

CORTE COSTITUZIONALE

SERVIZIO STUDI

Area di diritto comparato

**CENNI SULL'INQUADRAMENTO DELLA
GIUSTIZIA TRIBUTARIA E SULL'INDIPENDENZA
DEI RELATIVI GIUDICI**

a cura di P. Passaglia

con contributi di

E. Caterina

G. Delledonne

R. Felicetti

A. Giannaccari

C. Guerrero Picó

novembre 2023

**CENNI SULL'INQUADRAMENTO DELLA
GIUSTIZIA TRIBUTARIA E SULL'INDIPENDENZA
DEI RELATIVI GIUDICI**

INDICE

FRANCIA	7
1. Il caso francese: lineamenti generali	7
2. Le origini del modello	8
3. Le garanzie di indipendenza dei giudici	9
4. La specializzazione dei giudici.....	12
5. Proposte di riforma.....	13
GERMANIA	15
1. La giustizia tributaria (<i>Finanzgerichtsbarkeit</i>) in Germania.....	15
2. Lo <i>status</i> dei giudici tributari	16
3. Le garanzie dell'indipendenza dei giudici in Germania: quadro generale	17
4. Le peculiarità della giustizia tributaria, con particolare riferimento alla Corte federale delle finanze.....	20
REGNO UNITO	23
1. La giurisdizione in materia tributaria	23
2. La composizione delle <i>Chambers</i> e lo <i>status</i> dei “giudici tributari”.....	26
2.1. <i>I requisiti soggettivi</i>	27
2.2. <i>L'indipendenza</i>	28
SPAGNA.....	31
1. Il modello spagnolo di risoluzione delle controversie tributarie.....	31
2. Il reclamo economico-amministrativo.....	32
2.1. <i>Cenni sull'origine e sull'evoluzione</i>	32

2.2. I Tribunales económico-administrativos.....	33
2.3. L'indipendenza dei TEA nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea	35
2.3.1. Il riconoscimento iniziale dei TEA quali giudici del rinvio	35
2.3.2. Il cambio di giurisprudenza con la sentenza Banco de Santander.....	37
3. La giurisdizione contenzioso-amministrativa	39
4. Il dibattito dottrinale sulla riforma della giustizia tributaria	40

STATI UNITI.....43

1. La giurisdizione tributaria: evoluzione storica e fonti normative	43
2. La giurisdizione speciale, non esclusiva, della <i>U.S. Tax Court</i> e lo status dei giudici tributari.....	45
3. Le retribuzioni dei giudici tributari	46
4. La qualificazione costituzionale e il carattere di indipendenza dell'organismo	47

FRANCIA

di Giacomo Delledonne

1. Il caso francese: lineamenti generali

Il caso francese si caratterizza per due indubbie particolarità: da un lato, per l'assenza di una giurisdizione tributaria specializzata; dall'altro, per il fatto che non vi trova applicazione il principio di unità della giurisdizione. Per ragioni storiche di lunga durata, che risalgono all'*Ancien Régime* e all'epoca rivoluzionaria, il contenzioso tributario è ripartito fra il giudice ordinario e il giudice amministrativo¹. Si tratta di un'importante eccezione alla regola fondamentale del riparto di giurisdizione, per cui spetta al giudice amministrativo conoscere delle controversie in cui sia parte l'amministrazione. Lo stesso *Conseil constitutionnel*, del resto, ha riconosciuto che «le disposizioni degli articoli 10 e 13 della legge del 16-24 agosto 1790 e del decreto del 16 fruttidoro dell'anno III, che hanno posto in termini generali il principio della separazione fra le autorità amministrative e giudiziarie, non hanno, di per sé, valore costituzionale; [...] tuttavia, conformemente alla concezione francese della separazione dei poteri, rientra fra i “principi fondamentali riconosciuti dalle leggi della Repubblica” quello secondo cui, a eccezione delle materie naturalmente riservate all'autorità giudiziaria, rientra in ultima istanza fra le competenze del giudice amministrativo l'annullamento o la riforma delle decisioni prese, nell'esercizio delle prerogative di *puissance publique*, dalle autorità che esercitano il potere esecutivo, dai loro funzionari, dagli enti territoriali della Repubblica o dagli organismi pubblici collocati sotto la loro autorità o il loro controllo»².

¹ Su questo tema si segnala l'ampio studio di F. OLIVER, *Le juge et l'impôt. D'un dualisme complexe à un monisme vertueux*, Paris, L'Harmattan, 2022.

² *Conseil constitutionnel*, decisione n. 86-224 DC del 23 gennaio 1987, *Legge che trasferisce alla giurisdizione ordinaria il contenzioso sulle decisioni del Conseil de la concurrence*, par. 15 (disponibile all'indirizzo <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1987/86224DC.htm>).

Se si tiene conto di queste indicazioni, emergono con evidenza le specificità del contenzioso tributario: l'art. L199 del Libro delle procedure fiscali (LPF) suddivide la giurisdizione fra il *Tribunal administratif* e il *Tribunal judiciaire*. Il primo conosce delle controversie in materia di imposte dirette, di imposte sul valore aggiunto e di imposte dirette locali. In materia di imposta di registro, di imposta sul patrimonio immobiliare, di imposta sul trasferimento di beni immobili (*taxe de publicité foncière*), di imposta di bollo, di contributi indiretti e di tasse assimilate è invece competente in primo grado il *Tribunal judiciaire*. Per effetto di queste regole, circa il 90 per cento del contenzioso tributario ricade sotto la giurisdizione del giudice amministrativo³.

All'interno della giurisdizione amministrativa, il *Tribunal administratif* è giudice di primo grado. Le decisioni del *Tribunal administratif* possono essere appellate dinanzi alla *Cour administrative d'appel*. Il *Conseil d'État* è giudice di ultimo grado. Analogamente, le decisioni del *Tribunal judiciaire* possono essere appellate dinanzi alla *Cour d'appel*; giudice di ultimo grado è la *Cour de cassation*. Dal punto di vista dei rimedi disponibili, si tratta di due sistemi in buona misura speculari, la cui configurazione attuale è il risultato di traiettorie evolutive distinte: il giudizio di secondo grado dinanzi alla *Cour administrative d'appel* è stato introdotto con la legge n. 87-1127 del 31 dicembre 1987 e il *décret* n. 88-155 del 15 febbraio 1988, mentre nell'ambito della giurisdizione ordinaria è stato necessario attendere il *décret* n. 98-127 del 4 marzo 1998, che ha introdotto un secondo grado di giurisdizione di merito *anche* in ambito tributario.

Giudice dei conflitti di giurisdizione è il *Tribunal des conflits*, nel quale siedono quattro consiglieri di Stato e quattro magistrati della *Cour de cassation*.

2. Le origini del modello

Come si anticipava in precedenza, le origini di questo peculiare schema di riparto della giurisdizione, indubbiamente anomalo rispetto agli assi portanti

³ Si veda *Le juge administratif et l'impôt*, dossier tematico del *Conseil d'État* pubblicato online il 23 gennaio 2019, p. 4. Una regola generale, che si applica a entrambe le giurisdizioni, è la necessità di esperire in via preliminare un reclamo nei confronti dell'amministrazione tributaria (art. 190 LPF). L'avvenuto esperimento del ricorso amministrativo è condizione di ammissibilità del successivo ricorso presentato dinanzi al giudice, ordinario o amministrativo. Secondo stime della *Direction générale des finances publiques* (DGFIP), nel 2020, a fronte di oltre 2.500.000 reclami amministrativi, soltanto in 12.477 casi (meno dell'1 per cento del totale) ha preso l'avvio un procedimento giurisdizionale (cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 30).

dell'ordinamento francese tanto da essere definito una «malformazione congenita»⁴, devono essere ricercate nel periodo della Rivoluzione. Da un lato, infatti, la legge del 22 frimaio dell'anno VII – equivalente al 12 dicembre 1798 – stabilì che i ricorsi in materia di registro dovessero essere trattati «dinanzi ai tribunali civili del dipartimento», con esclusione, quindi, di «tutte le altre autorità costituite o amministrative». Poco dopo, la legge del 28 piovoso dell'anno VIII – equivalente al 17 febbraio 1800 – attribuì al *Conseil de préfecture*, antesignano del *Tribunal administratif*, il compito di pronunciarsi «sulle richieste delle persone fisiche che mirino a ottenere l'esonero o la riduzione della loro parte di imposte dirette». Poiché queste ultime erano riscosse mediante iscrizione a ruolo, il giudice avrebbe avuto il compito di interpretare e, all'occorrenza, valutare la regolarità di un atto amministrativo e di un ruolo nominativo, attività di per sé precluse al giudice ordinario⁵.

Nelle sue grandi linee, l'assetto delineatosi in epoca rivoluzionaria – e non dissimile da quello già vigente sotto l'*Ancien Régime*⁶ – non è venuto meno. Per effetto delle modifiche legislative introdotte nel corso del tempo, il giudice amministrativo si è visto riconoscere una sorta di primazia in ambito tributario. Così, quando nel 1954 fu istituita l'imposta sul valore aggiunto, il legislatore attribuì al giudice amministrativo la giurisdizione sulle controversie a essa collegate: con una scelta «destabilizzante», si decise di far rientrare la nuova imposta indiretta nella giurisdizione del giudice amministrativo⁷.

Una parte della dottrina ha definito obsoleta la classificazione di cui all'art. L199 LPF: l'evoluzione della fiscalità nel corso del XX secolo avrebbe reso ormai inadeguate regole di riparto della giurisdizione fondate, pur con importanti eccezioni, sulla distinzione fra imposte dirette e imposte indirette⁸.

3. Le garanzie di indipendenza dei giudici

Sul terreno delle garanzie dell'indipendenza, la tradizionale distanza fra giudice ordinario e giudice amministrativo si è ridotta nel tempo. A oggi, la

⁴ X. VALLI, *Le juge fiscal judiciaire et le droit privé*, tesi di dottorato, Aix-en-Provence, 2014, p. 15.

⁵ Cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 56.

⁶ Cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 51.

⁷ Cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 34.

⁸ Cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 64 ss.

principale differenza fra i due regimi consiste nel fatto che l'uno è disciplinato a livello costituzionale, l'altro invece con legge ordinaria.

La Costituzione del 4 ottobre 1958 definisce la magistratura ordinaria «custode della libertà individuale» (art. 66, secondo comma) e prevede per essa un regime di indipendenza di cui è «garante» il Presidente della Repubblica, «assistito dal *Conseil supérieur de la magistrature* [CSM]» (art. 64, primo e secondo comma). La composizione del CSM è compiutamente disciplinata all'art. 65 della Costituzione, modificato da ultimo nel 2008⁹. Il CSM è composto di due sezioni, competenti, rispettivamente, per i magistrati giudicanti (*siège*) e per i magistrati del pubblico ministero (*parquet*). La prima sezione è presieduta dal Primo Presidente della *Cour de cassation* e comprende fra i propri membri cinque giudici, un procuratore generale, un consigliere di Stato designato dal *Conseil d'État*, un avvocato e sei personalità qualificate; queste ultime sono nominate per un terzo dal Presidente della Repubblica, per un terzo dal Presidente del Senato e per un terzo dal Presidente dell'Assemblea nazionale. Similmente, della seconda sezione, presieduta dal Procuratore generale presso la *Cour de cassation*, fanno innanzitutto parte cinque procuratori generali e un giudice; il consigliere di Stato, l'avvocato e le sei personalità qualificate sono invece condivisi con la prima sezione. Entrambe le sezioni, perciò, contano quindici membri, sette dei quali sono magistrati ordinari.

La formazione del CSM competente per i magistrati del *siège* formula proposte per le nomine dei magistrati giudicanti della *Cour de cassation*, dei primi presidenti di *Cour d'appel* e dei presidenti di *Tribunal de grande instance*¹⁰. Tutti gli altri magistrati giudicanti sono nominati col parere conforme del CSM. La formazione competente per i magistrati del *parquet*, invece, formula soltanto un parere sulle nomine dei magistrati inquirenti. Composizione e attribuzioni del CSM sono state recentemente oggetto di un parere critico della Commissione di

⁹ Sul punto v. S. BENVENUTI, *Il Consiglio superiore della magistratura francese. Una comparazione con l'esperienza italiana*, Milano, Giuffrè, 2011; A. VAUCHEZ, *The Strange Non-Death of Statism: Tracing the Ever Protracted Rise of Judicial Self-Government in France*, in *German Law Journal*, 2018, p. 1613 ss.; L. MONTANARI, *Il Consiglio superiore della magistratura in Francia tra proposte di modifica e resistenze conservatrici*, in *DPCE online*, n. 4/2020, p. 4883 ss.

¹⁰ Dal 1° gennaio 2020, per effetto della legge n. 2019-222 del 23 marzo 2019, si è realizzata la fusione dei *Tribunaux de grande instance* e dei *Tribunaux d'instance* in un unico organo giurisdizionale di primo grado, il *Tribunal judiciaire*.

Venezia e della Direzione generale per i diritti umani e lo Stato di diritto del Consiglio d'Europa¹¹.

