



La travagliata riforma della giustizia tributaria: un'auspicata evoluzione su spinta UE

di ANTONIO BORGHETTI

SOMMARIO: 1. PREMessa INTRODUTTIVA. - 2. IL PROCESSO TRIBUTARIO: CENERENTOLA DALLA DUBBIA LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE. - 3. L'(IMPREScindIBILE) SPINTA DEL PIANO NAZIONALE DI RIPRESA E RESILIENZA ALL'ATTESISSIMA EVOLUZIONE DEL PROCESSO TRIBUTARIO. - 4. IL NUOVO GIUDICE TRIBUTARIO: LE CORTI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA. - 5. L'INTRODUZIONE DEL GIUDICE MONOCRATICO. - 6. UNA RIFORMA (GIÀ) DA RIFORMARE?

Abstract

The essay aims to start from the important reform of the tax process implemented on a decisive EU push and in execution of what was promised in the National Recovery and Resilience Plan. Also in the tax procedure, the figure of the professional judge selected by competition has finally found a place with the aim of improving the "quality" of judgments on the merits and in the hope that this will reduce the "quantity" of tax appeals to the Supreme Court. The evolution of the Tax Judge has had mixed fortunes and even the current reform, however, does not provide an adequate constitutional coverage that the importance of the disputes dealt with deserves.

1. Premessa introduttiva. *Il contenzioso tributario, settore cruciale per l'impatto che può avere sulla fiducia degli operatori economici, anche nella prospettiva degli investimenti esteri risente fortemente delle criticità legate ai tempi della amministrazione della giustizia.*

Con questo *incipit*, il redattore del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) affronta la *riforma della giustizia tributaria* evidenziando (1) il rilievo di tale giurisdizione speciale (2) non solo per imprese nazionali ma anche per i potenziali investitori esteri e (3) ponendo un *focus* sull'efficienza della PA nell'amministrazione giudiziaria (ed i suoi indiretti riflessi ex punto 2).

Le criticità della giustizia tributaria, a detta dei redattori del Piano, non erano solo quantitative (e quindi condivise con la giustizia ordinaria), preso atto che *il contenzioso tributario è una componente molto importante dell'arretrato che si è accumulato dinanzi alla Corte di Cassazione*, ma anche qualitative, dato che *le decisioni adottate dalla Corte di Cassazione comportano molto spesso l'annullamento di quanto è stato deciso in appello dalle commissioni tributarie regionali: si è passati dal 52 % nel 2016 al 47 % nel 2020, con variazioni non particolarmente significative negli ultimi cinque anni.*

È un attacco frontale quello del PNRR: rivolto quindi sia ai gradi di merito (critica qualitativa ai giudizi di appello) che a quello di legittimità (critica quantitativa e

temporale). Il Governo affidò ad una Commissione interministeriale¹ tra i Ministeri della Giustizia ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze l'incarico di svolgere - in poco tempo² - attività non solo ricognitive e propositive ma anche precettive e di referto. La Commissione, rappresentante al suo interno tanto dalla componente magistratuale quanto da quella accademica e professionale, ha trovato punti d'incontro e fatto emergere punti di (forte) scontro anche in ordine alle proposte da effettuare. Ciò posto, il legislatore, con la L. 31 agosto 2022, n. 130 ha operato una vera rivoluzione copernicana per quella particolare giurisdizione speciale che è la giustizia tributaria, non prevista, a differenza delle altre, dalla Costituente. Tale aspetto, lo si ricorda, è stato centrale nell'evoluzione storica, nel riconoscimento e nella legittimazione della giustizia tributaria sovente alla ricerca di una adeguata copertura costituzionale, in più occasioni richiesta (e fornita) dalla Corte.

Dipinta sino a ieri come giustizia sommaria, di serie B, affidata ad una magistratura sostanzialmente onoraria, questo giudice speciale non specializzato avrà ora l'occasione, si ritiene, di elevarsi, per mezzo di una adeguata selezione (finalmente tramite concorso pubblico) e remunerazione dell'organo giudicante per garantire non solo efficienza, ma anche efficacia e rispondenza alle esigenze dei cittadini-contribuenti ed in particolare delle imprese. Permane, tuttavia, l'incardinamento sotto l'alveo del Ministero dell'Economia e delle Finanze e per l'effetto quei profili di violazione del principio di terzietà ed indipendenza non sono stati, va detto, pienamente sanati - benché fortemente mitigati, ora, dalla adeguata retribuzione e dalla selezione per concorso.

