

Massimo
Basilavecchia

NO MAN'S LAND

LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA
VERSO LA COSTITUZIONE

FrancoAngeli



Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con **Adobe Acrobat Reader**



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile **con Adobe Digital Editions**.

Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.

LA SOCIETÀ

Saggi sugli aspetti rilevanti della contemporaneità

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati
possono consultare il nostro sito Internet:
www.francoangeli.it e iscriversi nella home page
al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità.

**Massimo
Basilavecchia**

NO MAN'S LAND

**LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA
VERSO LA COSTITUZIONE**

FrancoAngeli

Copyright © 2023 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito www.francoangeli.it.

INDICE

Presentazione, di <i>Franco Gallo</i>	pag. 7
Premessa – Le ragioni di una riflessione	» 15

Parte prima Una crescita mancata

1. Il contribuente, il fisco, la giustizia	» 19
2. La riforma del 2022: solo un primo passo?	» 27
3. Perché un'evoluzione a livello costituzionale è auspicabile	» 31
4. L'atipicità dei difensori: un finto problema	» 35
5. La giustizia tributaria oggi non può essere quella dei secoli scorsi	» 40

Parte seconda Complessità e varietà delle liti tributarie

6. Insufficienza e danni dell'approccio tradizionale	» 45
7. La necessità di regolare il sindacato sull'atto e sull'attività amministrativa	» 55
8. L'importanza dei profili sanzionatori	» 61
9. La frequente concomitanza con il processo penale	» 65
10. La necessità di definire le azioni esperibili e i poteri del giudice	» 69
11. Il giudice tributario, la legge, le prassi	» 77

INDICE

Parte terza Il numero delle liti

12. I numeri, i “condoni” e la giurisprudenza	pag. 87
13. Gli strumenti “deflativi”: un’esperienza deludente	» 95
14. Le aree sottratte al giudice tributario	» 105
15. La giurisdizione, l’amministrazione finanziaria, la lotta all’evasione	» 113
 Conclusioni – Le prevedibili obiezioni e le ragioni per superarle	 » 119

Appendice

Corte costituzionale 27 dicembre 1974, n. 287 (stralcio)	» 127
Corte costituzionale 1° aprile 1982, n. 63 (stralcio)	» 128
Corte costituzionale 20 aprile 1998, n. 144 (stralcio)	» 130
Corte costituzionale 6 luglio 2004, n. 204 (stralcio)	» 133
Corte costituzionale 13 dicembre 2019, n. 273 (stralcio)	» 135
Corte costituzionale 21 marzo 2023, n. 47 (stralcio)	» 136
Cass. civ. sez. unite 27 marzo 2007, n. 7388 (stralcio)	» 141
Cass. civ. sez. unite 7 aprile 2014, n. 8054 (stralcio)	» 143
Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, ordinanza 31 ottobre 2022 (stralcio)	» 143
 Bibliografia	 » 153

PRESENTAZIONE

1. La legge n. 130 del 2022 costituisce un primo decisivo passo avanti verso un processo tributario maturo e, soprattutto, “giusto” *ex art. 111 Cost.* nel senso auspicato da M. Basilavecchia nel presente volume. Un processo che, come richiesto da tale norma fondamentale, dovrebbe essere sempre più parificato al giudizio civile sotto il profilo del contraddittorio, della parità delle parti e, soprattutto, dell’indipendenza, dell’autonomia e della terzietà del giudice.

Stabilendo che le controversie tributarie devono essere amministrare da giudici togati, a tempo pieno e assunti mediante concorso pubblico, essa dovrebbe considerarsi, perciò, un primo passaggio essenziale di questo tragitto costituzionale. Con la sua entrata in vigore, infatti, gli attributi dell’indipendenza e dell’imparzialità apparterranno alla fisiologia e ai fondamentali dei doveri d’ufficio dei giudici tributari al pari degli altri giudici.

Opportunamente, tale legge ha scartato l’idea di raggiungere questo risultato attribuendo la giurisdizione tributaria a sezioni specializzate dell’autorità giudiziaria civile. Se così si fosse operato, si sarebbe aggravata l’attuale crisi della giustizia ordinaria, travolgendola con migliaia di nuovi processi dall’elevato profilo tecnico. Il giudice ordinario avrebbe avuto serie difficoltà sia a sopportare il carico delle controversie tributarie, sia ad acquisire una specifica idoneità tecnica a trattarle. Si sarebbe attuata sicuramente l’indipendenza del giudice tributario, ma si sarebbe corso il rischio di fallire tutti gli altri obiettivi di una riforma del processo, i maggiori dei quali – è importante ribadirlo – sono mantenere la cultura speciale della giurisdizione tributaria e la conseguente specificità e diversità della sua disciplina.