Per quanto riguarda la giurisdizione amministrativa, invece, si deve fare riferimento ad alcuni interventi del legislatore ordinario, risalenti agli anni Ottanta dello scorso secolo¹². Per effetto della legge n. 86-14 del 6 gennaio 1986 fu istituito un *Conseil supérieur des tribunaux administratifs et cours administratives d'appel* (CSTACAA). Per il nuovo organo il legislatore si era chiaramente ispirato, come indica il nome, al *Conseil supérieur de la magistrature*. Nell'originaria composizione del CSTACAA risultava evidente il peso della tradizione storica, caratterizzata dalla duplice dipendenza dei *Tribunaux administratifs* nei confronti del Ministero dell'Interno e del Ministero della Giustizia. Del CSTACAA, infatti, faceva parte il funzionario dell'amministrazione dell'Interno «competente [...] per la gestione del corpo dei membri dei *Tribunaux administratifs*» (art. 14). Alcuni mesi dopo, l'art. 3 della già citata legge n. 87-1127 dispose la sostituzione di quel funzionario del Ministero dell'Interno col segretario generale del *Conseil d'État*.

Oggi l'art. L231-1-1 del Codice della giustizia amministrativa impone ai magistrati dei *Tribunaux administratifs* e delle *Cours administratives d'appel* il rispetto di obblighi di «indipendenza, dignità, imparzialità, integrità e probità»; i magistrati, inoltre, sono tenuti a comportarsi «in modo da evitare qualsiasi legittimo dubbio a questo riguardo».

Dal punto di vista funzionale, il CSTACAA, non diversamente da quanto fa il CSM per la giurisdizione ordinaria, prende decisioni relative alla carriera dei magistrati amministrativi (art. L232-1 del Codice della giustizia amministrativa). Il CSTACAA è presieduto dal Vicepresidente del *Conseil d'État* e comprende inoltre: il consigliere di Stato che ricopre le funzioni di presidente della *Mission d'inspection des juridictions administratives*; il segretario generale del *Conseil d'État*; il direttore del Ministero della Giustizia responsabile per l'amministrazione giudiziaria; il capo di un organo giurisdizionale – con un

¹¹ Si veda il parere congiunto CDL-AD(2023)015, approvato dalla Commissione di Venezia nella sessione plenaria del 9 e 10 giugno 2023 e reperibile all'indirizzo [https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD\(2023\)015-e](https://www.venice.coe.int/webforms/documents/?pdf=CDL-AD(2023)015-e).

¹² A questo proposito, però, risulta opportuno specificare che il *Conseil constitutionnel* ha individuato nei principi fondamentali riconosciuti dalle leggi della Repubblica – fin dalla legge del 24 maggio 1872 sulla riorganizzazione del *Conseil d'État*, l'implicita garanzia costituzionale dell'indipendenza dei magistrati amministrativi (decisione n. 80-119 DC del 22 luglio 1980, *Legge recante convalida di atti amministrativi*, par. 6; la decisione è reperibile all'indirizzo <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/1980/80119DC.htm>).

supplente – eletto dai suoi colleghi; cinque rappresentanti dei magistrati dei *Tribunaux administratifs* e delle *Cours administratives d'appel* eletti con metodo proporzionale; tre personalità “laiche” nominate, rispettivamente, dal Presidente della Repubblica, dal Presidente dell'Assemblea nazionale e dal Presidente del Senato (art. L232-4).

4. La specializzazione dei giudici

Un tema diverso è quello della specializzazione dei giudici che conoscono del contenzioso tributario. Nell'ambito della giurisdizione ordinaria, anche per il ruolo relativamente modesto che per essa riveste il contenzioso tributario, non sono previste particolari forme di specializzazione. All'interno dei tribunali civili, perciò, non sono ufficialmente previste sezioni specializzate in materia tributaria. Presso la *Cour de cassation*, il contenzioso tributario è soltanto una – peraltro quantitativamente poco rilevante – delle aree in cui si pronuncia la *chambre commerciale, financière et économique*¹³.

All'interno della giurisdizione amministrativa, fin dal primo grado di giudizio il contribuente può rivolgersi a una sezione (*chambre*) parzialmente specializzata in materia tributaria¹⁴. Sia nei *Tribunaux administratifs* sia nelle *Cours administratives d'appel*, sono generalmente presenti due *chambres* che trattano, accanto ad altri ricorsi, quelli relativi alla materia tributaria¹⁵. All'interno della *section du contentieux* del *Conseil d'État*, quattro delle dieci *chambres* – la terza, l'ottava, la nona e la decima – sono competenti in materia tributaria. Qualora si presentino questioni di particolare complessità, le quattro *chambres* si riuniscono in una formazione *ad hoc*, nota come plenaria tributaria (*plénière fiscale*)¹⁶. Si tratta, in quest'ultimo caso, di una facoltà espressamente riconosciuta in via generale dall'art. R122-15 del Codice della giustizia amministrativa. Si parla dunque di una specializzazione parziale del giudice amministrativo.

¹³ Si veda, a titolo meramente illustrativo, la descrizione dei compiti delle varie *chambres* della *Cour de cassation* sul sito istituzionale della *Cour* stessa: <https://www.courdecassation.fr/la-cour/lorganisation-de-la-cour-de-cassation/les-six-chambres-de-la-cour-de-cassation>.

¹⁴ Cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 205.

¹⁵ Ancora a titolo esemplificativo, si può considerare la ripartizione del contenzioso fra le sette *chambres* della *Cour administrative d'appel* di Marsiglia (su <https://marseille.cour-administrative-appel.fr/qui-sommes-nous/la-cour-administrative-d-appel-de-marseille>): al suo interno, seguono il contenzioso fiscale le *chambres* seconda e terza, l'una insieme con altre materie, l'altra in via esclusiva

¹⁶ Cfr. F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 231.

Ancora diversa è la questione della formazione dei giudici che decidono sul contenzioso tributario. In linea generale, i magistrati ordinari si sono formati presso l'*École nationale de la magistrature* (ENM), mentre i magistrati amministrativi sono direttamente entrati in ruolo in seguito a un concorso; prima del concorso, i magistrati della giurisdizione amministrativa si sono formati all'Università o nel sistema delle *grandes écoles*. La formazione dispensata all'ENM ha prevalentemente carattere generale. Considerazioni analoghe valgono per i magistrati amministrativi, vista la marginalità dell'insegnamento del diritto tributario nelle *grandes écoles*: «Come in materia di lavori pubblici o di funzione pubblica, il contenzioso tributario, settore complesso, soffre di una mancanza di formazione. Questo metodo pratico, del “formarsi strada facendo”, può rivelarsi lungo e pericoloso in materia tributaria, disciplina tecnica che richiede una formazione di base solida»¹⁷.

5. Proposte di riforma

In dottrina alcune voci si sono levate per sostenere la necessità di superare lo *status quo*: è il caso del lavoro monografico di Florent Oliver, citato a più riprese in queste pagine. Sul piano politico-amministrativo, invece, sebbene le voci critiche ritengano che si sia in presenza di «un'originalità nefasta per la chiarezza e l'accessibilità del contenzioso tributario, gli attori delle controversie sulle imposte sembrano rassegnati. Benché la complessità del contenzioso fiscale sia unanimemente riconosciuta dai contribuenti, dall'amministrazione e dal giudice e la tecnicità della materia sia parimenti ammessa, nessuna proposta di semplificazione è attualmente sul tavolo. [...] Purtroppo, la realtà risente di una mancanza di volontà di riformare in profondità un contenzioso preoccupante per le sue sottigliezze»¹⁸.

¹⁷ Così ancora F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 260.

¹⁸ F. OLIVER, *Le juge et l'impôt*, cit., p. 20.

GERMANIA

di Edoardo Caterina

1. La giustizia tributaria (*Finanzgerichtsbarkeit*) in Germania

In materia tributaria sono competenti in Germania i *Finanzgerichte*, “tribunali delle finanze”. Si tratta di una delle cinque *Fachgerichtsbarkeiten*, “giurisdizioni specializzate” previste dall’art. 95 della Legge fondamentale (LF)¹. Al vertice della giurisdizione tributaria è posta la “Corte federale delle finanze”, il *Bundesfinanzhof* (BFH).

La giurisdizione tributaria è nata in Germania nel 1918, quando venne istituito il *Reichsfinanzhof* (“Corte delle finanze del *Reich*”). Il *Reichsfinanzhof* assunse poi il nome di *Bundesfinanzhof* nel secondo dopoguerra: previsto dalla allora vigente versione dell’art. 96 della Legge fondamentale del 1949, venne istituito nel 1950. Il *Bundesfinanzhof* ha sede a Monaco e, con circa 60 giudici che lavorano suddivisi in undici sezioni (*Senate*), rappresenta una delle tre corti federali “maggiori” insieme alla Corte di giustizia federale e al Tribunale amministrativo federale (sono invece di dimensioni assai più ridotte il Tribunale sociale federale e il Tribunale del lavoro federale).

¹ Si riporta di seguito il testo in traduzione italiana dei primi due commi di questo articolo:

«1. Per la giurisdizione ordinaria, amministrativa, tributaria, del lavoro e sociale, la Federazione istituisce quali Corti supreme la Corte federale di giustizia, il Tribunale amministrativo federale, la Corte federale delle finanze, il Tribunale federale del lavoro e il Tribunale sociale federale.

2. Sulla nomina dei giudici di questi tribunali decide il ministro federale competente per materia di concerto con una commissione per l’elezione dei giudici [*Richterwahlausschuß*], composta dai ministri dei *Länder* competenti per materia e da un ugual numero di membri eletti dal *Bundestag*.»

Per la traduzione italiana della Legge fondamentale si usa, con alcuni aggiustamenti, la traduzione italiana presente in: E. PALICI DI SUNI PRAT, F. CASSELLA, M. COMBA (a cura di), *Le Costituzioni dei Paesi dell’Unione Europea*, Cedam, Padova, 2001, 335 ss.

Fino al 1970 il *Bundesfinanzhof* dipendeva sul piano organizzativo dal Ministero delle finanze; in seguito, la gestione passò al Ministero della giustizia, che è anche responsabile per la giustizia federale ordinaria e quella amministrativa (*Bundesgerichtshof* e *Bundesverwaltungsgericht*)².

L'organizzazione dei 15 tribunali delle finanze dipende invece da ciascun *Land* (in un caso, quello *Finanzgericht Berlin-Brandenburg*, un tribunale è condiviso da due *Länder*). Differentemente da quanto avviene nelle altre giurisdizioni, sono presenti soltanto due gradi di giudizio, cosicché le decisioni dei “tribunali delle finanze” sono impugnabili direttamente davanti al *Bundesfinanzhof*.

Al livello infracostituzionale, la giurisdizione specializzata in materia tributaria è principalmente regolata dalla legge sull'ordinamento dei tribunali delle finanze (*Finanzgerichtsordnung* – FGO)³. Sono tuttavia applicabili anche la legge sui giudici (*Deutsches Richtergesetz* – DRiG)⁴ e la legge sull'ordinamento giudiziario (*Gerichtsverfassungsgesetz* – GVG)⁵, oltre che, limitatamente ai *Finanzgerichte*, le diverse legislazioni dei *Länder*.

2. Lo status dei giudici tributari

Nell'ordinamento tedesco si parla, non tanto di “giurisdizioni speciali”, ma di “giurisdizioni specializzate”. Sebbene esistano, accanto ai tribunali ordinari (*ordentliche Gerichtsbarkeit*), corti specializzate in diritto del lavoro (*Arbeitsgerichte*), diritto della previdenza sociale (*Sozialgerichte*), diritto amministrativo (*Verwaltungsgerichte*) e diritto tributario (*Finanzgerichte*), l'accesso alla magistratura rimane unico (in un contesto in cui alla magistratura non si accede con la nostra formula del “concorso”⁶) e i giudici di tutte le

² Il Tribunale federale del lavoro e il Tribunale sociale federale, di contro, fanno capo al Ministero del lavoro e degli affari sociali. La competenza organizzativa del Ministero della giustizia non si rinviene in una legge, ma è stata decisa con un atto interno del governo (*Organisationserlaß des Bundeskanzlers* del 15.11.1969): cfr. H.R. KÜLZ, in *Deutsche Richterzeitung*, 1970, 49 ss.

³ Consultabile online: <https://www.gesetze-im-internet.de/fgo/>.

⁴ Consultabile online: <https://www.gesetze-im-internet.de/drigh/>.

⁵ Consultabile online: <https://www.gesetze-im-internet.de/gvg/>.

⁶ I requisiti posti in via generale dal § 9 DRiG consistono nel superamento del primo e secondo esame giuridico di Stato e dell'assolvimento del periodo di praticantato (*Referendariat*). Ulteriori requisiti sono poi posti dalla legislazione di ciascun *Land*. Vengono nella prassi nominati giudici o pubblici ministeri coloro che hanno ottenuto i migliori punteggi al “secondo esame giuridico di Stato” (tipicamente il miglior decimo percentile). Cfr. F. WITTECK, *German Judicial Self-*

giurisdizioni godono tutti del medesimo *status*, che trova la sua disciplina al livello di legge ordinaria soprattutto nel DRiG⁷. Non vi è quindi alcuna differenza nello *status* tra giudici ordinari e giudici tributari, e tutti i giudici, a qualunque ramo appartengano, godono delle medesime garanzie di indipendenza.

3. Le garanzie dell'indipendenza dei giudici in Germania: quadro generale

La Legge fondamentale (LF) agli artt. 95, 97 e 98 garantisce l'indipendenza e regola in modo piuttosto dettagliato lo *status* giuridico dei giudici.