Pur a fronte di una riforma importante e – si ritiene – migliorativa – rispetto al pregresso assetto, gli aspetti critici e problematici non sono di scarso rilievo prova ne sia il fatto che su di essa già pende - nuovamente - il vaglio della Corte costituzionale. Stante le numerose novità introdotte dalla L. 130/2022, ci si concentrerà, in particolare,

¹ Lo stesso Piano ne dà atto: *“Il Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, ha costituito una commissione di studio chiamata a elaborare proposte di interventi organizzativi e normativi per deflazionare e ridurre i tempi di definizione del contenzioso tributario. La commissione si avvale del contributo di qualificati esperti, provenienti da diverse categorie professionali: studiosi, giudici tributari del merito e della Corte di cassazione, componenti dell'organo di autogoverno della magistratura tributaria (Consiglio di presidenza della giustizia tributaria), rappresentanti dell'amministrazione finanziaria. Alla commissione è richiesto di presentare entro il 30 giugno 2021 una relazione contenente proposte e interventi che possano essere formalizzati in atti del Governo o del Parlamento, aventi ad oggetto sia la struttura della giustizia tributaria, sia il suo funzionamento.”*

² Sulle particolari modalità e tempistiche, si rinvia a MELIS, *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, Giustiziainsieme.it, Punto 1 del Saggio.

sulla figura del (nuovo) giudice tributario ed i possibili effetti sulle imprese di tale riformata figura.

2. Il Processo tributario: Cenerentola dalla dubbia legittimità costituzionale.

Le Commissioni tributarie, ora denominate³ Corti di Giustizia Tributaria si occupano a mente dell'art. 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 delle controversie avente ad *oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati*⁴. Tuttavia, la nostra Costituzione non conosce e menziona⁵ la giustizia tributaria: accanto all'Autorità giudiziaria ordinaria, al Consiglio di Stato alla Corte dei Conti ed ai Tribunali militari non v'è traccia del giudice tributario.

Siamo quindi di fronte ad un giudice speciale che tuttavia non è stato istituito dopo l'entrata in vigore della Carta fondamentale e quindi, su tale fronte, non violativo del comma 2 dell'art. 102 Cost. Tali Commissioni preesistevano prima della Costituzione ma avevano una funzione giustiziale ed amministrativa, erano organi paragiurisdizionali di controllo⁶: l'indipendenza e terzietà era *ab origine* manchevole.

*Indipendenza, terzietà, autonomia, imparzialità*⁷, in qualche modo hanno sempre minato, anche solo se in apparenza, l'autorevolezza dell'organo chiamato a giudicare le rilevanti controversie tributarie. Ciò posto, operando in modo discutibile sulla sesta disposizione⁸ transitoria e finale della Costituzione si è giunti a riconoscerne la preesistenza quale organo giurisdizionale; anche tale forzatura tuttavia, non venne compiutamente apprezzata stante che il termine quinquennale spirò inutilmente senza alcuna revisione e fu necessaria un ulteriore ancora di salvataggio: considerare detto termine ordinatorio e non perentorio. Una prima vera riforma in termini giurisdizionali si ebbe con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 ma soprattutto con il d.lgs 31 dicembre 1992,

³ Anche il cambio di denominazione ha un suo peso e finalmente è stato abbandonato il termine Commissione che non era consono ad un organo giurisdizionale.

⁴ Per l'effetto, l'art. 9 comma 2 del codice di procedura civile che prevede, ancora, che *"Il tribunale è altresì competente per le cause in materia di imposte e tasse"* è da considerare incompatibile con il sistema attuale.

⁵ Vedasi BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela – Lezioni su processo tributario*, II ed. Giappichelli, 2013, p. 9 e ss.

⁶ Così, SASSANI, *Lineamenti del processo civile*, Vol I, Giuffrè, 2021, p. 45.

⁷ Vedasi le note critiche di AMATUCCI F., *Diritto processuale tributario* (a cura di), Giappichelli, 2020, nel saggio *"Le principali criticità del contenzioso tributario alla luce del principio del giusto processo"*, p. 9-11 e nella stessa opera collettanea SELICATO, *L'attuazione dei principi di autonomia e imparzialità del giudice tributario nei recenti progetti di riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria*, p. 277 e ss.. Altresi TESAURO, *Manuale del processo tributario*, V ed. (aggiornata da TURCHI), Giappichelli, 221, p. 8-11, PISOLESI, *Manuale del processo tributario*, II ed., Giappichelli, 2023, p. 8-9.