PRESENTAZIONE

Sia ben chiaro. La soluzione accolta con la nuova legge non vuol dire che si debba presupporre un'incompatibilità strutturale fra giustizia tributaria e giurisdizione ordinaria, ma solo che la prima è e deve continuare ad essere una giurisdizione di controllo dell'esercizio del potere di applicazione dei tributi e deve essere portatrice di una cultura speciale della giurisdizione che non è assimilabile a quella né del giudice civile, né di quello amministrativo, né del cultore dell'economia aziendale e della contabilità di Stato.

La dottrina, gli esperti e, soprattutto, i docenti di diritto tributario si sono sempre espressi in tale senso. Questa riforma era quindi inevitabile, anche se tardiva e parziale. Per avere finalmente un giudice speciale terzo e indipendente non si poteva, comunque, continuare a sperare nell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale e della Corte di Cassazione e su seppur apprezzabili, ma disorganici interventi legislativi. Bisognava prendere il toro per le corna e rimettere finalmente al legislatore il compito di effettuare almeno alcune importanti riforme relative alla struttura delle commissioni tributarie. Si può dire, d'accordo con l'Autore, che ora abbiamo un giudice speciale tributario, ma non abbiamo ancora un processo tributario del tutto coerente alle regole del "giusto processo" di cui all'art. 111 Cost. E dico subito che in questa logica di consolidamento del giudice speciale la prima cosa da fare – e che non si è fatta – era quella di attribuire il potere di organizzazione e gestione dei giudici tributari alla Presidenza del Consiglio dei ministri o, se si preferisce, al Ministro della Giustizia e non – come è stato previsto invece all'art. 2 della nuova legge – ad una parte in causa, e cioè al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

2. Non mi soffermo sulle diverse proposte di riforma che l'Autore fa su quella che dovrebbe essere la definitiva evoluzione della giustizia tributaria; proposte che in gran parte condivido sotto il profilo sia costituzionale che dell'insufficienza dell'approccio tradizionale. Intendo solo fare alcune brevi considerazioni integrative su quelle che ritengo due gravi carenze della legge n. 130 che non possono essere giustificate dal solo fatto che, nelle intenzioni del Governo proponente, gli obiettivi di riforma dovevano limitarsi all'essenziale, oltre che all'attuazione del PNRR.

2.1. La prima carenza riguarda la mancata soluzione di uno dei più importanti problemi conseguenti all'istituzione del giudice speciale a tempo

pieno e che, a mio avviso, questa legge avrebbe dovuto affrontare e risolvere subito per dare maggiore organicità alla riforma.

Tale problema si può così sintetizzare: se l'avvento di un giudice speciale imponga di far entrare nella Sezione tributaria della Corte di Cassazione – ormai formalizzata con l'art. 3 come ulteriore «Sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria» – anche quei giudici provenienti dalle riformate Commissioni o, invece, ne blocchi la progressione di carriera al secondo grado di giudizio.

La legge non ha preso posizione al riguardo, non chiarendo quale sia il rapporto che dovrebbe intercorrere tra la Sezione specializzata in materia fiscale della Suprema Corte e le Commissioni tributarie riformate. Ha perciò – almeno per ora – confermato l'interdizione all'accesso del nuovo giudice tributario alla Sezione speciale tributaria della Corte di Cassazione.

La mia opinione è che, così operando, essa non ha tenuto nel debito conto che la piena contiguità – meglio, compatibilità – fra i due ordini di giudizio imponeva il passaggio, a certe condizioni, dei nuovi qualificati giudici speciali tributari alla Sezione specializzata tributaria della Corte Suprema.

Provo qui a riassumere le ragioni di questa mia critica.

Innanzitutto, va rilevato in via generale che l'art. 111 Cost. riconduce a identità il rapporto fra giudice speciale e giudice ordinario a livello del giudizio di legittimità quando configura espressamente il ricorso per cassazione come un rimedio esperibile contro le decisioni di qualunque giudice, sia speciale che ordinario. Questa identità dovrebbe già da sola avallare la possibilità di far entrare nei ranghi della Suprema Corte anche i giudici speciali tributari, una volta che siano divenuti magistrati togati assunti per concorso pubblico e a tutti gli effetti assimilati per legge a quelli ordinari.