Il principio dell'indipendenza dei giudici si fonda in particolare sull'art. 97, comma 1, LF, ai sensi del quale “i giudici sono indipendenti e soggetti soltanto alla legge”⁸. Si suole distinguere a tal proposito tra una “indipendenza oggettiva” (*sachliche Unabhängigkeit*) e una “indipendenza personale” (*persönliche Unabhängigkeit*)⁹. L'indipendenza oggettiva sarebbe quella che in Italia è conosciuta come “indipendenza esterna” della magistratura, e coincide cioè con la

Government – Institutions and Constraints, in *German Law Journal*, 7/2018 (*special issue*), 1932 ss.(1948), consultabile online: <https://doi.org/10.1017/S2071832200023282>. Sull'accesso alla magistratura in generale: P. WYSK, *Die Rechtsprechung*, in K. STERN, H. SODAN, M. MÖSTL (a cura di), *Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, 2. ed., 2022, vol. 2, § 51, Rn. 37 ss. (733 ss.).

⁷ Quelle menzionate sopra sono le cinque giurisdizioni specializzate “necessarie” previste dall'art. 95 LF. L'art. 96 LF prevede inoltre ulteriori giurisdizioni specializzate che possono essere facoltativamente istituite dalla Federazione. Il legislatore federale ha fatto uso di questa facoltà per istituire il Tribunale federale dei brevetti (*Bundespapentgericht*). In origine, l'art. 95 prevedeva un “Tribunale supremo della Federazione”, che però non è mai stato istituito; la sua attuale versione si deve alla revisione costituzionale del 1968 (BGBl. I, 657).

⁸ Si legga inoltre il secondo comma:

«I giudici di carriera collocati a titolo definitivo nei ruoli non possono contro il loro volere essere rimossi prima della scadenza del loro periodo di servizio, o sospesi dal loro ufficio a tempo indeterminato o temporaneamente, o essere trasferiti in altra sede, se non in forza di una decisione giudiziaria e per i motivi e con le forme stabiliti dalle leggi. La legislazione può fissare limiti d'età, al cui raggiungimento i giudici nominati a vita sono collocati a riposo. In caso di modifica dell'ordinamento dei tribunali o delle loro circoscrizioni, i giudici possono essere trasferiti presso altro tribunale o rimossi dal loro incarico, ma solo a condizione della conservazione dell'intero stipendio».

⁹ Per una trattazione estesa si rinvia a: H. SCHULZE-FIELITZ, *Art. 97*, in H. DREIER (a cura di), *Grundgesetz Kommentar*, 3. ed., Mohr Siebeck, Tübingen, 2018, vol. 3, 619 ss.; D. WILKE, *Die rechtsprechende Gewalt*, in J. ISENSEE, P. KIRCHHOF (a cura di), *Handbuch des Staatsrechts*, vol. 5, C.F. Müller, Heidelberg, 2007, § 112 (633 ss.); H. SODAN, *Der Status des Richters*, in *ivi*, § 113 (681 ss.); P. WYSK, *Die Rechtsprechung*, cit., 717 ss.

sola soggezione alla legge e con l'assenza di ogni interferenza da parte di altri poteri dello Stato, in primo luogo da parte di quello esecutivo. Essa viene assicurata anche grazie al regime di incompatibilità previsto dal § 4 DRiG. L'indipendenza personale corrisponde invece grosso modo alla nostra "indipendenza interna": mira a tutelare il singolo giudice da ogni possibile conseguenza negativa legata alla sua attività giurisdizionale e coincide quindi con le garanzie predisposte in favore del singolo giudice (in primo luogo l'inamovibilità). Da questi principi discende anche la distinzione tra giudice e funzionario pubblico (*Beamter*) che si suole fare nel diritto pubblico tedesco¹⁰.

In Germania non esiste un organo di autogoverno della magistratura ordinaria analogo al nostro CSM¹¹. La competenza in materia di amministrazione e organizzazione degli uffici giudiziari è invece ripartita tra una pluralità di organi diversi¹².

In primo luogo, la competenza è suddivisa tra Federazione e *Länder*. In linea di principio sono i *Länder* i soggetti competenti per l'amministrazione della giustizia (così si desume dall'art. 30 LF, in combinato con l'assenza di una potestà federale in materia). La Federazione ha comunque una competenza "concorrente" in materia di riparto tra diverse giurisdizioni (cfr. art. 74, comma 1, n. 1, LF) e mantiene ovviamente la competenza esclusiva sull'ordinamento delle magistrature supreme federali.

In ogni tribunale è presente un *Präsidium*, composto dal presidente del tribunale e da altri membri eletti tra i giudici del tribunale, che si occupa di definire i criteri per la distribuzione degli affari (*Geschäftsverteilung*). Si vedano i §§ 21a-21j GVG.

Tutti i giudici eleggono due organi rappresentativi, i "consigli giudiziari" (*Richterräte*) e i "consigli di presidenza" (*Präsidialräte*). Le competenze di questi organi variano a seconda dei *Länder*, ma si può dire in linea di massima che i "consigli di presidenza" decidono su nomine (salve quelle riservate alle "commissioni per l'elezione dei giudici", su cui comunque possono essere chiamati a rendere pareri: cfr. *infra*) e progressioni di carriera, mentre i "consigli giudiziari" si occupano di tutte le altre questioni attinenti allo *status* e alla vita

¹⁰ Cfr. per tutti: H. SODAN, *Der Status des Richters*, cit., Rn. 10.

¹¹ Per un approfondito confronto tra sistema italiano e sistema tedesco: M. MINKNER, *Die Gerichtsverwaltung in Deutschland und Italien. Demokratische versus technische Legitimation*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2015.

¹² Cfr. in inglese: F. WITTECK, *German Judicial Self-Government – Institutions and Constraints*, cit., *passim*.

professionale dei giudici, e sono concepiti secondo la generale logica della cogestione (*Mitbestimmung*), e cioè della partecipazione dei lavoratori ai processi decisionali all'interno delle aziende/strutture in cui sono attivi.

Gli organi dai poteri più rilevanti sono tuttavia i *Richterwahlausschüße*, (“commissioni per le elezioni dei giudici”), previsti direttamente dalla Legge fondamentale. L'art. 95, comma 2, LF prevede che i giudici delle cinque supreme magistrature federali siano nominati da una apposita commissione formata per metà da membri del *Bundestag* e per metà dai competenti ministri dei *Länder* (32 membri in totale). L'art. 98, comma 4, LF prevede che i *Länder* possano istituire organi analoghi per la nomina dei giudici di livello infrafederale. Attualmente nove dei sedici *Länder* (Amburgo, Assia, Baden-Württemberg, Berlino, Brandeburgo, Brema, Renania-Palatinato, Schleswig-Holstein, Turingia) hanno istituito dei *Richterwahlausschüße*. Il modello della commissione “mista” mira a superare il vecchio sistema della esclusiva competenza governativa delle nomine dei giudici che, nell'ottica dei costituenti tedeschi, aveva contribuito alla compiacenza della magistratura nei confronti del regime nazionalsocialista¹³.

La composizione e le prerogative di queste commissioni al livello dei *Länder* variano in modo molto sensibile, e si combinano in modo diverso con le competenze dei consigli di presidenza. Ad ogni modo, sono di solito composti per la maggior parte da membri di nomina parlamentare e per la restante parte da membri eletti dai giudici (in alcuni *Länder* è presente pure un rappresentante del foro). Solo in un caso, quello del Baden-Württemberg, la commissione è composta da una maggioranza di membri eletti dai giudici (15 membri, di cui 8 eletti dai giudici), ma le sue prerogative sono molto ridotte, visto che interviene solo in caso di mancata intesa (sulla nomina o sulla promozione di un giudice) tra consiglio di presidenza competente e ministro della giustizia. In Renania Settentrionale – Vestfalia, il *Land* più popoloso, non è presente una commissione per l'elezione dei giudici, e la costituzione del *Land* prevede semplicemente che sia il governo del *Land*, o un suo delegato, a nominarli (cfr. art. 58). La facoltà è esercitata dal ministro della giustizia e di frequente ulteriormente delegata ai presidenti delle corti superiori, secondo un modello che nella prassi è di pura cooptazione (i presidenti si avvalgono a loro volta di commissioni di giudici in servizio presso le stesse corti)¹⁴. Il ministro continua, tuttavia, a esercitare i suoi

¹³ Cfr. P. WYSK, *Die Rechtsprechung*, cit., Rn. 41 (734).

¹⁴ Si veda ancora F. WITTECK, *German Judicial Self-Government – Institutions and Constraints*, cit., 1940. La dottrina maggioritaria tedesca ritiene costituzionalmente illegittimo, per mancanza di legittimazione democratica, il modello della cooptazione: cfr. ad es.: E.-W.

poteri di nomina con riferimento ai presidenti delle corti superiori, anche se è sempre presente una procedura selettiva e la discrezionalità del ministro incontra diversi vincoli di ordine procedurale¹⁵. Si deve ad ogni modo tenere presente che tutti i giudici di prima nomina sono scelti, o per consuetudine o per espressa disposizione di legge del *Land*, tra coloro che hanno ottenuto i migliori punteggi nel “secondo esame giuridico di Stato”, cosicché la discrezionalità in questo caso è nella pratica molto ridotta (a decidere chi sarà giudice non è tanto il ministro o la commissione con il formale potere di nomina, quanto il punteggio dell’esame di Stato)¹⁶.

Infine, vi sono i “tribunali di servizio” (*Dienstgerichte*), organi giudiziari competenti a irrogare sanzioni disciplinari, e comunque a decidere su ricorsi presentati contro ogni misura personale disposta nei confronti di giudici (cfr. §§ 62 e 78 DRiG). Ai sensi del DRiG (§ 77) in ogni *Land*, presso un tribunale, è istituito un *Dienstgericht*, composto da tre membri provenienti dall’ordine giudiziario. Avverso le decisioni dei *Dienstgerichte* dei *Länder* può essere proposto appello davanti dal *Dienstgericht* della Federazione, istituito presso la Corte di giustizia federale. Nel tribunale di servizio federale due dei cinque membri (“membri non permanenti”) devono provenire dalla giurisdizione di appartenenza del giudice sottoposto al procedimento.

4. Le peculiarità della giustizia tributaria, con particolare riferimento alla Corte federale delle finanze

Come già notato, non sussiste alcuna differenza nello *status* tra giudici tributari e giudici di altre giurisdizioni. Tutti gli istituti sopra menzionati valgono

BÖCKENFÖRDE, *Verfassungsfragen der Richterwahl. Dargestellt anhand der Gesetzentwürfe zur Einführung der Richterwahl in Nordrhein-Westfalen*, Duncker & Humblot, Berlin, 1998, 80 ss.

¹⁵ Va segnalato il recentissimo caso della nomina della presidente del Tribunale amministrativo superiore (*Oberverwaltungsgericht*) del *Land* Renania Settentrionale – Vestfalia, che è stata annullata dal tribunale amministrativo di Düsseldorf per vizi procedurali: *Verwaltungsgericht Düsseldorf*, 17.10.2023, 13 L 1593/23, consultabile online: https://www.justiz.nrw/nrwe/ovgs/vg_duesseldorf/j2023/13_L_1593_23_Beschluss_20231017.html

¹⁶ Così, ad es., nella Renania Settentrionale – Vestfalia un decreto ministeriale ha stabilito un punteggio minimo di 7,76 punti (*Erlass vom 29.06.1999, 2201 - I.A 86*). Va altresì tenuto presente come dato di fatto che in Germania coloro che hanno ottenuto un punteggio elevato nell’esame giuridico di Stato ricevono offerte di lavoro da studi legali con retribuzioni sensibilmente più elevate rispetto a quelle previste per i magistrati.

indistintamente per tutte le giurisdizioni, anche se in ciascuna di esse possono essere declinati con alcune lievi differenze.

Per quanto attiene ai *Finanzgerichte*, si tratta di questione rimessa alla legislazione dei *Länder*.

Per quanto attiene al *Bundesfinanzhof*¹⁷, il *Präsidium* è costituito secondo le regole generali contenute nei §§ 21a ss. GVG (cui fa rinvio il § 4 FGO), e cioè dal presidente e otto altri giudici eletti dai giudici tributari federali. Sempre secondo quanto previsto dal GVG, il *Präsidium* si occupa principalmente della ripartizione degli affari e dell'assegnazione dei giudici alle varie sezioni. Il consiglio di presidenza invece si compone, ai sensi del § 54, comma 1, n. 2 DRiG, del presidente, di un suo vicario da lui nominato, di un membro scelto in seno al *Präsidium* e di due ulteriori membri eletti. Le competenze dei consigli di presidenza delle supreme magistrature federali sono stabilite ai §§ 55-57 DRiG, e consistono soprattutto nella prerogativa di rendere pareri su nomine e trasferimenti dei giudici della Corte (nel caso di nomina di giudici i pareri sono resi ovviamente al *Richterwahlausschuss* federale)¹⁸. Anche i consigli giudiziari delle corti federali sono disciplinati in via generale dal DRiG (§§ 49-53). Nel caso del *Bundesfinanzhof*, il consiglio giudiziario si compone di tre giudici eletti. I consigli giudiziari delle corti federali sono competenti per questioni organizzative minori attinenti alla gestione del personale (ad es.: pianificazione delle ferie). Competente, infine, in materia disciplinare è il *Dienstgericht des Bundes*, il "Tribunale di servizio della Federazione" (cfr. §§ 61 ss. DRiG), che, quando è chiamato a giudicare su di un giudice tributario federale, si compone di un presidente e due membri provenienti dalla Corte di giustizia federale (scelti dal *Präsidium* della Corte di giustizia) e due ulteriori membri provenienti dal *Bundesfinanzhof* (scelti dal *Präsidium* del *Bundesfinanzhof*).