⁸ Tale disposizione prevede che *"Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari."*

n. 546 attualmente in vigore ed al collegato d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 che espressamente disciplina l'ordinamento della giurisdizione tributaria.

L'ondivago orientamento della Corte costituzionale qualificò le Commissioni prima come organi giurisdizionali⁹ e poi, dopo le prime critiche in punto di indipendenza, come organi amministrativi¹⁰ mentre, anticipandone i successivi approdi, il giudice di legittimità da tempo ne sosteneva la natura giurisdizionale¹¹; dopo la riforma tributaria degli anni settanta, la Consulta con un ulteriore *revirement* ne riaffermò la natura giurisdizionale¹².

Un'ulteriore particolarità degna di nota è rappresentata dalla natura ibrida¹³ del posto che, data per acquisita la natura speciale di questo giudice, dopo i primi due gradi di giudizio v'è pieno accesso al giudizio di legittimità realizzando così una trasmigrazione dalla giurisdizione speciale all'autorità giudiziaria ordinaria a contrario, ad esempio, di quanto accade nella giustizia amministrativa.

Quanto sopra per significare che le criticità inerenti all'organo giudicante nel processo tributario erano condivise e con grande fermezza sostenute dalla dottrina tributaristica da molti decenni¹⁴.

3. L'(imprescindibile) spinta del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza all'attesissima evoluzione del Processo tributario. Le problematiche concernenti, in particolare, l'organo giudicante hanno finalmente trovato ragione nell'indiretta spinta unionale posto che, nel PNRR domestico, anche la riforma della giustizia tributaria, oltre a quella civile e penale, ha trovato adeguati spazi. L'inserimento nel PNRR doveva però accordarsi con le strette tempistiche di esecuzione del Piano cui, per l'effetto, erano condizionate le rate europee a sostegno delle riforme ivi contenute. Una riforma pandemica¹⁵ insomma, che ha inteso operare sia sui due gradi di merito, prevedendo l'introduzione dell'auspicato giudice professionale, a tempo pieno, di carriera¹⁶, assunto

⁹ Corte cost., 18 gennaio 1957, n. 12.

¹⁰ Corte cost., 6 febbraio 1969, n. 6.

¹¹ Cass. 21 giugno 1969, n. 2201.

¹² Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287 e Corte cost., 23 aprile 1988, n. 144.

¹³ SASSANI, *op. cit.*, p. 47.

¹⁴ Si rinvia, per un *excursus* che testimonia anche alcune proposte di riforme del giudice tributario a MARONGIU, *Le commissioni tributarie tra consacrazione ufficiale e un ricordo dei loro grandi "conditores"*, Diritto e pratica tributaria, n. 1/2004, MARONGIU, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, Diritto e pratica tributaria, n. 4/2009 ed al recente TINELLI, *L'evoluzione del sistema della giustizia tributaria*, Diritto e pratica tributaria, n. 3/2023, p. 883 e ss.

¹⁵ L'espressione è di MELIS, *op. cit.*

¹⁶ Benché, e questo rappresenta e rappresenterà un *vulnus*, carriera limitata ai gradi di merito posto che l'estensione ai laureati in economia dell'accesso al concorso magistratuale ne ha vincolato il successivo e futuro approdo in Cassazione realizzando un cd. "tetto di cristallo".

per concorso, che sul giudizio di legittimità¹⁷, oggettivamente oberato di ricorsi e non più in grado di assolvere alla funzione nomofilattica necessaria per “*garantire l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge*”¹⁸. Va ricordato e ciò non è secondario per comprendere la controversa e rapida genesi della L. 31 agosto 2022, n. 130, che questa è figlia di un momento storico caratterizzato da un governo dimissionario che subiva forti pressioni in ordine all’esecuzione delle “promesse” fatte all’Unione nel PNRR. L’epocale riforma del giudice e la necessità di ridurre l’arretrato in Cassazione ha anche visto l’introduzione di una (nuova ed ulteriore) definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione¹⁹.

