

LUISS Guido Carli
PREMIO TESI D'ECCELLENZA

**La giurisdizionalizzazione del
contenzioso tributario:
"U.S. Tax Court" e Commissioni
Tributarie a confronto**
Alberto Mattia Serafin

6
2016-2017

LUISS Guido Carli / Premio tesi d'eccellenza Working
paper n. 6/2016-2017

Publication date: February 2019

*La giurisdizionalizzazione del contenzioso tributario:
"U.S. Tax Court" e Commissioni Tributarie a
confronto*

© 2019 Alberto Mattia Serafin

ISBN 978-88-6856-135-2

This working paper is distributed for purposes of comment and discussion only. It may not be reproduced without permission of the copyright holder.

LUISS Academy is an imprint of
LUISS University Press – Pola Srl
Viale Pola 12, 00198 Roma
Tel. 06 85225485
e-mail lup@luiss.it
www.luissuniversitypress.it

Editorial Committee:

Leonardo Morlino (chair)

Paolo Boccardelli

Matteo Caroli

Giovanni Fiori

Daniele Gallo

Nicola Lupo

Stefano Manzocchi

Giuseppe Melis

Marcello Messori

Gianfranco Pellegrino

Giovanni Piccirilli

Arlo Poletti

Andrea Prencipe

Pietro Reichlin

La giurisdizionalizzazione del contenzioso tributario: “U.S. Tax Court” e Commissioni Tributarie a confronto

Alberto Mattia Serafin

Abstract

The purpose of the present work is to compare the nature, the role and the structure of the bodies responsible for tax litigation in Italy and in the United States: the “Commissioni Tributarie” and the “*U.S. Tax Court*” (par. 1). The essay starts from a terminological clarification related to the notion of “tax justice” (par. 2) and then describes the comparative aspects of this phenomenon, adopting a classification that divides all modern Countries into three “models” of resolution of tax disputes: the “monistic” one, the “dualistic” one and, finally, the “mixed” system, that combines features of both the previous models (par. 3). Relying on an historical and constitutional approach, the paper then investigates the evolution of both the “*U.S. Tax Court*” (par. 4) and the “Commissioni Tributarie” (par. 5) from executive agencies into real Courts, in order to highlight – in a comparative perspective – similarities and differences between the Italian tax litigation system and the U.S. one, having regard to the crucial issues of constitutional legitimacy, separation-of-powers principles and compliance with the guarantees of “due process” (par. 6).

Il contributo rappresenta un estratto dell’omonima Tesi di Laurea discussa presso la LUISS Guido Carli il 20 marzo 2018. La versione integrale dell’elaborato può essere consultata sulla piattaforma online LUISS Thesis (<https://tesi.luiss.it/21520>).

1. Introduzione

Secondo la Relazione annuale presentata nel Giugno 2017 dalla “*Direzione Giustizia Tributaria*” del MEF¹, nel 2016 dinanzi alle Commissioni Tributarie italiane di prima e seconda istanza pendevano 469.048 ricorsi, per un valore complessivo quantificabile in 51 miliardi di euro², pur a fronte, nello stesso anno, di un numero di ricorsi esaminati ampiamente maggiore di quelli iscritti a ruolo. Queste cifre, se sembrano in linea con la mole di contenzioso civile italiano non ancora definito, pari a 4.032.582 unità nel medesimo anno³, palesano invece la loro esorbitanza se confrontate con il numero di “*cases*” pendenti dinanzi alla “*Tax Court*” statunitense, pari a 24.795 a consuntivo del “*Fiscal Year*” 2017⁴, per un «*amount of tax and penalty in dispute*» pari a 21,1 miliardi di dollari.

Il solo dato numerico offre allora lo spunto per indagare – tanto sotto il profilo *micro-comparatistico*, quanto sul versante *macro-comparatistico*⁵ – le modalità con cui i singoli ordinamenti provvedono ad apprestare le diverse forme di tutela dei soggetti passivi nei confronti degli enti impositori, con significative ricadute sull’effettività della pretesa fiscale e sul sistema economico nel suo complesso.