¹⁷ Più nel dettaglio sull'amministrazione interna delle corti federali: F. WITTECK, *Die Verwaltung der Dritten Gewalt*, Mohr Siebeck, Tübingen, 2006, 282 ss.

¹⁸ Per un caso in cui un giudice è stato nominato nonostante il parere contrario del consiglio di presidenza della corte federale coinvolta: OVG Schleswig, in *NJW* 2001, 3495 (caso *Nešković*).

REGNO UNITO

di Raffaele Felicetti

1. La giurisdizione in materia tributaria

Nell'ordinamento del Regno Unito, la giurisdizione tributaria non è inquadrata come giurisdizione speciale ma è, piuttosto, parte integrante di quella ordinaria, essendo affidata a una sezione (*chamber*) specializzata¹. Con il *Tribunals, Courts and Enforcement Act 2007* (nel prosieguo, l'«*Act*») si sono istituiti due nuovi *tribunals*, che affiancano le tradizionali *courts* con competenza in materia civile e penale (ad es., per il primo grado, rispettivamente la *County Court* e la *Magistrates' Court* o, per i reati più gravi, la *Crown Court*). L'intervento normativo è stato motivato dall'intenzione di razionalizzare e semplificare la giurisdizione².

Con l'«*Act*» si sono dunque introdotti un *First-tier Tribunal* e un *Upper Tribunal*³. Al primo è affidata la giurisdizione di primo grado, mentre al secondo sono affidate principalmente (ma non esclusivamente) funzioni di giudice

¹ V. anche J. KLAMET, N. HERRMANN, *Tax Courts*, Max Planck Encyclopedia of Comparative Constitutional Law, 2019.

² Si v. le *Explanatory Notes*, di accompagnamento all'«*Act*», *Summary* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/notes/division/3/1>) (“*The policy intention underlying Part 1 of the Act is to create a new, simplified statutory framework for tribunals, bringing existing tribunal jurisdictions together and providing a structure for new jurisdictions and new appeal rights*”) e *The new tribunals* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/notes/division/3/2/1>) (“*The Government's response to Sir Andrew Leggatt's recommended single tribunal system is to create two new, generic tribunals, the First-tier Tribunal and the Upper Tribunal, into which existing tribunal jurisdictions can be transferred. The Upper Tribunal is primarily, but not exclusively, an appellate tribunal from the First-tier Tribunal.*”).

³ *Section 3* dell'«*Act*» (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/section/3>).

dell'appello rispetto alle decisioni del *First-tier Tribunal*⁴. L'obiettivo del legislatore del 2007 è quindi stato quello di costituire due *tribunals*, in grado di assumere, se previsto, qualsiasi giurisdizione esistente o di nuova attribuzione: pertanto, se il Parlamento dovesse decidere di istituire una nuova giurisdizione, non dovrà creare un nuovo tribunale *ad hoc*⁵, ma potrà assegnare le relative funzioni, secondo le rispettive competenze, al *First-tier Tribunal* e all'*Upper Tribunal*.

La particolare flessibilità dei *tribunals* è possibile grazie alla loro articolazione in *chambers*, prevista espressamente dall'*Act*. La sua *section 7*⁶ demanda infatti a un *order* del *Lord Chancellor*⁷, da adottare di concerto con il *Senior President of Tribunals*, la possibilità di prevedere l'istituzione di *chambers* nel *First-tier Tribunal* e nell'*Upper Tribunal*. Le *chambers* rappresentano, quindi, delle articolazioni che, nella sostanza, sono sovrapponibili alle sezioni specializzate dell'ordinamento italiano.

L'*Order* è stato adottato nel 2010⁸. Con tale provvedimento si è optato per l'articolazione in *chambers*. In base alle disposizioni dell'*order*, il *First-tier Tribunal* è articolato in sette sezioni⁹, di cui una è rappresentata dalla *Tax Chamber*¹⁰. L'*Upper Tribunal* è invece articolato in quattro sezioni e, anche in tal caso, si è prevista una *chamber ad hoc* per le questioni tributarie (la *Tax and Chancery Chamber*)¹¹.

La giurisdizione della *Tax Chamber* del *First-tier Tribunal* è delineata – sia in negativo, sia in positivo – dallo stesso *Order*. In particolare, alla *chamber* è conferita giurisdizione su tutte le questioni – ad eccezione, da un lato, di quelle attribuite alla *Social Entitlement Chamber*¹² e, dall'altro, di quelle assegnate alla *Tax and Chancery Chamber* dell'*Upper Tribunal*, su cui v. *infra* – che riguardano un ricorso, una domanda o qualsiasi altro procedimento avente ad oggetto: (i) una funzione o un potere del *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*

⁴ *Explanatory Note Section 3: The First-tier Tribunal and the Upper Tribunal* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/notes/division/3/3/5>).

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Section 7* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/section/7>).

⁷ Il *Lord Chancellor* è nominato dal Re, su proposta del *Prime Minister*.

⁸ Cfr. il *The First-tier Tribunal and Upper Tribunal (Chambers) Order 2010* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/contents>) (nel prosieguo, l'«*Order*»).

⁹ *Section 2* dell'*Order* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/2>).

¹⁰ *Section 2(e)* dell'*Order* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/2>).

¹¹ *Section 9(d)* dell'*Order* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/9>).

¹² Su cui si v. la *section 6* dell'*Order* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/6>).

o di un ufficiale del *Revenue and Customs*, (ii) l'esercizio, da parte della *Serious Organised Crime Agency* e nell'ambito del suo specifico mandato, di funzioni in materia tributaria (*general revenue functions* e *revenue inheritance tax functions*¹³), (iii) l'esercizio, da parte del *Director of Border Revenue*, delle funzioni in materia di dazi doganali ai sensi del *Borders, Citizenship and Revenue Act 2009*¹⁴, (iv) l'esercizio di funzioni da parte del *Compliance Officer for the Independent Parliamentary Standards Authority*; infine, (v) l'esercizio di funzioni da parte della *Welsh Revenue Authority* (che ha competenze fiscali in Galles).

Si tratta, quindi, di una competenza trasversale e quasi generalizzata, che include la quasi totalità delle questioni tributarie. Tale ampiezza di competenza si riflette inevitabilmente su quella attribuita alla *Tax and Chancery Chamber* dell'*Upper Tribunal*, la cui giurisdizione – che trascende quella meramente tributaria (cfr. *infra*), in ragione del fatto che la sezione è una *Tax and Chancery Chamber* – è delineata dalla *section 13* dell'*Order*. Con riferimento ai profili tributari, la funzione della *Chamber* si esaurisce, essenzialmente, in quella di giudice di appello per l'impugnazione delle decisioni rese in primo grado dalla *Tax Chamber* del *First-tier Tribunal*¹⁵. Alla *Chamber* sono poi attribuite altre competenze, tra cui, per esempio, quella di decidere sui ricorsi relativi a (i) una decisione della *Financial Conduct Authority* o della *Prudential Regulation Authority*; (ii) una decisione della banca centrale inglese; (iii) una decisione relativa alla valutazione di un indennizzo o di un corrispettivo ai sensi del *Banking (Special Provisions) Act 2008*; (iv) alcune controversie in materia di risoluzione bancaria¹⁶.

In sintesi, dunque, la *Tax Chamber* del *First-tier Tribunal* funge da giudice di primo grado per le questioni in materia tributaria; sulle impugnazioni delle sue decisioni decide la *Tax and Chancery Chamber* dell'*Upper Tribunal*. La giurisdizione tributaria perde la sua specializzazione in caso di impugnazione di una pronuncia della *Tax and Chancery Chamber* dell'*Upper Tribunal*: su queste

¹³ Su cui si v. la *section 323* del *Proceeds of Crime Act 2002* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2002/29/section/323>).

¹⁴ Si v. la *section 7* del *Borders, Citizenship and Revenue Act 2009* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/11/section/7>).

¹⁵ *Section 13(1)(a)* dell'*Order* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/13>).

¹⁶ *Section 13(1)* lett. (b) e ss. dell'*Order* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/13>).

decide, infatti, la *Court of Appeal* e, in caso di ulteriore impugnazione, la *Supreme Court*¹⁷.

Occorre peraltro sottolineare due aspetti. Il primo attiene al carattere meramente opzionale dell'articolazione in *Chambers*. Come evidenziato, infatti, l'*Act* si limita a prevedere una mera facoltà (“*may*”) del *Lord Chancellor* di adottare un *order* per istituire le *Chambers*. La seconda considerazione riguarda il carattere dinamico delle *Chambers*: la specifica articolazione in *Chambers* è successibile di mutare, nel senso che successivi *orders* possono aggiungere ulteriori *Chambers*, eliminare una o più di quelle esistenti e/o modificare le loro competenze¹⁸. Peraltro, non essendo le *Chambers* espressamente istituite con legge ordinaria, ma con un *order*, eventuali operazioni di modifica risultano senz'altro più snelle e meno onerose dal punto di vista procedurale. Ne consegue che, sebbene una modifica in tal senso appaia improbabile, almeno nel prossimo futuro, un atto normativo di rango secondario potrebbe modificare le competenze della *Tax Chamber* e della *Tax and Chancery Chamber* o, eventualmente, disporre l'abrogazione, con conseguente riassorbimento della giurisdizione tributaria in quella ordinaria “pura”.

2. La composizione delle *Chambers* e lo *status* dei “giudici tributari”

In ragione della loro appartenenza alla magistratura ordinaria, i giudici che siedono nelle *Chambers* tributarie non godono di un trattamento diverso rispetto a quello riconosciuto agli altri giudici. L'*iter* per la nomina, nonché lo *status* e, più in generale, il trattamento dei giudici tributari sono quindi delineati facendo riferimento alla disciplina generale dettata per i giudici *First-tier Tribunal* e l'*Upper Tribunal*.

¹⁷ Una tabella riassuntiva del sistema delle *Courts* e dei *Tribunals* in Regno Unito, ivi inclusa la giurisdizione tributaria, è riportata sul sito *Courts and Tribunals Judiciary* (<https://www.judiciary.uk/structure-of-courts-and-tribunals-system/>).

¹⁸ Ad esempio, nel 2013, si è introdotta, con un altro *order*, la *Property Chamber*. Cfr. il *The First-tier Tribunal and Upper Tribunal (Chambers) (Amendment) Order 2013* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2013/1187/contents/made>) che ha modificato l'*Order* aggiungendo, alla sua *section* 2, la lettera cc) (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2010/2655/article/2>).

2.1. I requisiti soggettivi

La nomina dei giudici del *First-tier Tribunal* (ivi inclusa quella dei giudici tributari) spetta al *Senior President of Tribunals*¹⁹. Il potere, inizialmente conferito al *Lord Chancellor*, è stato trasferito al *Senior President of Tribunals* per rafforzare l'indipendenza dei giudici in sede di nomina²⁰.

Può essere nominato giudice soltanto chi (i) sia un *solicitor* o un *barrister* da almeno 5 anni (c.d. *judicial-appointment eligibility condition*²¹), (ii) abbia la qualifica di *advocate* o *solicitor* in Scozia da almeno 5 anni, (iii) abbia la qualifica di *solicitor* o *barrister* in Irlanda del Nord da almeno 5 anni, o (iv) pur in mancanza di tali requisiti, abbia maturato, a giudizio del *Senior President of Tribunals*, un'esperienza giuridica significativa tale da renderlo idoneo a ricoprire l'incarico²². La nomina a giudice dell'*Upper Tribunal* spetta invece alla Corona, su indicazione del *Lord Chancellor*. I requisiti coincidono con quelli previsti per i giudici del *First-tier Tribunal*, ma il lasso di tempo che dev'essere trascorso dall'ottenimento della qualifica è innalzato da cinque a sette anni con riferimento ai requisiti di cui ai numeri (i), (ii) e (iii) sopra richiamati²³.

Si segnala infine che il Governo ha recentemente predisposto uno *statutory instrument*²⁴ per novellare il *Judicial Appointments Order 2008*²⁵ e prevedere tra le qualifiche sufficienti a rivestire il ruolo di giudice dell'*Upper Tribunal* – e dunque anche dei giudici che siedono nella *Tax and Chancery Chamber* – anche il titolo di *lawyer* ottenuto in seguito al completamento della *Professional Qualification* rilasciata dal *Chartered Institute of Legal Executive (CILEX)*.

¹⁹ Il *Senior President of Tribunals* è nominato dalla Re. Sul *Senior President of Tribunals* si v. la *Section 2* dell'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/section/2>).

²⁰ La modifica è avvenuta ad opera del *Crime and Courts Act 2013* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/22/contents>). Per un'analisi del trasferimento di competenza e del processo di nomina, v. G. GEE et al., *Judicial appointments*, in *The Politics of Judicial Independence in the UK's Changing Constitution*, 2015, pp. 159 ss.

²¹ Cfr. la *section 50* dell'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/section/50>).

²² *Section 1* della *Schedule 2* all'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/2>).

²³ *Section 1* della *Schedule 3* all'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/3>).

²⁴ *The Judicial Appointments (Amendment) Order 2023* (https://www.legislation.gov.uk/uksi/2023/720/pdfs/uksi_20230720_en.pdf),

²⁵ *The Judicial Appointments Order 2008* (<https://www.legislation.gov.uk/uksi/2008/2995/contents/made>).