4. Il nuovo giudice tributario: le Corti di giustizia tributaria. Finalmente, anche per l’accesso alla magistratura tributaria è arrivato il tempo del concorso²⁰ per esami composto da prova scritta ed orale. La prova scritta, a mente dell’art. 4 della L. 130/2022 scritta consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché’ in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario. La prova orale verte invece sulle seguenti materie: diritto tributario e diritto processuale tributario, diritto civile e diritto processuale civile, diritto penale, diritto costituzionale e diritto amministrativo, diritto commerciale e fallimentare, diritto dell’Unione europea, diritto internazionale pubblico e privato, contabilità aziendale e bilancio, elementi di informatica giuridica, lingua straniera²¹. L’inserimento della contabilità aziendale e del bilancio è di rilievo e conseguente all’elevata importanza, anche in termini di valore, che le controversie relative alle società di capitali e di persone rivestono nei giudizi tributari ed all’estensione del principio di derivazione rafforzata in materia di reddito di impresa. A ciò segue, la previsione che estende l’ammissione al concorso anche ai laureati magistrali in scienze dell’economia ed in Scienze economico-aziendali; la riserva prevista dai tradizionali concorsi magistratuali ai laureati in giurisprudenza viene meno e fa cadere un importante tabù ampliando le opportunità lavorative dei giovani laureati. Ciò tuttavia comporta e genera l’effetto che i nuovi giudici

¹⁷ Tra le modalità di attuazione, nel Piano si legge che “*Per quanto riguarda lo smaltimento dell’ingente arretrato presso la Corte di Cassazione, il Piano agisce mediante strumenti già analizzati, come il rafforzamento delle dotazioni di personale. e un intervento, mediante adeguati incentivi economici, segnatamente per il personale ausiliario. È inoltre in fase di elaborazione una proposta volta ad ampliare l’organico della Sezione tributaria della Corte di Cassazione.*”

¹⁸ Art. 65 del R.D. 30 gennaio 1941, n.12.

¹⁹ Art. 5 della L. 31 agosto 2022, n.130.

²⁰ Ex art. 106 Cost.

²¹ Indicata dal candidato all’atto della domanda di partecipazione al concorso a scelta fra inglese, spagnolo, francese e tedesco.

tributari così assunti non potranno accedere alla Corte di Cassazione ingenerando meno *appeal* a tale carriera ed anche la futura e non remota problematica che i futuri giudici della sezione tributaria ivi affronteranno la materia tributaria...per la prima volta²².

La riforma gioca - e viene imperniata - sull'assunzione di una maggior qualificazione tecnico-professionale del giudice tributario, il suo impiego a tempo pieno e la sua remunerazione parificata agli altri magistrati ordinari faccia da contraltare all'ossimoro riferito al "*l'indipendenza del giudice dipendente del MEF*"²³.

Ciò senza considerare che la riforma ha necessariamente previsto, oltre al concorso di prossima emanazione e ma dai tempi "bibilici"²⁴, un periodo transitorio onde far convivere gli attuali magistrati tributari con i magistrati che accetteranno il "transito" da altre magistrature. Le criticità²⁵, in punto di adeguatezza numerica ritengo debbano essere contemperate dalle nuove modalità di determinazione delle imposte previste dalla delega fiscale sia per le imprese di maggiori dimensioni, leggasi, *cooperative compliance*, che per quelle di minori dimensioni (leggasi, concordato preventivo biennale ma anche l'esteso regime forfettario). I numerosissimi interventi condonistici per quanto attiene il pregresso ed il giudice monocratico di cui *infra*, ritengo debbano essere adeguatamente valorizzati in punto di adeguatezza del numero individuato di giudici "a regime". Il punto più critico, ordinamentale, tuttavia, non è stato risolto e riguarda la vicinanza, *rectius*, la dipendenza ed i contatti organici dei Giudici (e del personale di segreteria) dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Sul punto, anche il ruolo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria non appare sufficientemente incisivo a corroborare una riforma che rappresenta ad un tempo un importantissimo punto di arrivo e di partenza²⁶.

5. L'introduzione del giudice Monocratico nel Processo tributario. I deludenti risultati dell'Amministrazione in punto di soccombenza nei giudizi tributari, ha spinto il legislatore, negli ultimi vent'anni, a prevedere numerose modalità di definizione anticipata ed agevolata delle liti volta quindi a dirimere e risolvere in via bonaria e senza aggravare il sistema giustizia le controversie tra fisco e contribuente, in particolare quelle di minor valore. Dall'acquiescenza all'autotutela, dall'estrema estensione conferita al ravvedimento operoso ed all'accertamento con adesione, dall'abrogata adesione ai

²² Vedasi MELIS, *op. cit.*, punto 2.6.

²³ L'espressione è di TUNDO, *op. cit.*, giustiziainsieme.it.