Una siffatta indagine chiama innegabilmente in causa quell’area del sapere, dall’indiscussa autonomia scientifico-dogmatica, che si designa come *diritto processuale tributario*. E tuttavia, allo stesso tempo, rifugge un tale ingabbiamento, non solo nella misura in cui si arricchisce dell’apporto comparativo, ma anche in ragione della sua capacità di sollevare questioni che trascendono l’aspetto *processuale*, per sconfinare in quello *sostanziale*, del delicato rapporto tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, in un tempo in cui quest’ultima diviene depositaria di istanze sempre più avanzate e complesse. Basti infatti pensare, più in generale, come l’acuirsi della pressione fiscale, la lotta all’economia sommersa volta a prevenire e a reprimere l’incontenibile evasione fiscale, i dirompenti effetti socioeconomici della crisi degli anni 2007-2010 – ancor oggi percepibili – e altri concomitanti ed esogeni fattori abbiano riportato al centro dell’attenzione la c.d. *politica fiscale*, anche come strumento perequativo e di giustizia sociale⁶. D’altro canto, com’è stato notato, in materia tributaria «[...] *più che in altri settori dell’ordinamento sembra presente il rischio di una chiusura degli studi e delle elaborazioni concettuali in uno specialismo autoreferenziale, quindi in minore attitudine a cogliere l’evoluzione degli istituti della fiscalità nelle loro connessioni con la vicenda degli assetti istituzionali e dei rapporti sociali*»⁷.

Un primo segnale di come il tema oggetto d’indagine travalichi la (pur insopprimibile) dimensione *processuale* si avverte in una nozione, quella di *giustizia tributaria*, la quale dev’essere identificata “per differenza” rispetto ad altre aree più ristrette, cui corrispondono locuzioni (ad es. *contenzioso tributario*, *processo tributario*, *giurisdizione tributaria*) che, pur essendo spesso utilizzate con valenza sinonimica, non presentano lo stesso contenuto.

1. V. la “*Relazione sul Monitoraggio dello Stato del Contenzioso Tributario e sull’Attività delle Commissioni Tributarie*” dell’anno 2016 presentata dal Ministero dell’Economia e delle Finanze (reperibile online al sito <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/relazione-annuale-sullo-stato-del-contenzioso-tributario>).

2. Dei quali 29,1 miliardi per i 318.651 ricorsi pendenti presso le Commissioni Tributarie Provinciali (CTP) e 21,9 miliardi per i 150.397 appelli giacenti in capo alle Commissioni Tributarie Regionali (CTR) (*ibidem*).

3. V. la “*Relazione sull’Amministrazione della Giustizia nell’Anno 2016*” presentata dal Primo Presidente della Corte di Cassazione in apertura dell’Anno Giudiziario 2017 (http://www.cortedicassazione.it/cassazione-resources/resources/cms/documents/_Relazione_Primo_Presidente_AnnoGiudiziario_26_01_2017_.pdf).

Da tale Relazione si evince altresì che il 47% dei 106.862 procedimenti civili di legittimità, costituenti arretrato, è imputato alla V Sezione (c.d. *Sezione Tributaria*) della Corte di Cassazione e che il 38% dei 29.693 ricorsi sopravvenuti nel 2016 è indirizzato alla c.d. *Sezione Tributaria*.

4. V. l’“*Internal Revenue Service Data Book, Table 27, Tax Litigation Cases*”, documento pubblicato annualmente dall’“*Internal Revenue Service*” (IRS) e reperibile al sito <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/17databk.pdf>.

5. Per questa nota distinzione cfr. Zweigert-Kotz, *Introduzione al Diritto Comparato: Principi Fondamentali*, 1998, p. 6.

6. Sul punto cfr. Gallo, *Le Ragioni del Fisco: Etica e Giustizia nella Tassazione*, 2009, pp. 9-10.

7. Così Marongiu, *La Giustizia Tributaria nel Pensiero di Gaspare Falsitta*, 2009, pp. 13 ss.

2. Profili definitivi

Anzitutto, diversamente da quanto accade per la *giustizia amministrativa*⁸, nei più diffusi volumi della manualistica sul processo tributario non è dato rinvenire, per lo meno in modo esplicito, una definizione di *giustizia tributaria*, poiché verosimilmente in essi si privilegia un approccio espositivo funzionale e scevro da formalismi, che appare del resto coerente con la finalità didattico-universitaria cui quei testi sono dichiaratamente preordinati. Invero, alcuni Autori⁹ principiano le loro opere esaltando la dimensione storico-evolutiva in seno alla quale è maturata la specificità dell'organo giurisdizionale nel più ampio contesto ordinamentale; Altri¹⁰, nel dare prova di una maggiore sensibilità al dato normativo, prendono invece le mosse dal disposto di legge.