L'obiettivo del Governo è quello di incrementare la diversità dei magistrati²⁶: il CILEX può rilasciare la qualifica anche a chi non sia in possesso di una laurea in materie giuridiche e, secondo il Governo, la modifica contribuirà ad aumentare il numero di ruoli giudiziari cui possano candidarsi i professionisti legali provenienti da gruppi attualmente sottorappresentati.

2.2. L'indipendenza

Anche per quel che attiene alla loro indipendenza, sia interna che esterna, i “giudici tributari” non godono di tutele rafforzate rispetto a quelle riconosciute agli altri magistrati²⁷. L'indipendenza interna si fonda in larga misura sulla previsione generale dell'inamovibilità, la quale, però, varia in base alla struttura retributiva, che per tutti i giudici del *First-tier Tribunal* e dell'*Upper Tribunal*, inclusi quelli tributari, è fissata dal *Lord Chancellor*²⁸. In particolare, i *terms of appointment* del magistrato del *First-tier Tribunal* o dell'*Upper Tribunal* possono prevedere una retribuzione fissa (*salary*) oppure un'indennità, in genere correlata alle cause trattate (*fee-based*). Nel primo caso, il magistrato può essere rimosso esclusivamente dal *Lord Chancellor* e soltanto qualora ricorra un caso di incapacità oppure di condotta repressibile (*inability or misbehaviour*)²⁹. Nel secondo caso, invece, la rimozione è possibile, non solo in caso di *inability or misbehaviour*, ma anche al ricorrere di una delle circostanze che possono essere previste dai *terms of appointment*³⁰.

²⁶ MINISTRY OF JUSTICE, *Thousands more can apply to become judges under plans to expand diversity*, 11 maggio 2023 (<https://www.gov.uk/government/news/thousands-more-can-apply-to-become-judges-under-plans-to-expand-diversity>).

²⁷ Per una discussione su alcuni profili relativi all'indipendenza, specie in seguito all'entrata in vigore del *Constitutional Reform Act 2005*, cfr. R. BENWELL, O. GAY, *The Separation of Powers, House Of Commons Library* SN/PC/06053 (<https://researchbriefings.files.parliament.uk/documents/SN06053/SN06053.pdf>). Si v. anche G. GEE et al., *The Politics of Judicial Independence in the UK's Changing Constitution*, 2015.

²⁸ Si v. per il *First-tier Tribunal* la *section 5(2)* della *Schedule 2* all'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/2>) e per l'*Upper Tribunal* la *section 5(2)* della *Schedule 3* dell'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/3>).

²⁹ Si v. per il *First-tier Tribunal* la *section section 4(2)* della *Schedule 2* all'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/2>) e per l'*Upper Tribunal* la *section 4(2)* della *Schedule 3* dell'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/3>).

³⁰ Si v. per il *First-tier Tribunal* la *section 4(2A)(b)(ii)* della *Schedule 2* all'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/2>) e per l'*Upper Tribunal* la *section 4(2A)(b)(ii)* della *Schedule 3* dell'Act (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/schedule/3>).

L'indipendenza esterna è invece garantita, ponendo un particolare accento sull'obiettivo di prevenire influenze politiche, dal *Constitutional Reform Act 2005*³¹, la cui *section 3* è stata modificata dall'*Act*³² per estendere, anche ai giudici del *First-tier Tribunal* e dell'*Upper Tribunal*, i presidi di indipendenza già previsti per gli altri magistrati. Si prevede, in particolare, un obbligo in capo al *Lord Chancellor*, ai Ministri e a tutti coloro che svolgono funzioni relative all'amministrazione della giustizia di garantire e promuovere l'indipendenza della magistratura³³ e un contemporaneo divieto di influenzare in qualsiasi modo le decisioni giudiziarie³⁴. La protezione dell'indipendenza dei giudici è per il *Lord Chancellor* un vero e proprio obbligo trasversale che deve permeare tutto il suo operato³⁵.

L'indipendenza esterna – e, in particolare, quella dalle influenze politiche – è rafforzata dalla tradizionale *sub judice rule*, applicabile anche ai giudici tributari. La regola, derivata dalla *common law* e oggi formalizzata negli *Standing Orders* della *House of Commons*³⁶, pone un divieto di fare riferimento nelle mozioni, nei dibattiti e nelle discussioni parlamentari a casi pendenti dinanzi a un giudice³⁷.

Un ulteriore presidio per l'indipendenza della magistratura è rappresentato dalla attribuzione di alcune competenze al *Lord Chief of Justice* (oggi *Lady Chief of Justice*), che è *Head of the Judiciary of England and Wales* e *President of the Courts of England and Wales*. Al *Lord Chief of Justice* sono infatti attribuiti delicati compiti, molti dei quali orientati a rafforzare il grado di indipendenza dei giudici. In particolare, oltre a rappresentare le opinioni dei giudici e dei magistrati

³¹ *Section 3* del *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/3>).

³² *Section 1* dell'*Act* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/15/section/1>).

³³ *Section 3(1)* del *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/3>).

³⁴ *Section 3(5)* del *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/3>).

³⁵ *Section 3(6)(a)* del *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/3>).

³⁶ Cfr. *House of Commons, Standing Orders - Public Business 2023* (<https://publications.parliament.uk/pa/cm5803/cmstords/so-1932-23102023/so-2023i.pdf>), *rule 44A* e *Resolution of 15 November 2001 – Matters sub judice* (Appendix).

³⁷ Per un approfondimento della regola si v. anche R. KELLY, *The sub judice rule, House of Commons Library* SN/PC/1141, 31 luglio 2007 (<https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/sn01141/>).

di Inghilterra e Galles presso il Parlamento e il Governo³⁸, il *Lord Chief of Justice* è incaricato di curare la formazione dei giudici³⁹, decidere sulle loro assegnazioni⁴⁰ e concordare con il Governo l'attribuzione delle risorse alla magistratura⁴¹ (queste vengono poi effettivamente assegnate dal *Lord Chancellor*).

Il *Lord Chief of Justice*, infine, condivide con il *Lord Chancellor* la responsabilità in materia di procedimenti disciplinari dei giudici. A tal fine sono supportati dal *Judicial Conduct Investigations Office* (JCIO)⁴², composto da *officials* nominati dal *Lord Chancellor* con l'accordo del *Lord President of the Court of Session* e del *Lord Chief Justice of Northern Ireland*, oltre che dello stesso del *Lord Chief Justice*.

³⁸ Section 7(2)(a) *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/7>).

³⁹ Section 7(2)(b) *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/7>).

⁴⁰ Section 7(2)(c) *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/7>).

⁴¹ Section 7(2)(b) *Constitutional Reform Act 2005* (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/4/section/7>).

⁴² Sulla disciplina si v. *The Judicial Discipline (Prescribed Procedures) Regulations 2023* (https://www.legislation.gov.uk/uksi/2023/1005/pdfs/uksi_20231005_en.pdf).

SPAGNA

di Carmen Guerrero Picó

1. Il modello spagnolo di risoluzione delle controversie tributarie

L'art. 117 della Costituzione spagnola del 1978 stabilisce, tra l'altro: che la giustizia è amministrata, in nome del Re, dai giudici e dai magistrati che fanno parte del potere giudiziario; che l'esercizio della potestà giurisdizionale spetta esclusivamente ai *juzgados* e ai tribunali stabiliti dalla legge; e che il principio di unità della giurisdizione è la base dell'organizzazione e del funzionamento dei tribunali. L'art. 9 della legge organica n. 6/1985, del 1° luglio, sul potere giudiziario, suddivide la giurisdizione ordinaria in quattro ordini: civile, penale, contenzioso-amministrativo e del lavoro. Non esiste una giurisdizione tributaria, né dei tribunali specializzati in questa materia.

I ricorsi avverso gli atti dell'amministrazione tributaria sono giudicati dagli organi della giurisdizione contenzioso-amministrativa, ma, in via preliminare, vi è l'obbligo di rivolgersi ai *Tribunales económico-administrativos* (nel prosieguo, TEA), che, nonostante il *nomen iuris*, sono organi amministrativi specializzati e contraddistinti dall'autonomia funzionale.

Poiché i TEA presentano caratteristiche che li avvicinano agli organi giurisdizionali, per un certo periodo, la Corte di giustizia dell'Unione europea li ha ritenuti giudici ai fini del rinvio pregiudiziale. Tuttavia, nel 2020 ha mutato di orientamento. La sentenza *Banco de Santander* ha dichiarato che i TEA non rispettano i criteri di terzietà e di indipendenza, divenuti nel frattempo più stringenti. Il cambio di orientamento ha dato nuova linfa all'ormai classico dibattito sulla riforma dei TEA e sul futuro della giustizia tributaria in Spagna, sull'assunto largamente condiviso¹ che il modello a «doppio filtro»,

¹ V., per tutti, J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo*, in *FiscalBlog*, del 30/01/2020, <http://fiscalblog.es/?p=5285>.

amministrativo e giudiziario, sia eccessivamente complesso e incongruente, sia privo di proporzionalità e non trovi equivalenti nel diritto comparato.

2. Il reclamo economico-amministrativo

2.1. Cenni sull'origine e sull'evoluzione

Il reclamo economico-amministrativo², disciplinato dagli artt. 226-249 della legge n. 58/2003, del 17 dicembre, *General Tributaria*³ (nel prosieguo, LGT), sostituisce, nell'ambito tributario, il ricorso gerarchico (*recurso de alzada*). È stato introdotto nell'ordinamento ad opera della *ley de bases* del 31 dicembre 1881, la c.d. legge Camacho, e veniva presentato dinanzi gli organi economico-amministrativi del *Ministerio de Hacienda* (prima monocratici e poi collegiali). Le decisioni potevano essere oggetto di revisione da parte del Consiglio di Stato e, dal 1904, dalla *sala* contenzioso-amministrativa del Tribunale supremo.

Oggi la decisione sui reclami economico-amministrativi spetta ai *Tribunales económico-administrativos*, istituiti nel 1924. La loro origine si lega dalla separazione tra gli organi amministrati incaricati della gestione tributaria in senso lato e quelli che decidono sui reclami.

Il sovraccarico di lavoro del Tribunale supremo che seguì all'approvazione della legge sulla giurisdizione contenzioso-amministrativa del 1956 portò, nel 1973, a prendere la decisione di imporre il reclamo avverso gli atti tributari dinanzi ai TEA prima di poter adire la giurisdizione contenzioso-amministrativa. Da quel momento, non vi sono stati cambiamenti strutturali rilevanti.

La natura giuridica dei TEA e degli organi che li hanno preceduto è stata a lungo oggetto delle riflessioni degli studiosi, che parlavano di una giurisdizione ritenuta di natura speciale oppure di una seconda istanza amministrativa

Per un'attenta disamina delle debolezze del modello in termini di efficacia e di equità, v., tra gli altri, J.M. LAGO MONTERO (dir.) *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

² Per ulteriori approfondimenti sull'origine e sull'evoluzione del reclamo economico-amministrativo e dei TEA v., per tutti, P.L. SERRERA CONTRERAS, *Lo Económico administrativo: historia y ámbito*, Università di Siviglia, Siviglia, 2016; J.A. ROZAS VALDÉS, *La administración de la justicia tributaria en España*, in *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 2020, 452, 35-74; e J.I. RUIZ TOLEDANO, *Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024*, in *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 487, 2023, 65-100.

³ La LGT è reperibile *on line* alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>.

privilegiata; il dibattito ha perso forza dopo l'approvazione della Costituzione, poiché questa attribuisce l'esercizio della potestà giurisdizionale unicamente ai tribunali.

Il Tribunale costituzionale è stato chiamato a pronunciarsi sull'obbligatorietà della via contenzioso-amministrativa, ritenuta da molti contraria al diritto fondamentale alla tutela giurisdizionale effettiva (art. 24, comma 1, Cost.) nella misura in cui ritarderebbe indebitamente l'accesso alla giurisdizione, in particolare nei casi in cui i TEA si dichiarano incompetenti perché il fulcro o il solo motivo del reclamo è l'asserita illegittimità delle disposizioni di una legge o di un regolamento.

Con la STC 275/2005, del 7 novembre, il Tribunale costituzionale ha dichiarato che: «[q]uesto requisito processuale, in senso stretto un onere procedurale per il ricorrente, è compatibile con l'art. 24, comma 1, Cost. perché, pur rendendo più difficile l'accesso alla giurisdizione ordinaria, che comunque non impedisce, risulta giustificato essenzialmente in ragione delle speciali funzioni e dei compiti affidati all'amministrazione dall'ordinamento costituzionale, nonché della finalità di tale requisito processuale, che consente all'amministrazione di essere messa a conoscenza del contenuto e del fondamento della pretesa, dandole l'opportunità di risolvere direttamente la controversia, evitando così l'accesso alla giurisdizione ed esonerando il ricorrente dalle spese processuali [necessarie] per vedere soddisfatta la sua pretesa» (FJ 4)⁴. Infatti, il procedimento economico-amministrativo⁵ si caratterizza per la gratuità e la semplicità; non si richiede che l'interessato sia assistito da un avvocato e da un *procurador* (con compiti di rappresentanza della parte).