In secondo luogo, va comunque sottolineato che sia l'art. 102 capoverso II periodo Cost. – interpretato sulla falsariga delle sentenze della Corte costituzionale n. 1 del 1983 e della Corte di cassazione a SS.UU. penali n. 9 del 21 maggio dello stesso anno – sia il successivo art. 108 confermano questa conclusione quando dispongono espressamente, il primo, che possono istituirsi «presso gli organi giudiziari ordinari – nel nostro caso, appunto, la Suprema Corte di cassazione – sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura», il secondo, che è sufficiente lo strumento della legge ordinaria per assicurare «l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali».

È proprio in applicazione di tali disposizioni che, con riferimento al giudice speciale militare, la Corte costituzionale ha ribadito espressamente – con la sentenza n. 1 del 1983 – che spetta alla scelta discrezionale del legislatore ordinario di determinare la composizione di siffatte sezioni specializzate. E se questo discorso vale per il giudice speciale militare, esso non può non valere, *mutatis mutandis*, anche per il giudice speciale tributario, il quale può quindi essere chiamato a far parte della esistente sezione tributaria specializzata della Suprema Corte con le modalità, nei tempi e nel numero fissati dalla legge.

Se poi si trasferisce il discorso dall'interpretazione delle norme costituzionali a quello della maggiore qualità e preparazione del giudice ordinario rispetto a quello tributario, viene spontaneo replicare che esso appare per certi versi un po' un controsenso, considerato che il giudice speciale tributario che conseguirebbe dalla riforma è, al pari di quello ordinario, un giudice a tempo pieno che ha superato anch'egli un concorso pubblico e, quindi, un giudice non diverso dal giudice civile o penale. Anzi, direi che il magistrato esperto di questioni tributarie che diverrebbe componente della Sezione specializzata della Suprema Corte ha una particolare preparazione in materie fondamentali come quelle non solo di diritto tributario in senso stretto, ma anche di diritto commerciale, di contabilità e di diritto amministrativo.

Naturalmente, una delle conseguenze concrete dell'applicazione della suddetta normativa costituzionale è che il giudice speciale che dovrebbe essere chiamato a far parte della Sezione tributaria della Suprema Corte sarà sottoposto, al pari degli altri consiglieri di Cassazione, alla disciplina dettata dal Consiglio Superiore della Magistratura, mentre i giudici delle Corti di Giustizia tributarie dovrebbero continuare a fare riferimento al riorganizzato e potenziato Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

2.2. La seconda carenza su cui intendo soffermarmi riguarda la scelta di non intervenire sulle disposizioni che riguardano la preparazione professionale del difensore nel contesto di un processo radicalmente rinnovato che richiede necessariamente un'adeguata e potenziata difesa quale essenziale garanzia di uno dei più importanti principi alla base del "giusto processo", e cioè il più volte richiamato diritto al contraddittorio.

La Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 210 e con la sentenza n. 328 del 1998, ha affrontato questo problema sotto il profilo della mancata riserva di patrocinio agli avvocati, trattando anche il tema dell'inclusione

tra i difensori abilitati di una o di altra categoria professionale. E ha giustamente negato la necessità di tale riserva invocando, con riguardo al vigente regime, la specificità della giurisdizione tributaria e la discrezionalità valutativa del legislatore ordinario.

Non può però negarsi che, nonostante la sicura legittimità costituzionale all'epoca di tale assetto, il legislatore della riforma, nel dettare una nuova disciplina del processo, avrebbe dovuto porsi, nel rinnovato contesto, la questione della preparazione professionale dei difensori (sia del contribuente che dell'Amministrazione finanziaria) e del conseguente approntamento di regole deontologiche omogenee. E avrebbe dovuto risolverla riformando l'attuale incompleta disciplina contenuta nell'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Tale articolo, integrato dall'art. 9, comma 1, lett. e) del d.lgs. n. 156 del 2015, riguarda appunto l'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie, e cioè l'obbligo che le parti si muniscano di un difensore abilitato che garantisca tale assistenza. E dal complesso di queste e altre disposizioni risulta che, riguardo ai difensori (diversi dagli avvocati) menzionati nell'art. 12, iscritti anch'essi in albi professionali, non sussistono norme analoghe a quelle degli avvocati rappresentanti in giudizio. Sappiamo tutti, infatti, che i comportamenti dovuti da tali difensori in conseguenza del dovere generale di lealtà e probità, fissati nella loro legge professionale, non sono elaborati con riferimento alla deontologia giudiziaria, ma costituiscono solo un'espressione di grandi principi morali – di dignità, lealtà e decoro – affidati all'esperienza e conoscenza di ciascuno.