²⁴ Vedasi MELIS, *op. cit.*, punto 2.3.

²⁵ Fortissime quelle di MELIS, *op. cit.*, punto 2.1 e 2.3.

²⁶ TINELLI, *op. cit.*, p. 934.

Processi verbali di constatazione ed agli inviti, passando per i nuovi inviti ex art. 5-ter all'adesione alle sole sanzioni. Questo per rimanere nell'ordinario e non considerare le numerosissime ed estemporanee misure di definizione anticipata ed agevolata come la rottamazione delle carelle, la rottamazione *bis*, *ter* e *quater*, agli scudi od alla *voluntary disclosure*. Il proliferare, *rectius*, l'abuso degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario cui si ricollega, solitamente un abbattimento sostanziale delle sanzioni che ne fa, *de facto*, ridurre l'effetto deterrente, ha trovato ulteriore spazio anche "nel" contenzioso con il Reclamo e la Mediazione tributaria²⁷, la Conciliazione in primo e secondo grado ed anche, ora, su proposta giudiziale.

Ecco, l'introduzione nel rito tributario del giudice monocratico può essere vista anche in questa ottica.

Legato e connesso all'elevato contenzioso²⁸ è l'approfondimento dei dati che lo compongono: gli ultimi disponibili, riferiti al secondo trimestre 2023 sono confermativi dei precedenti ed evidenziano che il 52,32% dei Ricorsi pervenuti in I grado sono riferibili a cause il cui valore di lite è inferiore a 3.000,00 euro; per quanto attiene al secondo grado il dato è del 34,24%. Ancora, con riferimento alle liti di valore inferiore a 50.000,00 euro, i ricorsi pervenuti in detto lasso temporale rappresentano ben l'86,35% in primo grado ed il 73,11% in secondo grado. I dati evidenziano quindi che gran parte dei giudizi rappresentano controversie riferibili ad importi ridotti che ben possono essere affrontate da un giudice unico²⁹, come peraltro avviene nel rito civile ed in quello penale. L'introduzione del giudice monocratico per le decisioni di merito³⁰, con l'introduzione *ex novo* dell'art. 4-bis nel d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, per le controversie di valore inferiore a 3.000,00 euro (poi esteso ad euro 5.000,00³¹) è da salutare con favore perché potrebbe contribuire ad accelerare e ridurre l'assorbimento dei nuovi giudici tributari che dovranno quindi operare in forma collegiale solo nelle controversie più rilevanti. Si badi che, con riferimento all'intero anno 2022, i ricorsi riferibili a liti di valore inferiore a

²⁷ Sull'argomento, CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, 2013, Cedam e da ultimo ed a commento della novella, CORASANITI, *Il reclamo/mediazione all'indomani della riforma tributaria*, Diritto e pratica tributaria, n. 1/2023, p. 30 e ss.

²⁸ Che nella Relazione finale della Commissione interministeriale, in ottica comparativa, viene così stigmatizzato: "*Dunque, l'amplissimo ricorso alla giurisdizione per dirimere le dispute tra i contribuenti e il fisco è una peculiarità dell'ordinamento italiano. Gli altri principali paesi si affidano a strumenti e a procedure più o meno definiti dalle leggi, ma in ogni caso più elastici, meno costosi non solo per i singoli contribuenti, ma per l'intera collettività.*"

²⁹ Per un primo commento, si rinvia a PIANTAVIGNA-ANTONINI, *Giudice monocratico e conciliazione giudiziale: prime questioni problematiche*, Corriere Tributario, n. 12/2022, p. 1081 e ss.

³⁰ La precisazione è d'obbligo posto che a mente dell'art. 70 comma 10-bis già poteva, in limitati casi, operare la Commissione, (ora Corte di giustizia), in composizione monocratica.

³¹ Ad opera dell'D.L. 24 febbraio 2023, n. 13 e con decorrenza riservata ai ricorsi notificati dal 1 luglio 2023.

3.000,00 euro, in I grado hanno rappresentato il 46,40% del totale per un valore di 44 milioni di euro (su un totale di 9,6 miliardi di valore dei ricorsi pervenuti)³². Occorre in ultimo significare che alla modifica della soglia di ripartizione non è seguito l'adeguamento, che si ritiene complementare, del limite, ex art. 12 comma 2 del d.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, che prevede di poter stare validamente in giudizio anche senza l'assistenza tecnica.