2.2. I *Tribunales económico-administrativos*

Gli organi economico-amministrativi dell'amministrazione tributaria dello Stato⁶ sono: il *Tribunal económico-administrativo Central* (TEAC), i TEA regionali e locali, e la Sezione speciale per l'unificazione della giurisprudenza (art. 228, commi 2 e 3, LGT). Sono incardinati organicamente all'interno del

⁴ La pronuncia è reperibile *on line* alla pagina https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2005-20395.

⁵ Per una panoramica, v. la voce *Procedimiento económico-administrativo* (2023), in <https://guiasjuridicas.laley.es>.

⁶ Nelle Comunità autonome e nei grandi comuni esistono altri organi con funzioni equivalenti che decidono sui reclami riguardanti i tributi propri.

Ministerio de Hacienda y Función Pública, presso la *Secretaría de Estado de Hacienda*.

L'art. 228, comma 1, LGT garantisce la separazione tra i TEA e gli uffici dell'amministrazione tributaria incaricati della gestione, della riscossione e della liquidazione delle imposte. La disposizione così recita: «[l]a competenza a statuire sui reclami economico-amministrativi spetta in via esclusiva agli organi economico-amministrativi, i quali, nell'esercizio delle loro competenze, operano secondo un criterio di indipendenza funzionale»⁷.

Il TEAC, con sede a Madrid, è competente su tutto il territorio dello Stato e decide in unico grado sui reclami proposti avverso le decisioni adottate dagli organi centrali del *Ministerio de Hacienda y Función Pública*, delle Comunità e delle Città autonome (sui tributi ceduti dallo Stato). È altresì l'organo di appello delle decisioni dei TEA regionali (con sede nei capoluoghi delle Comunità autonome⁸) e dei TEA locali (con sede nelle Città autonome di Ceuta e Melilla), e decide sui ricorsi straordinari per l'omogeneizzazione degli orientamenti (art. 229 LGT).

Il presidente del TEAC è nominato e rimosso con regio decreto del Consiglio dei ministri, su proposta del *Ministro de Hacienda y Función Pública*, tra funzionari di riconosciuto prestigio in ambito tributario, e ha il grado di direttore generale del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Gli altri membri, nominati e rimossi seguendo la stessa procedura, sono reclutati tra i funzionari dei corpi indicati nei bandi⁹, e hanno il grado di direttori generali aggiunti del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Il segretario generale proviene dal corpo degli Avvocati dello Stato (dodicesima disposizione aggiuntiva della LGT e art. 29 del regio decreto n. 520/2005, del 13 maggio, recante il regolamento generale della LGT¹⁰). La legge non fissa la durata degli incarichi.

I TEA regionali e locali sono competenti in primo o in unico grado, a seconda dell'ammontare del reclamo, avverso le decisioni degli uffici regionali dell'amministrazione dello Stato o degli uffici ausiliari dell'amministrazione delle

⁷ Nello stesso senso, l'art. 29, comma 9 (sul TEAC), e l'art. 30, comma 12 (TEA regionali e locali), del regio decreto n. 520/2005, recante il regolamento generale della LGT, secondo cui questi «esercitano le loro funzioni «in totale indipendenza, e sotto la propria responsabilità».

⁸ Possono avere sezioni decentrate.

⁹ V. ad esempio, la *resolución* del 25 marzo 2022, *de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda y Función Pública, por la que se convoca la provisión de puestos de trabajo por el sistema de libre designación*, https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-5169.

¹⁰ Reperibile *on line* alla pagina <https://www.boe.es/eli/es/rd/2005/05/13/520/con>.

Comunità autonome. Il presidente ed i membri sono nominati e rimossi dal Ministro dell'Economia e delle Finanze tra i funzionari dei corpi elencati nei bandi e, anche in questo caso, il segretario è un avvocato dello Stato (art. 30 del regio decreto n. 520/2005, recante il regolamento della LGT).

L'art. 243 LGT dispone che il Direttore generale dei tributi del Ministero dell'Economia e delle Finanze può proporre un ricorso straordinario per l'unificazione della giurisprudenza avverso le decisioni in materia tributaria pronunciate dal TEAC, nel caso in cui sia in disaccordo con il loro contenuto. Il ricorso è deciso, a maggioranza¹¹, dalla Sezione speciale per l'unificazione della giurisprudenza, composta dal presidente del TEAC (che la presiede), da tre membri del TEAC, dal Direttore generale dei tributi del Ministero dell'Economia e delle Finanze, dal Direttore generale dell'Agenzia di Stato dell'amministrazione tributaria, dal Direttore generale o dal direttore del dipartimento dell'agenzia da cui dipende funzionalmente l'organo autore dell'atto, nonché dal presidente del Consiglio per la difesa dei contribuenti. Le decisioni creano un precedente vincolante per i TEA.

Al 31 dicembre 2022, risultavano in servizio presso i TEA 686 persone, di cui 666 funzionari e 20 lavoratori a contratto¹².

2.3. L'indipendenza dei TEA nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea

2.3.1. Il riconoscimento iniziale dei TEA quali giudici del rinvio

Nonostante la funzione originaria dei TEA fosse quella di effettuare la revisione degli atti tributari per migliorare la qualità dell'operato dell'amministrazione, sembrano avere assunto la forma di una giurisdizione specializzata con un profilo «stravagante»¹³. All'espressiva denominazione «tribunali» si aggiunge che godono di indipendenza funzionale, che hanno competenze in materia di formazione della *doctrine* amministrativa, e che svolgono funzioni nomofilattiche e di armonizzazione. Inoltre, i procedimenti

¹¹ In caso di parità, decide il voto del Presidente.

¹² V. la Relazione annuale sull'attività relativa all'anno 2022, <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>.

¹³ Cfr. J.A. ROZAS VALDÉS, *La administración de la justicia tributaria en España*, cit., 43.

sono di impronta giurisdizionale, come si evince dal frequente impiego di termini processuali (domanda, memorie, prove, sezioni, ecc.)¹⁴.

Nell'esercizio delle competenze dei TEA, non è infrequente che sorgano dubbi sulla compatibilità del diritto interno con quello euro-unitario. Ciò ha dato alla Corte di giustizia dell'Unione europea l'opportunità di pronunciarsi sulla legittimità dei TEA a proporre un rinvio pregiudiziale, giungendo in un primo momento a una risposta affermativa.

Con la sentenza del 21 marzo 2000, *Gabalfrisa e a.* (da C-110/98 a C-147/98)¹⁵, la Corte ha dichiarato che le garanzie collegate all'autonomia funzionale dei TEA li collocavano in una posizione di terzietà rispetto agli uffici che adottavano le decisioni impugnate; la loro indipendenza faceva sì che potessero essere considerati giudici del rinvio ai sensi dell'art. 177 del Trattato CE (attuale art. 267 TFUE). In seguito, nella sentenza del 27 febbraio 2014, *Transportes Jordi Besora SL c. Generalitat de Catalunya* (causa C-82/12)¹⁶, la Corte si è riferita a un TEA qualificandolo di «organo amministrativo paragiurisdizionale».

Tenuto conto delle anzidette pronunce, nel 2015, il legislatore spagnolo ha novellato l'art. 237, comma 3, LGT, che definisce le regole essenziali del rinvio presentato dai TEA. La disposizione è attuata, nel 2017, dall'art. 58 *bis* del regio decreto n. 520/2005, recante il regolamento generale della LGT.

Il primo orientamento della Corte di giustizia non è stato accolto pacificamente. Già nelle conclusioni¹⁷ relative alla causa *Gabalfrisa e a.*, l'Avvocato generale Antonio Saggio aveva affermato di avere seri dubbi sull'indipendenza e sulla terzietà dei TEA, nonché sul rispetto del principio del contraddittorio nei procedimenti economico-amministrativi, discostandosi così

¹⁴ Nella sentenza del Tribunale supremo n. 3091/2018, del 10 settembre 2018, la *sala* del contenzioso-amministrativo ha riconosciuto che la disciplina legale del reclamo contenzioso-amministrativo lo rende chiaramente prossimo al procedimento giurisdizionale. V. il FD 2, <https://www.icaoviedo.es/res/comun/biblioteca/592/SENTENCIA%20TRIBUNAL%20SUPREMO.pdf>.

¹⁵ La sentenza è reperibile *on line* alla pagina <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45171&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3360678>; v. in concreto il punto 40.

¹⁶ V. <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=148383&doclang=IT>, il punto 17.

¹⁷ V. le Conclusioni del 7 ottobre 1999, <https://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44768&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=3360678>.

dall'orientamento della Commissione europea e del governo spagnolo. Dalla prospettiva interna, resta paradigmatica la sentenza n. 5276/2010, del 25 novembre 2010¹⁸, della *sala* del contenzioso-amministrativo dell'*Audiencia Nacional*. In questa decisione, il tribunale dichiara che, nonostante in qualche caso isolato sia stata riconosciuta la legittimità dei TEA per sollevare la questione pregiudiziale (tra gli altri possibili motivi, per la confusione propiziata dalla denominazione e dall'asserita autonomia funzionale), ciò che non può ammettersi in alcun modo è che tali organi amministrativi, incardinati in seno dell'amministrazione dello Stato, possano essere equiparati, neppure per analogia, agli organi giurisdizionali; a differenza di questi ultimi, non possono provvedere all'effettiva tutela giurisdizionale di cui all'art. 24 Cost. Del pari, i funzionari pubblici che fanno parte di questi organi non possono essere equiparati in alcun modo ai giudici e ai magistrati, il cui *status* è stabilito dall'art. 117 Cost.¹⁹.

2.3.2. Il cambio di giurisprudenza con la sentenza *Banco de Santander*

La sentenza della Corte di giustizia del 21 gennaio 2020, *Banco de Santander SA* (C-274/14)²⁰, ha dichiarato l'irricevibilità delle questioni pregiudiziali sollevate dal TEAC, con motivazioni che possono estendersi a tutti i TEA. La Corte ha ritenuto di dover cambiare orientamento, come aveva chiesto la Commissione, alla luce della più recente giurisprudenza, poiché nonostante il TEAC soddisfi i requisiti attinenti all'origine legale, al carattere permanente, all'obbligatorietà della giurisdizione, allo svolgimento in contraddittorio dei procedimenti e all'applicazione di norme giuridiche, non si conforma al requisito dell'indipendenza.

¹⁸ V. <https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b9fd79e5cf0e9de0/20101209>, FD 9.

¹⁹ I cui primi due commi così recitano: «1. La giustizia emana del popolo ed è amministrata, nel nome del Re, dai giudici e magistrati che fanno parte del potere giudiziario, indipendenti, inamovibili, responsabili e sottomessi unicamente all'imperio della legge. 2. I giudici e magistrati non possono essere allontanati, sospesi, trasferiti né collocati a riposo, se non per le cause e con le garanzie previste dalla legge».

²⁰ V. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62014CJ0274>.

La decisione è commentata, tra gli altri, da P. CONCELLÓN FERNÁNDEZ, *El concepto de órgano jurisdiccional nacional: una noción en permanente revisión*, in *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, n. 66, 2020, 629-658, e da P. BOGDANOWICZ – M. TABOROWSKI, *The independence criterion for national courts in the preliminary reference procedure after Banco de Santander: Still the joker in the deck?*, in *Common Market Law Review*, n. 3, 2023, 763-796.

La Corte di giustizia ha constatato che la normativa spagnola disciplina l'astensione e la ricusazione del presidente e degli altri membri del TEAC, e prevede, nel caso del presidente del TEAC, delle regole in materia di conflitti d'interesse, di incompatibilità e di doveri di trasparenza. Tuttavia, il regime di rimozione del presidente e degli altri membri del TEAC non è fissato da disposizioni legislative espresse, diversamente da quanto accade con i membri del potere giudiziario. I membri del TEAC (così come i membri dei TEA regionali e locali) soggiacciono unicamente alle norme generali del diritto amministrativo e, in particolare, alle norme dello statuto dei funzionari pubblici. La loro rimozione non è limitata, come impone il principio di inamovibilità, ad alcune ipotesi eccezionali che rispecchiano motivi legittimi e imperativi, nel rispetto del principio di proporzionalità e delle procedure appropriate, come ad esempio accade in caso di incapacità o di gravi violazioni che rendano gli interessati inidonei a permanere nell'esercizio delle loro funzioni. Di conseguenza, non sono al riparo da pressioni esterne, dirette o indirette, del potere esecutivo.

La stessa Corte ha valutato positivamente la separazione funzionale tra i TEA e gli uffici dell'amministrazione tributaria incaricati della gestione, della riscossione e della liquidazione delle imposte. Cionondimeno, alcune caratteristiche della procedura del ricorso straordinario dinanzi alla la Sezione speciale per l'unificazione della giurisprudenza fanno dubitare del fatto che il TEAC rivesta la qualità di «terzo» rispetto agli interessi che si contrappongono. Ad esempio, il Direttore generale dei tributi del Ministero dell'Economia e delle Finanze, il solo che può presentare il ricorso, è un membro dell'organo chiamato a conoscerlo. Peraltro, la prospettiva della presentazione di tale ricorso straordinario da parte del Direttore generale dei tributi del Ministero dell'Economia e delle Finanze contro una decisione del TEAC è idonea a esercitare una pressione contro quest'ultimo e a far così dubitare della sua indipendenza e imparzialità. L'esistenza di vincoli organici e funzionali tra il TEAC e il Ministero dell'Economia e delle Finanze osta a che al TEAC venga riconosciuta la qualità di terzo rispetto all'amministrazione. La possibilità che gli organi della giurisdizione contenzioso-amministrativa, in particolare l'*Audiencia Nacional* e il Tribunale supremo, possano adire la Corte di giustizia garantisce comunque l'efficacia del meccanismo del rinvio pregiudiziale.