Per tali difensori si è, insomma, ancora in presenza di una giustizia interna e soggettiva, che molto difficilmente si «incorpora» in norme vincolanti riconducibili ad un sistema organico e positivo di regole di deontologia giudiziaria su cui fondare il potere disciplinare dell'Ordine professionale in materia. Ed è evidente che senza una codificazione specifica è difficile costruire un senso etico comune e, soprattutto, fondare una potestà disciplinare conforme alla regola *nullum crimen, nulla poena, sine lege*. Allo stato non si ha, in altri termini, una difesa tecnica consona al nuovo processo tributario e, perciò, anche all'altezza della preparazione, specializzazione e formazione del nuovo giudice speciale a tempo pieno.

Sarebbe stato, quindi, opportuno rimuovere le discriminazioni indotte dalla diversità di categorie di difensori tecnici. E il modo più corretto per farlo avrebbe dovuto essere quello di accompagnare con opportuni inter-

venti legislativi alla garanzia offerta dal giudice speciale *togato* a tempo pieno, quella di un corrispondente sistema di difesa tecnica più «consona», anche a livello etico, alla particolare qualificazione dei difensori stessi e alla delicatezza delle cause trattate.

Si tratterebbe – si badi bene – non di racchiudere necessariamente il novero dei difensori in un albo o, comunque, nell’ambito ristretto di una corporazione autoreferenziale, come quella degli avvocati, ma di richiedere a chiunque sia abilitato alla difesa tecnica – lo ripeto, a qualunque categoria appartenga e, quindi, sia esso avvocato o no – il rispetto di precise regole professionali di carattere anche deontologico, fermo restando, beninteso, che deve spettare comunque solo all’avvocato cassazionista di patrocinare le cause tributarie dinanzi alla Sezione tributaria della Corte Suprema.

Da qui la necessità di individuare in sede normativa il ruolo del difensore tecnico nel processo tributario, le tipologie e la qualificazione dei difensori abilitati e i diversi profili etici e deontologici derivanti dall’appartenere all’una o all’altra categoria. In altri termini, la previsione di un giudice tributario *togato* a tempo pieno non può non essere accompagnata dalla creazione parallela di un sistema uniforme di regole deontologiche applicabili alla generalità dei difensori.

3. In linea con le osservazioni critiche dell’Autore, sottolineo infine che la nuova legge, pur essendo un apprezzabile punto di partenza per una disciplina organica del processo, privilegia però, in gran parte, l’obiettivo politico di dare esecuzione al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) con la creazione di un giudice speciale tributario a tempo pieno. Essa trascura, perciò, di affrontare e risolvere pienamente tutte quelle importanti problematiche che sono via via emerse nei 30 anni di applicazione del d.lgs. 546 del 1992 e di cui Basilavecchia dà conto nel presente volume con particolare riferimento agli aspetti costituzionali della disciplina.

Un secondo passo che, perciò, si dovrà fare in futuro accogliendo il suo invito dovrebbe essere quello di costruire una più attenta disciplina del contraddittorio e della tutela cautelare che riduca gli spazi della c.d. “tutela differenziata” e consenta una migliore comparabilità dei diversi istituti processuali, secondo la regola della *translatio iudici* indicata dalla Corte costituzionale. Il tutto avendo di mira, appunto, l’obiettivo finale di un diritto processuale comune indicato dall’Autore.

PRESENTAZIONE

A mio avviso, le più importanti riforme da attuare dovrebbero riguardare, ad esempio:

- le modalità e i termini della costituzione in giudizio, i quali, con riguardo alla vigente disciplina recata dal d.lgs. n. 546 del 1992, si risolvono attualmente in un *favor* ingiustificato per l'Amministrazione finanziaria a detrimento dell'altra parte in giudizio, rilevabile ai sensi dell'art. 111 Cost. e dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo;
- l'attuale sistema del gratuito patrocinio, che è indubbiamente farraginoso specie riguardo alle regole che reggono il procedimento di valutazione della sua spettanza;
- la sospensione dell'atto impugnato, la cui riforma dovrebbe avere l'obiettivo di rendere la c.d. fase sospensiva realmente utile, conforme al diritto di difesa e compatibile con la tutela giurisdizionale di cui agli artt. 111 e 113 Cost.;
- l'estensione della giurisdizione tributaria alla condanna del risarcimento dei danni;
- il regime delle spese processuali nell'ipotesi della cessazione della materia del contendere, cui si connette il problema dell'abuso della compensazione delle spese e del privilegio erariale della prenotazione a debito.