Per delimitare la nozione di *giustizia tributaria*, può rivelarsi utile, in una prospettiva storica, prendere le mosse dall'analisi del c.d. *contenzioso tributario*. Esso affonda le sue radici nel "*contentieux administratif*" francese, che indicava (ma tutt'oggi indica, in senso paradigmatico) un sistema in cui le controversie tra cittadini e PP.AA. (e, quindi, tra contribuenti ed Erario) erano risolte da giudici incardinati nel potere esecutivo e privi delle garanzie – tra cui, in origine, l'inalienabilità – riservate al corpo della magistratura ordinaria.

Questo assetto trovava origine nella Francia di fine XVIII secolo, ove rappresentava un corollario di quel principio di separazione dei poteri che aveva acquistato una formulazione compiuta nell'opera del Montesquieu solo pochi anni addietro: nella sua versione più evoluta, ma per certi versi più angusta ed esasperata, esso comportava che l'Esecutivo fosse privo di poteri riservati al corpo dei giudici (ad es. in materia di libertà personale), ma che, nel contempo, gli atti del Governo fossero immuni dal sindacato giurisdizionale¹¹.

Applicata alla materia tributaria, la formula *contenzioso* può quindi apparire fuorviante, in quanto essa sconfessa, in una spirale regressiva, il travagliato percorso di "giurisdizionalizzazione" che – per limitarci agli ordinamenti oggetto d'indagine – tanto le Commissioni Tributarie italiane, quanto la "*Tax Court*" statunitense hanno, come si vedrà *infra*, da tempo intrapreso.

Ne discende, in conclusione, il carattere anacronistico e inadeguato dell'espressione *contenzioso tributario* – che potrà trovare ancora utilizzazione solo in senso generico – dovendosi ad essa preferire quella di *giurisdizione tributaria*, la quale, per converso, certifica i passi compiuti, e prelude a quelli non ancora esplorati, del percorso cui si è poc'anzi fatto cenno.

Senonché, se l'espressione *giurisdizione tributaria* appare in piena sintonia con i caratteri morfologici del processo tributario, occorre considerare che le forme di tutela dei contribuenti nei confronti del Fisco non si esauriscono affatto nella sede processuale. Infatti, allo scopo di «[...] ridurre la creazione di situazioni conflittuali, potenzialmente sfociabili in contenziosi e favorire la "tax compliance" attraverso un adempimento spontaneo dell'obbligazione»¹², il legislatore (statunitense e, soprattutto, italiano) attinge sempre più copiosamente al novero dei cc.dd. istituti deflattivi, che si inscrivono nel più ampio fenomeno dell'ADR ("*Alternative Dispute Resolution*"). Si pensi, a titolo di esempio, per l'ordinamento italiano all'"*accertamento con adesione*", alla "*conciliazione giudiziale*", all'"*autotutela*", all'"*adesione al processo verbale di*

8. Cfr. Casetta, *Manuale di Diritto Amministrativo*, 2011, p. 721; Scoca, *Giustizia Amministrativa*, 2014, p. XXI; Clarich, *Manuale di Diritto Amministrativo*, 2013, pp. 465-466; Mele, *Manuale di Diritto Amministrativo*, 2013, pp. 291-292.

9. Cfr. Russo, *Manuale di Diritto Tributario: il Processo Tributario*, 2013, p.1; Tesauo, *Manuale del Processo Tributario*, 2013, p. 1; Battella, *L'Assetto del Giudizio Tributario*, 2008, pp. 3-4.

10. Cfr. Falsitta, *Manuale di Diritto Tributario*, 2012, pp. 557 ss.; Miccinesi, *Gli Organi della Giurisdizione Tributaria*, 2004, pp. 3 ss.; Mastroiacovo, *La Giurisdizione Tributaria e i Tributi*, 2008, pp. 21 ss.

11. Cfr., *amplius*, Travi, *Lezioni di Giustizia Amministrativa*, 2014, pp. 7-10; sulla primordiale interpretazione del principio di separazione dei poteri come mera "separazione-divisione" v. Vignudelli, *Sulla Separazione dei Poteri nel Diritto Vigente*, 2007, pp. 201 ss.