Con la risoluzione n. RG 00/04359/2017 del 26 febbraio de 2020²¹, il TEAC ha riconosciuto la propria incapacità a adire la Corte di giustizia, fermo restando che, come ribadito dalla stessa Corte, ha l'obbligo di garantire l'applicazione del diritto

²¹ Reperibile nel database <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/>.

euro-unitario e di disapplicare le disposizioni nazionali contrarie alle disposizioni di diritto euro-unitarie dotate di effetto diretto.

3. La giurisdizione contenzioso-amministrativa

Come è stato anticipato, esaurita la via economico-amministrativa, la giurisdizione contenzioso-amministrativa è competente a giudicare i ricorsi presentati avverso gli atti dell'amministrazione tributaria (art. 249 LGT). In estrema sintesi: i *Tribunales superiores de Justicia* delle Comunità autonome, si pronunciano, in unico grado, sulle decisioni dei TEA regionali e locali²²; l'*Audiencia nacional* (tribunale centrale specializzato) giudica i ricorsi contro le decisioni del TEAC; infine, il Tribunale Supremo giudica il ricorso per cassazione presentato nei confronti delle pronunce dei *Tribunales superiores de Justicia* e dell'*Audiencia nacional*.

Il problema principale che si pone in questo ambito è quello della mancata specializzazione dei magistrati, nonostante dalle relazioni sull'attività della giurisdizione contenzioso-amministrativa si evinca la rilevanza crescente delle questioni di natura tributaria.

Gli artt. 301 ss. della legge organica n. 6/1985, del 1° luglio, sul potere giudiziario, disciplinano il corpo unico di giudici e magistrati. La selezione avviene per concorso pubblico, tra cittadini spagnoli maggiorenni con la laurea in giurisprudenza, e richiede il superamento di un corso di formazione presso la *Escuela Judicial* (artt. 301 ss. della legge organica n. 6/1985 sul potere giudiziario). Il programma del concorso comprende tutte le branche del diritto, senza un particolare livello di approfondimento. Inoltre, nei temi di esame non si presta una specifica attenzione al diritto tributario né alla materia contabile. Ad esempio, nel bando 2022-2023²³, può individuarsi un solo tema, di diritto costituzionale (il n. 19), dedicato alla Costituzione economica, al potere

²² La STC 75/2008, del 23 giugno, ha giudicato il ricorso di *amparo* presentato da un cittadino che non aveva motivato un reclamo economico-amministrativo. Il *Tribunal Superior de Justicia* interessato aveva confermato la decisione di rigetto del TEA, senza valutare la motivazione prodotta in sede giurisdizionale. Il Tribunale ha accolto il ricorso perché la decisione di non entrare nel merito del ricorso era eccessivamente restrittiva e quindi contraria al diritto alla tutela giurisdizionale effettiva. V. in particolare il FJ 4, https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-2008-12648.

²³ Reperibile *on line* alla pagina https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2022-17993.

finanziario, al bilancio generale dello Stato, ai principi costituzionali del diritto tributario e al Tribunale dei conti.

4. Il dibattito dottrinale sulla riforma della giustizia tributaria

La sentenza *Banco de Santander* ha ravvivato il dibattito dottrinale sul futuro della giustizia tributaria in Spagna²⁴.

Nonostante un settore minoritario della dottrina (per tutti, COELLO DE PORTUGAL MARTÍNEZ DEL PERAL) difenda la soppressione del reclamo economico-amministrativo, i costi della giustizia e la mancata specializzazione dei magistrati del contenzioso-amministrativo, portano gli autori a riflettere sulle possibili alternative.

La maggioranza (TEJERIZO LÓPEZ, BLASCO DELGADO, CHECA GONZÁLEZ, IBAÑEZ GARCÍA, MERINO JARA) è favorevole a rendere facoltativo l'accesso ai TEA, per esigenze collegate alla migliore concretizzazione del diritto alla tutela giurisdizionale effettiva²⁵. Tuttavia, sono molte le proposte riguardanti gli eventuali cambiamenti strutturali dei TEA. Ad esempio, ROZAS VALDÉS²⁶ sostiene che non dovrebbero disperdersi la loro specializzazione ed esperienza e propone²⁷ la trasformazione dell'organo economico-amministrativo in una giurisdizione tributaria vera e propria, cui si accedrebbe dopo aver tentato la conciliazione²⁸.

Altri autori preferirebbero adottare un modello di tribunali specializzati in diritto tributario, come quelli presenti in altri paesi europei (FALCÓN, TELLA, e

²⁴ Nell'illustrazione delle diverse posizioni dottrinali si sono presi in considerazione, principalmente, M.T. MATA SIERRA, *El desajuste de la vía económico-administrativa al Derecho de la Unión Europea en materia de cuestiones prejudiciales*, in *Studi Tributari Europei*, vol. 9, 2019, II, 79 ss., e M. CASTRO BOSQUE, *La facultad de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea una oportunidad para reformar su régimen jurídico y dotarles de independencia*, in *Crónica tributaria*, n. 185, 2022, 57-90.

²⁵ V. anche L. MOCHÓN LÓPEZ, *Reflexiones acerca del encaje constitucional y significado de los recursos administrativos en materia tributaria*, in *Revista Técnica Tributaria*, n. 136, 2022, 19-77.

²⁶ Cfr. J.A. ROZAS VALDÉS, *De lo que se merece «lo» económico-administrativo*, cit.

²⁷ V. J.A. ROZAS VALDÉS, *La administración de la justicia tributaria en España*, cit., 35-74.

²⁸ Da molto tempo si propone il ricorso alla conciliazione oppure all'arbitrato per ridurre l'alta conflittualità in materia tributaria. Secondo i dati pubblicati nell'ultima relazione annuale dei TEA, nel 2022 sono stati presentati 230.043 reclami e ne sono stati decisi 253.265.

ADAME MARTÍNEZ²⁹, che presta attenzione ai più recenti cambiamenti in Italia), a prescindere dal fatto che siano stati istituiti all'interno della giurisdizione contenzioso-amministrativo oppure in una nuova giurisdizione tributaria.

Sorprende comunque l'inerzia del legislatore, che non ha abrogato le disposizioni riguardanti il rinvio pregiudiziale da parte dei TEA³⁰, né ha corretto in alcun modo le criticità riguardanti l'indipendenza messe in rilievo dalla Corte di giustizia. Si tenga conto che, per quanto riguarda il ricorso straordinario dinanzi alla Sezione speciale per l'unificazione della giurisprudenza, questo è stato utilizzato una sola volta, per cui potrebbe essere abrogato³¹.

²⁹ Cfr. F. ADAME MARTÍNEZ, *Algunas ideas para la reforma de la justicia tributaria en España*, in *Taxlandia (Blog fiscal y de opinión tributaria)*, del 22/09/2022, <https://www.politica-fiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/algunas-ideas-para-la-reforma-de-la-justicia-tributaria-en-espana>.

³⁰ Ciò che ha fatto il legislatore della Navarra, riguardo al *Tribunal foral económico-administrativo*. V. *Navarra modifica su Reglamento de revisión de actos en vía administrativa, en materia de suspensión y tramitación de recursos y reclamaciones y la imposibilidad de interponer cuestiones prejudiciales por el TEAF*, dell'11/03/2021, <https://www.fiscal-impuestos.com/navarra-modifica-reglamento-revision-via-administrativa-suspension-tramitacion-teaf-cuestion-prejudicial.html>.

³¹ V. J.I. RUIZ TOLEDANO, *Los Tribunales Económico-Administrativos ante su centenario en 2024*, cit., 87.

STATI UNITI

di *Andrea Giannaccari*

1. La giurisdizione tributaria: evoluzione storica e fonti normative

Nell'ambito dell'ordinamento nord-americano, la giurisdizione tributaria è informata al principio della specialità, sebbene non sia possibile qualificare tale giurisdizione come prettamente esclusiva. Infatti, come sarà dato osservare nel prosieguo, le questioni fiscali e tributarie possono essere definite, non solamente dalla *U.S. Tax Court*, ma anche da parte delle *District Courts*, nonché dalla *U.S. Court of Federal Claims*.

Ciò premesso, il carattere di sostanziale specialità della giurisdizione tributaria vien fatto rimontare all'emanazione da parte del Congresso degli Stati Uniti del *Revenue Act of 1924* (43 Stat. 336), testo legislativo che era stato redatto proprio per rispondere alla finalità di dotare l'ordinamento di norme in materia tributaria, e delle relative istituzioni, specificamente preposte a comporre il crescente livello di complessità tecnica che iniziava a caratterizzare, già in quel torno di tempo, tale materia e il contenzioso ad essa associato¹. Su tali premesse, il *Revenue Act* istituzionalizzava, alla *sec. 900*, lo *US Board of Tax Appeals* – primigenia versione dell'odierna *U.S. Tax Court* – composto da 16 membri, con una durata dei relativi mandati compresa tra i 6 e 12 anni. I membri erano nominati dal Presidente degli Stati Uniti, e soggetti ad approvazione dal Senato, prevedendo che venisse soddisfatta una quota di soggetti provenienti dal personale del *Bureau of Internal*

¹ Il carattere di indipendenza dell'organo era stato debitamente evidenziato dal relativo presidente, il quale aveva avuto modo di osservare che il Dipartimento del Tesoro aveva manifestato critiche alla scelta legislativa di non assoggettare lo *US Board of Tax Appeals* al proprio controllo. V., su tale profilo, J. GILMER KORNER (Chairman of the US Board of Tax Appeals), *The United States Board of Tax Appeals*, in *American Bar Association Journal*, vol. 11(10), 1925, pp. 642 ss.

Revenue. Tali membri erano dotati di indipendenza rispetto al Dipartimento del Tesoro e veniva loro corrisposto (nel 1926) un salario annuo pari a 7.500 dollari².

Inoltre, lo stesso organismo, in conformità al dettato legislativo (cfr. *sec. 900 del Revenue Act of 1924*), si qualificava quale «independent agency in the executive branch of the government» (*i.e.*: agenzia governativa indipendente), e non quale organo preposto ad assolvere funzioni giurisdizionali, come ebbe a rimarcare la stessa Corte Suprema in *Old Colony Trust Co. v. Commissioner*, (279 U.S. 716, 1929).

In seguito, con l'emanazione del *Revenue Act of 1942* (56 Stat. 957), è stata modificata la relativa denominazione in *Tax Court of the United States*. Più recentemente, il *Tax Reform Act of 1969* (83 Stat. 730) ha definito l'istituzionalizzazione della odierna *U.S. Tax Court*, in conformità all'art. I, *sec. 8*, della Costituzione degli Stati Uniti³, e dunque modificandone la qualificazione da agenzia governativa ad organo di natura giurisdizionale (*v., infra*, al § 4)⁴. La *sec. 7441 dell'Internal Revenue Code* (26 U.S. Code) stabilisce infaatti che «the Tax Court is not an agency of, and shall be independent of, the executive branch of the Government». In relazione a tale qualificazione dell'organo, si è pronunciata la stessa Corte Suprema in *Freytag v. Commissioner*⁵, stabilendo che poiché la *U.S. Tax Court* è qualificata alla stregua di una corte ai sensi dell'art. I della Costituzione, essa è pertanto chiamata ad esercitare una parte delle funzioni giurisdizionali della nazione.

Per quanto concerne le funzioni di carattere giurisdizionale che sono affidate alla *U.S. Tax Court*, esse sono dettagliate sempre nel *title 26* dello U.S. Code, alla *sec. 7442 e ss.*, mentre l'insieme dei profili di carattere procedurale e di funzionamento dell'organo sono definiti alle *secc. 7451-7485*.

² Cfr. W. HAMMOND, *The United States Boards of Tax Appeals*, in *Marquette Law Review*, vol. 2(1), 1926, p. 1 ss.

³ L'art. I, *sec. 8*, della Costituzione stabilisce che: «il Congresso avrà il potere di: [...] costituire tribunali inferiori alla Corte Suprema».

⁴ Per un'analisi dell'evoluzione storica dell'organismo, con specifica attenzione alle ragioni che hanno indotto il legislatore all'emanazione del *Tax Reform Act of 1969*, v. H. DUBROFF, *The United States Tax Court: An Historical Analysis (pt. 3)*, in *Alabama Law Review*, vol. 40, 1976, p. 253 ss.

⁵ 501 U.S. 868, 1991.

2. La giurisdizione speciale, non esclusiva, della *U.S. Tax Court* e lo *status* dei giudici tributari

Come accennato in premessa, la giurisdizione in materia tributaria non è esclusiva. Oltre alla *U.S. Tax Court*, infatti, sono competenti a pronunciarsi in merito al contenzioso tributario anche la *U.S. District Court* e la *U.S. Court of Federal Claims*. Avverso le sentenze di tali corti può essere presentato ricorso presso le corti d'appello.