La riforma effettuata con la legge n. 130 poteva essere, forse, una buona occasione per uscire dall'attuale stato di una giurisdizione che oscilla inercialmente tra la discrezionalità del legislatore, le oggettive difficoltà di comunicazione tra diversi sistemi processuali e la necessità di rispettare i ricordati principi costituzionali a valenza assoluta. Non vi è dubbio, infatti, che tali modelli, anche se in parte corretti dalla riforma in esame, tendono ancora a volte a confondersi, a volte ad alternarsi, a volte ad elidersi reciprocamente, ostacolando così la possibilità di più precise scelte legislative.

Non si dimentichi anche che su un così complesso quadro di riferimento sono destinati ad incidere le elaborazioni dottrinarie e giurisprudenziali innestate dalle nuove norme processuali civili e, soprattutto, dal nuovo codice del processo amministrativo che al giusto processo fa espresso riferimento. Solo per fare un esempio, con l'entrata in vigore di tale codice ogni situazione giuridica soggettiva correlata all'esercizio di un potere amministrativo finora ricondotta all'interesse legittimo dovrebbe, a rigor di logica, trasformarsi in diritto pubblico soggettivo perché possa soddisfare il principio del giusto processo.

PRESENTAZIONE

Pure le decisioni della Corte EDU e lo stesso diritto dell'UE avrebbero dovuto essere tenute presenti. Per quanto riguarda quest'ultimo, si dovrebbero fare i conti sia con le disposizioni che introducono il principio di proporzionalità in luogo dei "nostri" vizi di sviamento di potere o abuso della discrezionalità, sia con le disposizioni che pretendono effettività e piena equivalenza della tutela delle situazioni giuridiche comunitariamente rilevanti.

È anche al recepimento di tali principi e di tali fonti interne e internazionali che, in definitiva, sono affidate le future sorti e il salto di qualità della giurisdizione tributaria. Questi obiettivi sono quelli che la dottrina indica da più decenni e di cui Massimo Basilavecchia dà conto con originalità nel presente volume, ma che, deve riconoscersi, difficilmente potevano essere raggiunti con la legge n. 130, visto che essa aveva, almeno sul piano delle intenzioni politiche del Governo proponente, il limite intrinseco della sola creazione di un giudice speciale in coerenza con le regole fissate dal PNRR. Da questo punto di vista si potrebbe dire, anzi, che quei pochi interventi contenuti nella nuova legge relativi alla sostanza del processo su cui ci siamo soffermati sono stati un di più inaspettato imposto dal Parlamento rispetto all'iniziale intenzione del Governo.

Essendo ancora a metà guado del processo riformatore non ci resta, quindi, che sperare in una rapida ripresa delle iniziative dirette ad integrare, aggiustare e riformulare le linee portanti di una più generale e articolata riforma anche nel senso indicato in questo volume e che da anni è richiesto dalla dottrina e dagli operatori.

Franco Gallo

PREMESSA

LE RAGIONI DI UNA RIFLESSIONE

Il saggio è un'analisi della persistente inadeguatezza della giustizia tributaria rispetto all'evoluzione avuta dalle forme di tutela dei privati verso le pubbliche amministrazioni. Mentre nel diritto amministrativo vi è stato un approfondimento teorico dottrinale e giurisprudenziale che ha portato a definire anche in sede normativa le tecniche di tutela, le situazioni soggettive, le forme di intervento del giudice rispetto all'atto amministrativo e alle azioni esperibili, su tutti questi aspetti il diritto tributario è ancora arretrato, procede sulla base di formule incerte, obsolete e inadeguate, è ben lontano da un'organizzazione della giustizia e da un processo che siano comparabili alla giustizia amministrativa. Nella stessa legislazione, il termine "processo" è spesso sostituito da quello di "contenzioso".