12. Così Manoni, *Istituti Deflattivi del Contenzioso e Individuazione del Momento di Perfezionamento dell'Accordo*, 2013, p. 4628. Nello stesso senso, per gli Stati Uniti, Scherer, *Alternative Dispute Resolution in The Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens its Doors to Mediation*, 1997, p. 215, per il quale gli istituti deflattivi mirano a evitare «[...] high litigation costs, extensive discovery procedures bordering on invasion of privacy, the time consumption for case preparation and unsatisfactory results».

constatazione” e al “reclamo-mediazione”¹³; per quello statunitense all’”arbitration”, alla “mediation”¹⁴, alla “fast-track mediation”, all’”offer in compromise” e, soprattutto, alla “administrative review” dinanzi all’”IRS Office of Appeals”, esperibile in esito alla ricezione della c.d. “30-day letter”, che precede l’invio dello “statutory notice of deficiency” (c.d. “90-day letter”)¹⁵.

Va rilevata allora l’inidoneità della locuzione *giurisdizione tributaria* a conglobare tutti quei modelli stragiudiziali di composizione del conflitto, da un lato, e quei meccanismi di contraddittorio procedimentale, dall’altro, che sinergicamente contribuiscono a rendere il «[...] processo tributario una sorta di “extrema ratio” nell’attuazione della giustizia tributaria»¹⁶. La terminologia del diritto amministrativo può in proposito offrire degli spunti significativi e, nei suoi Studiosi, è ormai radicata la convinzione¹⁷ che tanto i rimedi *giustiziali* (su tutti, i ricorsi amministrativi), quanto quelli *stricto sensu giurisdizionali*, si prestano ad essere ricompresi in un più ampio sintagma, che per la nostra materia può definirsi, ora propriamente, *giustizia tributaria*. Essa è allora l’”insieme dei rimedi, amministrativi e giurisdizionali, che l’ordinamento giuridico appresta per assicurare la tutela del soggetto passivo nei confronti dell’Amministrazione Finanziaria”.

3. Profili comparatistici

Se a conclusione del paragrafo precedente si è individuata una nozione unitaria di *giustizia tributaria*, valevole per ciascun ordinamento, occorre ora esaminare quali elementi differenziali possano presentarsi in sede di comparazione dei diversi sistemi giuridici.

A tale scopo, si possono distinguere tre prototipi di risoluzione delle controversie tra soggetto passivo e Amministrazione Finanziaria¹⁸: un modello c.d. *monistico* o *integrato*, in cui la tutela è affidata a giudici professionali non speciali – ma, al più, specializzati – incardinati nella giurisdizione comune (civile o, più frequentemente, amministrativa) per tutti i gradi di giudizio; un modello c.d. *dualistico*, in cui l’intera materia tributaria è devoluta a corti speciali con competenza esclusivamente fiscale, anche nell’ultimo grado di giudizio; un modello c.d. *misto*, in cui i primi gradi di giudizio (per lo più quelli di merito) si svolgono dinanzi a giudici speciali, ma il controllo finale (di legittimità) è riservato al vertice della giurisdizione ordinaria e non più tributaria.

Prendendo ora in esame i principali sistemi europei, al primo schema indicato possono ricondursi gli ordinamenti processualtributari di Inghilterra, Francia e Spagna, nei quali non è dato ravvisare, infatti, un giudice esclusivamente preordinato alla trattazione delle questioni tributarie. Così è infatti nel sistema inglese, in cui si susseguono il “First-tier Tribunal” (che comprende una “Tax Chamber”, da intendersi quale sezione specializzata), l’”Upper Tribunal” (e la relativa “Tax and Chancery Chamber”), entrambi frutto della razionalizzazione, operata dal “Tribunal, Courts and Enforcement Act” del 2007, dei numerosi “Special Tribunals” preesistenti, la “Court of Appeals” (“Court of Session” in Scozia) ed infine la “Supreme Court”. Analogamente, l’esperienza francese si impernia sul “partage des compétences” tra giudice amministrativo (“jurisdiction administrative”) e giudice ordinario (“jurisdiction judiciaire”). E lo stesso deve dirsi del caso spagnolo, nel quale – esaurita una corposa fase contenziosa dinanzi agli “Organos Económico-Administrativos” – il giudizio vero e proprio si svolge davanti alla “Audiencia Nacional” e ai “Tribunales Superiores de Justicia” (in entrambi vi è un’apposita sezione denominata “Sala de lo Contencioso-Administrativo”) e le relative pronunce sono impugnabili dinanzi al “Tribunal Supremo”.