Sebbene la *U.S. Tax Court* sia una corte nazionale, i casi vengono tuttavia trattati in diversi ambiti geografici del paese (circa 70 città). Pertanto, i ricorsi in sede d'appello delle pronunce rese dalla *U.S. Tax Court* sono definiti dalle corti d'appello del circuito nel quale il contribuente mantiene la propria residenza. I ricorsi in appello delle sentenze emesse dagli altri organi che hanno giurisdizione tributaria – la *U.S. District Court* e la *U.S. Court of Federal Claims* – sono trattati, rispettivamente, dalle corti d'appello di residenza del contribuente e dalla corte d'appello per il Circuito federale. Avverso le pronunce di tali organi, è possibile presentare ricorso presso la Corte Suprema degli Stati Uniti.

Più in dettaglio, la *U.S. Tax Court* si pronuncia in merito al contenzioso relativo alle tasse ed imposte di natura federale. Rispetto agli altri organi che esercitano la giurisdizione in tale materia, la *U.S. Tax Court* si caratterizza per il potere di definire il contenzioso con i contribuenti rispetto agli accertamenti tributari svolti dall'*Internal Revenue Service* (IRS), l'agenzia governativa deputata alla riscossione dei tributi all'interno del sistema tributario degli Stati Uniti, nei casi in cui i contribuenti non abbiano operato il pagamento degli importi contestati. Differentemente, le azioni presso la *U.S. District Court* o la *U.S. Court of Federal Claims* possono essere avviate dai contribuenti solamente nel momento in cui siano state versate le somme contestate e, dunque, le cause sono intentate per ottenere il recupero di dette somme.

Ciò premesso, la *U.S. Tax Court* è composta, ai sensi della *sec. 7443* (26 U.S. Code), da 19 membri, nominati dal Presidente degli Stati Uniti – attraverso la procedura di *advise e consent* da parte del Senato – per un mandato con durata di 15 anni. La Corte dispone, inoltre, di un numero variabile di *senior judges* (i giudici che hanno terminato il mandato e che possono essere richiamati dal *chief justice* della corte per assolvere alle funzioni giurisdizionali) e ulteriori *special trial judges*, di nomina del *chief justice*. Lo *status* di giudici e il relativo carattere di indipendenza – ancorché nell'ambito delle modalità di nomina che si sono richiamate – sono definiti alla *sec. 7441* (26 U.S. Code). Di fatto, sussiste una

sostanziale equiparazione di tali giudici a quelli che esercitano differenti funzioni giurisdizionali, sebbene – ad esempio per la tipologia di *special trial judges* della *U.S. Tax Court* – il relativo *status* sia analogo a quello dei *magistrates judges* delle corti distrettuali. In generale, tuttavia, i giudici tributari sono sostanzialmente equiparati, anche per quanto concerne i relativi emolumenti, ai giudici in servizio presso le corti distrettuali del paese. Tale qualificazione si rinviene alla *sec. 7441* (26 U.S. Code), allorché si chiarisce che la *U.S. Tax Court* è istituita ai sensi dell'art. I della Costituzione. Pertanto, tali giudici non beneficiano delle medesime tutele accordate ai giudici in servizio presso le corti istituite ai sensi dell'art. III della Costituzione. I cosiddetti «art. I judges», infatti, non esercitano le funzioni fino al pensionamento, ma sulla base di mandati – come si è osservato pari a 15 anni per i giudici in servizio presso la *U.S. Tax Court* – la cui durata è definita legislativamente.

3. Le retribuzioni dei giudici tributari

Per quanto concerne i profili di carattere retributivo, essi sono definiti a livello generale alla *sec. 7443*, lett. *c*, dello U.S. Code, dove si chiarisce che il relativo ammontare deve essere equiparato a quello dei giudici in servizio presso le corti distrettuali degli Stati Uniti. Tuttavia, in relazione alla determinazione esatta delle somme corrisposte ai membri della *U.S. Tax Court* è necessario far riferimento al dettato della *sec. 135* – che reca la rubrica «salaries of district judges» – nonché alla *sec. 5505*, *title 5*, sempre dello U.S. Code e alla *sec. 225* del *Federal Salary Act* of 1967, come ripetutamente emendata nel corso del tempo.

Valendosi dei dati afferenti all'andamento storico delle retribuzioni, è possibile osservare che, a far data dall'istituzionalizzazione della *U.S. Tax Court*, nel 1969, lo stipendio annuale lordo dei giudici era pari a 40.000 dollari. In seguito, il reddito ha mostrato un andamento crescente in misura sostanzialmente corrispondente a circa il 100% ogni 15 anni. In altri termini, il salario annuale dei giudici tributari è stato pari a 78.700 dollari nel 1985; a 141.300 dollari nel 2000; a 201.100 dollari nel 2015. Nel 2023, esso ammonta a 232.600 dollari. Per i membri che hanno la qualifica di *associate justices* o di *chief justice*, la retribuzione lorda per l'anno corrente corrisponde, rispettivamente, a 285.400 e a 298.500 dollari.

A tal proposito, deve essere per altro osservato che i livelli salariali che si sono appena richiamati riflettono le determinazioni raggiunte a seguito di distinte

pronunce giudiziarie. In particolare, in *Beer v. United States*⁶, la corte federale ha stabilito che il mancato adeguamento all'inflazione degli stipendi dei giudici costituiva una violazione costituzionale, segnatamente della *compensation clause*, e che un emendamento nel frattempo approvato allo U.S. Code che impediva ai giudici di ricevere emolumenti aggiuntivi rispetto a quelli specificamente approvati dal Congresso non integrava gli estremi per ravvisare una violazione delle disposizioni contenute nell'*Ethics Reform Act of 1989* (Pub. L. No. 101-194). Con una pronuncia successiva, *Barker v. United States*⁷, i giudici hanno reso operativa la decisione e, per l'effetto, le retribuzioni – a far data dal 2014 – sono state aggiornate nella prospettiva di computare i mancati emolumenti di adeguamento all'inflazione. Infine, i livelli retributivi dei giudici tributari, in ossequio all'*Executive Order* n. 13655⁸, del 23 dicembre 2013, emesso dal Presidente Barack Obama, sono stati ulteriormente aggiornati all'inflazione, in misura corrispondente all'1% su base annua, al pari di tutte le altre categorie di dipendenti pubblici considerate nell'*order* presidenziale, entrato in vigore il 1° gennaio 2014.

4. La qualificazione costituzionale e il carattere di indipendenza dell'organismo

Uno dei profili maggiormente dibattuti, a livello giurisprudenziale e in termini delle relative elaborazioni sul versante dottrinale, attiene specificamente all'inquadramento costituzionale della *U.S. Tax Court* e se essa, al di là della qualificazione accordata per via legislativa, eserciti tutte le funzioni di un organo di natura giurisdizionale o se, alternativamente, non abbia caratteristiche suscettibili di connotarlo diversamente, facendo emergere una qualche ambiguità a livello ordinamentale⁹.

In proposito, come si è evocato in premessa (v. *supra*, par. 1), con l'emanazione del *Tax Reform Act of 1969* (83 Stat. 730), il legislatore ha inteso modificare la caratterizzazione dell'organismo, stabilendo – alla *sec. 7441* – che

⁶ 696 F.3d 1174 (Fed. Cir. 2012), 133 S.Ct. 1997.

⁷ No. 12-826 (Fed. Cl. Nov. 30, 2012).

⁸ Il documento è rinvenibile *on-line* a: <https://www.federalregister.gov/documents/2013/12/31/2013-31445/adjustments-of-certain-rates-of-pay>.

⁹ Un'analisi accorta si rinviene in L. LEDERMAN, *Tax Appeal: A Proposal to Make the Tax Court More Judicial*, in *Washington University Law Review*, 2008, a p. 1195 ss.

«la Tax Court non rappresenta un'agenzia del, e deve essere indipendente dal, potere esecutivo del Governo». Su tali premesse, la concezione prevalente nel periodo successivo a tale riforma legislativa è stata quella di considerare la *U.S. Tax Court*, a tutti gli effetti, alla stregua di un organo giudiziario, dotato di indipendenza rispetto al potere esecutivo.

A tale conclusione è successivamente pervenuta la stessa Corte Suprema in *Freytag v. Commissioner*¹⁰, chiarendo diversi profili afferenti al ruolo dell'organismo nello schema costituzionale nord-americano. Anzitutto, pur nell'ambito di una pronuncia resa a stretta maggioranza (5 giudici), la Corte ha concluso che la *U.S. Tax Court* deve essere considerata una *court of law* nel significato specificamente riconducibile alla *Appointments Clause*, ai sensi dell'Articolo II, sec. 2, *clause 2*, della Costituzione, che attribuisce al Presidente degli Stati Uniti il potere di nominare, con l'approvazione del Senato, i *public officials*.

In tale prospettiva, la Corte Suprema ha ulteriormente osservato che la *U.S. Tax Court* «esercita un potere giudiziario, piuttosto che di natura esecutiva, legislativa o amministrativa»¹¹, enfatizzando la circostanza a tenore della quale, nell'ambito della propria giurisdizione volta all'applicazione ed interpretazione del *Internal Revenue Code* per dirimere il contenzioso tra i contribuenti e il Governo, la *U.S. Tax Court* «esercita una porzione del potere giudiziario degli Stati Uniti»¹². Da ultimo, la Corte ha parimenti inteso valorizzare che tale organismo «è indipendente rispetto ai poteri esecutivo e legislativo»¹³. In sostanza, l'argomentazione seguita dalla maggioranza dei giudici supremi è stata chiaramente volta a valorizzare la natura di organo giurisdizionale della *U.S. Tax Court* e il carattere di indipendenza rispetto agli altri poteri.

Eppure, nonostante l'intenzione del legislatore di qualificare la *U.S. Tax Court* quale organo appartenente al potere giudiziario, come avallato dalla richiamata sentenza della Corte Suprema, si è assistito più di recente a pronunce di differente tenore, ancorché rese da corti inferiori. In *South Carolina State Ports Auth. v. Federal Maritime Comm'n*¹⁴, i giudici del Quarto Circuito, nel riconsiderare la natura costituzionale dell'organismo, hanno inteso qualificare la *U.S. Tax Court*

¹⁰ 501 U.S. 868 (1991): la pronuncia è disponibile *on-line* a <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/501/868/>.

¹¹ *Ibid.*, a p. 890-891.

¹² *Ibid.*, a p. 891.

¹³ *Ibid.*

¹⁴ 243 F.3d 165, 4th Cir. 2001.

«quale *court of law*, nonostante essa sia appartenente al potere esecutivo». Di analogo tenore, la valutazione resa dalla Corte distrettuale del Michigan in *Klein v. United States*¹⁵, nella quale i giudici hanno qualificato l'organo «quale esempio classico di un *forum* [dizione usata in lingua inglese nella pronuncia in discorso] creato dal Congresso, nell'ambito del potere esecutivo e finalizzato all'aggiudicazione dei *public rights*».

Tuttavia, è nella pronuncia emessa dalla Corte distrettuale d'appello (per il Distretto di Columbia) in *Kuretski v. Commissioner*¹⁶ che è stata maggiormente messa in dubbio l'esatta qualificazione costituzionale della *U.S. Tax Court*, e ciò in base anzitutto al presupposto che ai sensi della *sec. 7443(f)* dello U.S. Code è attribuita al Presidente degli Stati Uniti la facoltà, previa notifica e prevedendo la possibilità definire un'udienza pubblica, di rimuovere i giudici tributari per ragioni di inefficienza, negligenza o per aver commesso illeciti nell'espletamento delle proprie mansioni. In sostanza, una disposizione suscettibile di intaccare il principio della separazione dei poteri. Sul punto, la Corte distrettuale ha offerto un'interpretazione della pronuncia della Corte Suprema in *Freytag v. Commissioner*, a tenore della quale la *U.S. Tax Court*, nonostante la natura di organo con funzioni giurisdizionali e la relativa qualificazione costituzionale di *court of record* ai sensi dell'Art. I della Costituzione, di fatto «*exercises Executive authority as part of the Executive Branch*»¹⁷.

Tale conclusione, volta a rilevare una qualche ibridazione della natura costituzionale dell'organo, ha portato la dottrina a sottolineare – ancorché con enfasi differenti – una qualche compressione dell'indipendenza dei membri dell'organo di giustizia tributaria nei confronti anzitutto del potere esecutivo¹⁸, e di come debba essere esattamente considerata la relativa natura costituzionale nell'ambito della articolazione dei poteri negli Stati Uniti. A conclusioni di analogo tenore è pervenuta parte della dottrina nord-americana nel sottolineare che, non solamente la facoltà di rimozione dei membri, ma anche la nomina e il mandato dei giudici dovrebbero più correttamente concorrere a qualificare costituzionalmente la *U.S. Tax Court*, al limite non facendola ricadere in nessuno

¹⁵ 94 F. Supp. 2d 838 (E.D. Mich. 2000).

¹⁶ 755 F.3d 929 (D.C. Cir. 2014).

¹⁷ *Ibid.*, a p. 931.

¹⁸ V., in particolare, S.P. WILLIAMS, *Kuretski v. Commissioner: The Tax Court's Identity Crisis*, in *Tax Lawyer*, vol. 70(3), 2017, p. 819 ss. V., altresì, S. HOFFER, C.J. WALKER, *The Death of Tax Court Exceptionalism*, in *Minnesota Law Review*, vol. 99, 2014, p. 226 ss.

dei diversi poteri dello stato e dunque collocandola in una sorta di «"branchless" arena»¹⁹.

¹⁹ È questa la conclusione cui sembra di fatto pervenire, al termine di un'analisi particolarmente approfondita, B.J. HELWIG, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, in *Virginia Tax Review*, vol. 35, 2016, p. 269 ss.