⁶ Art. 13-*bis*, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

essere ricusati²⁷: ma la loro indipendenza è minata in radice dalle norme che mantengono, e anzi accentuano, il legame tra l'organo giudicante e il Ministero dell'economia e delle finanze. Basti pensare al fatto che il personale addetto agli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria è dipendente del Ministero, o alle norme che attribuiscono al Ministro competenze in merito – ad esempio – all'adeguamento delle strutture e dei servizi, al servizio automatizzato per la gestione delle attività degli uffici di segreteria delle corti e alle rilevazioni statistiche relative alle controversie pendenti²⁸.

Ogni legame tra corti di giustizia tributaria e Ministero dell'economia e delle finanze dovrebbe essere reciso, e i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni²⁹.

Non mina invece l'indipendenza del giudice tributario la norma che attribuisce alla sua giurisdizione le controversie sul contributo unificato, il cui gettito è in parte assegnato proprio a tale magistratura. Non vi è infatti nessuna diretta relazione tra il contributo unificato e i compensi delle persone fisiche che decidono le cause, allo stesso modo di quanto avviene nei giudizi ordinari³⁰.

4. *La disciplina attuale del processo tributario. Il compiuto passaggio al rito telematico*

La disciplina attuale del processo tributario deriva dalla riforma degli anni '90, che segnò un notevole miglioramento rispetto alla riforma degli anni '70³¹.

²⁷ Art. 6, D.lgs. n. 546.

²⁸ Art. 32 e artt. 36 ss., D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

²⁹ A. MARCHESELLI, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, cit., p. 37. Questioni di costituzionalità delle norme del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 che mantengono legami tra le corti di giustizia tributaria e il Ministero dell'economia e delle finanze sono state sollevate da Corte giust. trib. di primo grado di Venezia, 31 ottobre 2022, n. 408.

³⁰ Cass., 8 giugno 2022, n. 18552.

³¹ La riforma tributaria generale del 1971 comprendeva anche il processo e riduceva a quattro i gradi di giudizio: due dinanzi a commissioni di primo e secondo grado, seguiti

La riforma fu prevista dalla delega disposta dall'art. 30, L. 30 dicembre 1991, n. 413, attuato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e dal D.lgs. n. 546.

La direttiva fondamentale della delega era quella dell'«*adeguamento*» del processo tributario alle norme del codice del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto di disciplina processuale. Vi sono, nel D.lgs. n. 546, norme che riproducono disposizioni del codice, con adattamenti alle peculiarità del processo tributario.

Le novità positive della riforma del 1991-92 sono numerose: l'eliminazione del terzo grado di giudizio; l'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria; l'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica e della condanna alle spese di lite; una disciplina del processo più articolata, fondata sul rinvio generale al codice di procedura civile, con inserimento della tutela cautelare; il giudizio di ottemperanza; la previsione del ricorso per cassazione per tutti i motivi dell'art. 360 c.p.c.

Altre rilevanti modifiche sono state apportate dall'art. 9, D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156 in attuazione della delega disposta dalla L. 11 marzo 2014, n. 23: fra queste, la regolamentazione delle comunicazioni e delle notificazioni per via telematica; la nuova disciplina della conciliazione; l'estensione della tutela cautelare al giudizio d'appello; la possibilità di agire in ottemperanza anche prima del giudicato.

Dopo il ritocco normativo apportato nel 2017 al reclamo e alla mediazione³², è stata sancita nel 2018 l'obbligatorietà del processo tributario telematico per i ricorsi e gli appelli notificati a partire dal 1° luglio 2019. Per effetto di questa disciplina, ormai entrata a regime, gli enti impositori e i contribuenti hanno l'obbligo di notificare a mezzo

da un terzo grado, che poteva svolgersi alternativamente dinanzi alla Commissione tributaria centrale o alla Corte d'appello. Era infine esperibile il ricorso per cassazione.

Quella disciplina del processo presentava difetti e lacune: ad esempio, non era prevista la tutela cautelare; non c'era l'obbligo di assistenza tecnica; non vi era la condanna alle spese. Vi era una norma di rinvio al solo libro primo del codice di procedura civile, per cui su molti punti si doveva usare l'analogia.