13. Rispettivamente disciplinati dagli art. 1 ss. del d.lgs. n. 218/1997, art. 48 del d.lgs. n. 546/1992, art. 2-
quater del d.lgs. n. 564/1994, art. 5-bis del d.lgs. n. 218/1997, art. 17-bis del d.lgs. n. 546/1992.

14. La fonte cui fare riferimento è l’art. 124 delle “Tax Court Rules of Practice and Procedure”, rubricata
«Alternative Dispute Resolution».

15. V. “Publication 556, Examination of Returns, Appeal Rights, and Claims for Refund”, Internal
Revenue Service, pp. 8 ss. e, per un inquadramento generale, Zuckerman, *Federal Tax Appeals*, 1980, pp.
19 ss.

16. Per ulteriori spunti in questa direzione cfr. Logozzo, *L’Amministrazione Finanziaria come Organo di
Giustizia nel Pensiero di Enrico Allorio*, 2015, pp. 831 ss.

17. V. nota 8.

18. Vigoriti, *La Giustizia Tributaria in Italia e in USA: Organizzazione e Struttura*, 1994, pp. 2640-2643.

Si conforma invece al canone c.d. *dualistico* la Germania, che conosce solo due livelli di giudizio: il primo davanti al “*Finanzgericht*”, tribunale istituito in ciascuno dei “*La'nder*”, il secondo presso il “*Bundesfinanzhof*”, con sede a Monaco¹⁹.

Altri Paesi, come l'Italia e gli Stati Uniti, rifuggono questi due schemi antitetici e ne propongono un'ibridazione: affidano, infatti, alcuni gradi del giudizio a organi speciali, ma fanno rifluire – sia pure, come tra poco si evidenzierà, in stadi diversi – tale specialità nell'alveo della giurisdizione ordinaria, ove si vanificano le peculiarità del rito tributario.

Il nostro assetto ordinamentale, invero, è imperniato sulle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, rispettivamente in primo e in secondo grado, appartenenti alla giurisdizione speciale tributaria, e sul controllo finale di legittimità riservato alla Corte di Cassazione, come noto al vertice della giurisdizione ordinaria.

L'architettura del sistema statunitense è almeno in linea teorica notevolmente più complessa²⁰. Già in primo grado, la competenza federale in materia non è univoca, ma ripartita in capo a tre organi: la citata “*U.S. Tax Court*”, la “*District Court*” e la “*Court of Federal Claims*”²¹; in secondo grado intervengono la “*Court of Appeals*” (“*Circuit Courts*”) in corrispondenza delle prime due Corti e la “*Court of Appeals for the Federal Circuit*” per la terza; l'ultimo grado di giudizio si svolge in ogni caso dinanzi alla “*Supreme Court*”.

Nonostante la “*District Court*” e la “*Court of Federal Claims*” condividano, per molti aspetti²², una “*concurrent jurisdiction*” con la “*Tax Court*”, quest'ultima rappresenta il foro d'elezione per più del 95% dei “*litigated federal tax cases*” principalmente perché – secondo la regola sancita dalla Corte Suprema nel celebre caso “*Flora v. United States*”²³ – solo dinanzi alle prime due Corti è sempre necessario, quale condizione di procedibilità dell'azione giurisdizionale, il previo pagamento dell'imposta contestata (c.d. “*refund jurisdiction*”), non richiesto invece per adire la “*Tax Court*” (c.d. “*prepayment jurisdiction*”). In considerazione di ciò, si prenderanno in esame le caratteristiche della sola “*U.S. Tax Court*”, la quale «*is an unusual adjudicative body*»²⁴ che «*[...] holds a unique place in our legal system and in our system of tax litigation*»²⁵, tralasciando le “*District Courts*” e la “*Court of Federal Claims*”, posto che «*[...] the above-mentioned courts hear tax cases just as they hear any other dispute that comes before them*»²⁶.