6. Una riforma (già) da riformare? Come previsto da autorevole dottrina³³ la novella apportata dalla L. 31 agosto 2022, n. 130 ha già palesato forti criticità applicative e di tenuta costituzionale (e non solo).

La tanto auspicata ed attesa realizzazione di un giusto processo³⁴ tributario doveva forse osare di più e tagliare quel “*cordone ombelicale inopportuno e da recidere*”³⁵ rappresentato dal trilaterale rapporto MEF, Giudici tributari ed Agenzie fiscali che sono parti della maggior parte dei giudizi. L'assunzione diretta da parte del MEF, dei futuri giudici, appare forse ancor più stridente con i principi di terzietà ed indipendenza della situazione ante-riforma e l'indicazione prevalente ne suggerisce la modificazione appannaggio del Ministero della Giustizia o della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Frattanto, sull'indipendenza funzionale e strutturale, che lo si ricorda deve essere anche apparente, è prontamente intervenuta la giurisprudenza di merito. Con l'ordinanza 28 ottobre 2022, n. 408 la Corte di giustizia tributaria di I grado di Venezia ha rimesso, con parole dure, alla Corte costituzionale l'intero impianto di riforma: *L'effetto di accentuazione del rapporto di dipendenza dei giudici tributari dal Ministero Economia e Finanze, titolare sostanziale dell'interesse oggetto delle controversie tributarie, determinato dall'entrata in vigore della Legge novellatrice n. 130 del 2022, in ingravescente contrasto con i principi costituzionalmente garantiti dell'indipendenza e*

³² Dati rilevati dalle “*Appendici statistiche e guida alla relazione su monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle cori di giustizia tributaria.*”

³³ TUNDO, Atti dell'audizione del 28 giugno 2022 avanti alle Commissioni riunite (2° giustizia e 6° Finanza e Tesoro in relazione al progetto AS 2636 in materia di giustizia e processo tributario) così si esprimeva: “*Intendo dire, per essere più preciso, che occorre prevenire ogni rischio che possa esporre la riforma ad un'“ipoteca” di illegittimità costituzionale, che ne annullerebbe gli effetti benefici, facendo precipitare il sistema della Giustizia Tributaria in un'incertezza del diritto che potrebbe durare anche molti anni.*”. Sul punto ancora TUNDO, *L'indipendenza del giudice dipendente dal MEF, ossimoro di una riforma che gioca d'azzardo*, giustizianisieme.it del 12 luglio 2022 e TUNDO, *La materia prima della giustizia tributaria e i primi dubbi di costituzionalità*, GT Giurisprudenza tributaria, n. 12/2022, p. 987.

³⁴ PISTOLESI, *Il giusto processo*, Diritto e processo tributario, n. 2/2022, p.223 e ss. Vedasi le pp. 239-240 per quanto attiene in particolare ai profili di terzietà ed imparzialità del giudice.

³⁵ TUNDO, Atti dell'audizione.

dell'imparzialità dei giudici rispetto all'assetto normativo preesistente, che già appariva idoneo a pregiudicare la garanzia dei ridetti fondamentali principi in materia di giurisdizione.

L'ordinanza 21 febbraio 2023, n. 660 della Corte di Giustizia tributaria di II grado del Lazio, Sez. 12, ha invece rilevato contrasti con la normativa unionale e per l'effetto disposto rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 267 TFUE per asserite discriminazioni generate dal diverso *status* e trattamento dei magistrati tributari ante e post riforma.

La continua e spasmodica ricerca di certezza del diritto, in particolare in quello tributario, è esigenza sentita dalle imprese italiane ed elemento considerato dalle estere in procinto di investire nel nostro paese. L'epocale riforma ed evoluzione del giudice tributario ha posto le basi per un giudice tributario professionale, a tempo pieno ed assunto per concorso.

La rilevanza della materia trattata e le criticità qui succintamente esposte, ne suggeriscono tuttavia un suo inserimento, non più procrastinabile, nel testo costituzionale³⁶.

³⁶ Sul punto, in uscita il 26 ottobre 2023 il saggio di BASILAVECCHIA, *No man's land-La giustizia tributaria verso la costituzione*, FrancoAngeli, 2023; nel retro della copertina, pubblicizzata dall'Autore, si legge un'anticipazione delle conclusioni: *"l'Autore conclude auspicando che siano superate le difficoltà ad applicare l'ultima riforma del 2022 e che d'altra parte si progetti, in temi brevi, una ormai ineludibile collocazione in Costituzione del giudice tributario."*