Le commissioni continuavano ad essere organi non formati da giudici togati. Non soddisfaceva la qualità dei giudizi e non era smaltita la grande massa di controversie. Urgeva dunque una riforma, che fu realizzata negli anni '90.

³² Art. 10, D.l. 24 aprile 2017, n. 50, conv. dalla L. 21 giugno 2017, n. 96.

PEC e depositare tramite l'applicativo PTT gli atti e i documenti del processo tributario³³.

Anche la L. 31 agosto 2022, n. 130, oltre a riformare l'ordinamento della giustizia tributaria, ha apportato significative novità alla disciplina del processo. Fra queste, la competenza del giudice monocratico; la possibilità di assumere prova testimoniale scritta; la partecipazione alle udienze mediante collegamento audiovisivo; l'espressa previsione del dovere del giudice di annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria³⁴.

Si giunge così al D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, emanato in attuazione dell'art. 19, L. 9 agosto 2023, n. 111 (delega per la riforma fiscale), che rafforza l'informatizzazione della giustizia tributaria, soppriime il procedimento di reclamo e mediazione, riconosce alle parti il diritto di partecipare all'udienza da remoto, prevede l'impugnabilità dell'ordinanza cautelare, vieta il deposito di nuovi documenti in appello (salve ipotesi particolari), estende la conciliazione al giudizio di cassazione.

5. I principi processuali della CEDU

A norma dell'art. 117, comma 1, Cost., il legislatore deve rispettare i «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali». Le norme di legge che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui la CEDU, sono incostituzionali per violazione dell'art. 117 Cost.: le norme internazionali rilevano quali norme interposte³⁵. Il giudice che ravvisi un con-

³³ L'applicazione della telematica al processo tributario è stata inizialmente prevista dall'art. 39, comma 8, D.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. dalla L. 15 luglio 2011, n. 111. Il regolamento approvato con D.m. 23 dicembre 2103, n. 163 ha disciplinato l'uso degli strumenti informatici e telematici, mentre il D.m. 4 agosto 2015 ha stabilito le regole tecniche. L'art. 16, comma 1, D.l. n. 119 del 23 ottobre 2018, conv. dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136, ha regolato le comunicazioni, le notificazioni e i depositi telematici (modificando in più punti l'art. 16-*bis*, D.lgs. n. 546) e attribuito ai difensori il potere di certificazione di conformità degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti del giudice (introducendo l'art. 25-*bis*, D.lgs. n. 546).

³⁴ Artt. 4 e 6, L. 31 agosto 2022, n. 130.

³⁵ Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349; Id., 11 marzo 2011, n. 80.

trasto tra una norma di legge e la CEDU non può applicare direttamente la CEDU, ma deve sollevare incidente di costituzionalità.

Interessa il diritto tributario sostanziale – e si affianca all'art. 53 Cost. – l'art. 1 del Protocollo aggiunto alla CEDU, che tutela il diritto di proprietà, facendo salvo il diritto degli Stati di imporre il pagamento delle imposte. Che l'art. 1 del Protocollo si applichi in materia tributaria è un punto consolidato nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo³⁶. È stato affermato che gli Stati devono legiferare in materia tributaria osservando il principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione³⁷; che devono osservare il principio di predeterminazione normativa degli obblighi, sancito dall'art. 1 del Protocollo³⁸; che una legge non chiara lede i diritti del contribuente, che sarebbe soggetto all'arbitrio dell'Amministrazione³⁹.

È inoltre principio fondamentale la proporzione del sacrificio imposto al soggetto passivo. Si è ritenuto ingiustificato e sproporzionato (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*⁴⁰.

³⁶Corte EDU, 16 giugno 2010, *Di Belmonte – Italia* (ricorso n. 72638/01). In tale sentenza si osserva che «*l'imposizione fiscale costituisce, per principio, un'ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'art. 1 del Primo Protocollo (...) La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un "giusto" equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (...) Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria*».

³⁷Corte EDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*.