Manca dunque un modello culturale di tutela (o più di uno) che tracci le linee guida del rapporto tra contribuenti, amministrazioni e giudici; di qui il titolo: una terra di nessuno, in cui di volta in volta il giudice sceglie strumenti tratti dal codice civile, dal diritto delle obbligazioni, ovvero dal diritto amministrativo, ovvero dal diritto penale, e con il diritto contabile e il timore della Corte dei conti che incombono, condizionandoli, sui funzionari.

Ciò, va detto subito, senza voler affatto sminuire l'impegno di quanti, come difensori delle parti private o degli enti impositori, come giudici di merito o di legittimità, come garanti del contribuente, come studiosi, dedicano tempo energie e studio alla materia e ai conflitti pratici che la caratterizzano.

E senza entrare in un discorso parallelo, che chiamerebbe in causa il legislatore "sostanziale", ossia la parte di responsabilità che sulle difficoltà del sistema va attribuita alla legislazione sui singoli tributi.

È possibile che in pieno XXI secolo la tutela del contribuente e delle amministrazioni finanziarie sia ancora impostata su schemi incerti, asistemati, obsoleti? E questo nonostante che, forse più che nel diritto amministrativo, gli utenti del servizio giustizia tributaria siano spesso società multinazionali o comunque di capitale estero, nonostante il valore di molte liti sia elevatissimo, nonostante la controversia tributaria si accompagni molto spesso ad indagini e processi penali?

Nel quadro del PNRR, un primo passo è stato compiuto nel 2022 con la previsione – di attuazione non agevole, come le notizie di questi giorni confermano – di un organico di magistrati di ruolo; ma una vera evoluzione richiederà passaggi ulteriori, la convergenza verso un modello di giudice che sia accostato, direttamente in Costituzione, ai giudici ordinari e speciali previsti nel 1948.

Scopo del lavoro è allora quello di esprimere un auspicio perché la riforma della giustizia tributaria prima di tutto sia compiutamente attuata e non si arresti poi a quanto appena fatto nell'ambito del PNRR. L'importante passo avanti della riforma 2022 deve essere seguito da un'evoluzione culturale che coinvolga, in una diversa consapevolezza dell'importanza del tema, tutti i protagonisti (agenzie, giudici, difensori privati, contribuenti stessi). Deve essere un primo passo per una definitiva evoluzione verso un sistema di giustizia completo, adeguato, moderno, duttile.

Evoluzione alla quale il legislatore meglio potrà dare contenuto se il ruolo della giurisdizione tributaria sarà riconosciuto dalla Costituzione.

PARTE PRIMA

UNA CRESCITA MANCATA

1. Il contribuente, il fisco, la giustizia
2. La riforma del 2022: solo un primo passo?
3. Perché un'evoluzione a livello costituzionale è auspicabile
4. L'atipicità dei difensori: un finto problema
5. La giustizia tributaria oggi non può essere quella dei secoli scorsi

1.

IL CONTRIBUENTE, IL FISCO, LA GIUSTIZIA

L'architettura degli articoli da 101 a 113 della Costituzione disegna un equilibrio mirabile, che assicura l'indipendenza, individuale e collettiva, dei giudici e nel contempo la loro piena osmosi con le altre istituzioni e con il popolo, in nome del quale la giustizia è assicurata. La tutela costituzionale del diritto di difesa, sancita dall'art. 24, è resa concreta dalla previsione del giusto processo (art. 111): sono qualificate le posizioni di diritto soggettivo e di interesse legittimo, in modo che abbiano entrambe tutela adeguata, così ponendo le premesse affinché la tutela contro gli atti delle amministrazioni (art. 113) sia piena, nonostante debba confrontarsi, a differenza della giurisdizione ordinaria, con un'attività che può svolgersi mediante atti non paritari, ma autoritativi (in quanto espressione di potere); vi è un preciso ordine (chi fa cosa) che regola i confini tra le giurisdizioni e le competenze dei singoli plessi (giudice ordinario, civile e penale; tribunali militari, giudice amministrativo, giudice contabile).

Per questi ultimi è previsto anche un inserimento, sempre in posizione di indipendenza, nel tessuto amministrativo dello Stato, rendendo gli stessi anche servizi di carattere non propriamente giurisdizionale, ma consultivi e di controllo.

Però questa architettura lascia fuori la giustizia tributaria. Gli articoli della Carta costituzionale relativi all'assetto dell'ordinamento giurisdizionale e della giurisdizione sono stati pensati e scritti trascurando le controversie tributarie, la cui portata, subito dopo la fine della Seconda guerra mondiale, non doveva essere considerata centrale così come sarebbe invece