³⁸Corte EDU, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca* (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*.

³⁹Corte EDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*. La sentenza è stata richiamata da Cass., 8 giugno 2023, n. 16257 e da Id., 31 agosto 2023, n. 25509.

⁴⁰Corte EDU, 3 ottobre 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte EDU, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*; Id., 11 gennaio 2012, *Beires*

In materia di IVA, si è ritenuto, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare⁴¹.

Si è, inoltre, affermato che può rilevare nel campo dell'art. 1 del Primo Protocollo un'applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*⁴².

Nonostante il consolidato riconoscimento dell'applicazione delle garanzie sostanziali del Protocollo aggiunto alla Convenzione al rapporto tributario, non si ammette che l'art. 6 della Convenzione si applichi al processo tributario⁴³.

L'art. 6, par. 1 della Convenzione recita: «*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta*».

La Corte di Strasburgo esclude che l'art. 6 della CEDU possa applicarsi alle controversie fiscali⁴⁴, perché esso concerne le cause penali e civili, non quelle di diritto pubblico⁴⁵.

Corte-Real c. Portogallo. Nella giurisprudenza interna si vedano Cass., 31 agosto 2023, n. 30325 e Id., 20 dicembre 2023, n. 35598.

⁴¹ Corte EDU, 22 aprile 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, richiamata da Cass., 5 luglio 2023, n. 18960 e da Id., 21 luglio 2023, n. 21919.

⁴² Corte EDU, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare). Si vedano anche Cass., 8 giugno 2023, n. 16257 e Id., 3 luglio 2023, n. 18624.

⁴³ Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 (ora in F. TESAURO, *Scritti scelti di diritto tributario. Il processo*, cit., p. 38).

⁴⁴ Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos/Francia*, richiamata da Cons. Stato, sez. V, 17 settembre 2008, n. 4401.

⁴⁵ La questione è stata messa a fuoco nella sentenza 12 luglio 2001 (caso *Ferrazzini*). La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che «*la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la*

Si riconosce, però, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie⁴⁶.

Inoltre, la tutela del giusto processo è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa del contribuente non ha natura fiscale⁴⁷, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco⁴⁸.

Per le controversie fiscali opera il principio della ragionevole durata del processo, non in quanto sancito dalla CEDU, ma in quanto previsto dall'art. 111 Cost.

Anche l'art. 2, L. 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), che prevede il diritto a un'equa riparazione nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, deve applicarsi al processo tributario⁴⁹. La giurisprudenza nega però che la legge Pinto possa valere per il processo tributario, con la motivazione che, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui si applica l'art. 6 della CEDU⁵⁰. L'art. 111 Cost., però, si applica a ogni processo, compreso quello tributario.

natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività». In senso analogo, nella giurisprudenza interna, Cass., 28 gennaio 2021, n. 1875 e Id., 28 aprile 2023, n. 11287.

⁴⁶Tra le «controversie (...) sulla fondatezza di ogni accusa penale», contemplate dall'art. 6, nelle sentenze *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*, entrambe del 23 luglio 2002, i giudici di Strasburgo hanno compreso quelle sulle sanzioni amministrative in campo tributario.

⁴⁷Sentenza 23 ottobre 1997, caso *National & Provincial Bulding Society ed altri*. Nella decisione 3 settembre 2002, sull'ammissibilità del ricorso *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA*, la Corte afferma che «un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima».

⁴⁸Sentenza 22 settembre 1994, serie A, n. 296-A, *Hntrich c. Francia*.

⁴⁹L'art. 1-bis di tale legge stabilisce che «La parte di un processo ha diritto a esperire rimedi preventivi alla violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, par. 1, della Convenzione stessa» (comma 1) e che «Chi, pur avendo esperito i rimedi preventivi di cui all'art. 1-ter, ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale a causa dell'irragionevole durata del processo ha diritto ad una equa riparazione» (comma 2).

⁵⁰Cass., 8 novembre 2005, n. 21653; Id., 15 dicembre 2016, n. 25944; Id., 4 novembre 2022, n. 32477.