In particolare, nel paragrafo seguente verrà descritto il percorso di graduale trasformazione in organo giurisdizionale intrapreso dalla predetta Corte, precisando in che termini esso sia stato letto dalla dottrina e dalla giurisprudenza americane, nell'ottica del principio di separazione dei poteri, come un lento e graduale slittamento dell'istituzione dal potere esecutivo a quello giudiziario. Una transizione indubbiamente perfezionatasi sotto il profilo *logistico*, quando nel 1975 gli Uffici che la “*Tax Court*” condivideva con l’*Internal Revenue Service*” (IRS) sono stati trasferiti in un autonomo edificio del “*Judiciary Square*” (400 Second St., NW, Washington D.C.), nei pressi delle sedi delle altre corti federali²⁷. Non di certo sotto il profilo *dogmatico*, in

19. Per una panoramica sui sistemi processualtributari europei cfr. Marchese, *Comparazione tra gli Ordinamenti Tributari Europei e Spunti di Riflessione*, 2014.

20. Per un quadro generale cfr. Perrone, *Il Processo Tributario Statunitense*, 2002, pp. 1697 ss.

21. La “*District Court*” rappresenta una c.d. “*Article III Court*”, espressione del potere giudiziario federale insieme alle “*Courts of Appeals*” e alla “*Supreme Court*”, mentre la “*Court of Federal Claims*” è – analogamente alla “*U.S. Tax Court*” – una c.d. “*Article I Court*”, istituita dal Congresso ai sensi dell'Article I della “*U.S. Constitution*” (v., *amplius, infra*). Se ciascuna delle 94 “*District Courts*” «*[...] hears cases on legal issues involving the entire “United States Code”, of which the “Internal Revenue Code” is but one small part*» e, pertanto, i suoi «*[...] judges must be generalists in matters of federal law and are not specialists in federal tax law*», la “*Court of Federal Claims*”, con sede a Washington, «*[...] hears cases concerning any monetary claim against the federal government: because income tax refunds are only one type of claim that can be filed against the federal government, claims court judges are not specialists in federal tax law*» (Murphy-Higgins, *Concepts in Federal Taxation*, 2010, p. 723).

22. Cfr., *amplius*, Greenaway, *Choice of Forum in Federal Civil Tax Litigation*, 2009, pp. 311 ss.

23. “*Flora v. United States*”, 362 U.S., 193, 1960.

24. Lederman, *Restructuring the U.S. Tax Court: A Reply to Stephanie Hoffer and Christopher Walker's “The Death of Tax Court Exceptionalism”*, 2014, p. 1.

25. Cords, *Practice and Procedure in the U.S. Tax Court*, 2012, p. V.

26. Froelich, *United States*, 2017, p. 396.

27. Sterrett, *The United States Tax Court: A Tumultuous 20 Years*, 1992, p. 949: «*For years, the court had suffered under the same sort of awkward circumstance that afflicted the Supreme Court when it was housed*

considerazione delle perduranti incertezze che, come si vedrà, investono la fisionomia degli organi preposti alla giurisdizione fiscale, specialmente in relazione al “*separation of powers principle*” e all’ancoraggio costituzionale della Corte Tributaria.

Sui temi della “giurisdizionalizzazione” e della conseguente legittimazione costituzionale della giustizia tributaria si è innestato il parallelo cammino di “normalizzazione” che ha interessato le nostre Commissioni Tributarie. L’avvento della Costituzione repubblicana nel 1948 ha segnato per esse un momento di svolta radicale, in quanto la legittimazione costituzionale delle preesistenti «*Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari*», alle quali il legislatore costituente non aveva dedicato alcuna previsione, richiedeva di stabilire, ai fini dell’applicabilità della VI disposizione transitoria della Carta, se esse fossero qualificabili come «*organi (speciali) di giurisdizione*» e se, conseguentemente, potessero dirsi espressione del potere giudiziario (v. par. 5)

Può già qui anticiparsi come l’obiettivo della c.d. “giurisdizionalizzazione formale” possa dirsi pienamente conseguito solamente in Italia, ferma la necessità, in entrambi i Paesi considerati, di proseguire il cammino verso la c.d. “giurisdizionalizzazione sostanziale” (v. par. 6).

4. L’esperienza statunitense: la legittimazione costituzionale della “U.S. Tax Court” e il suo rapporto con il principio di separazione dei poteri

Le origini storiche della “*U.S. Tax Court*” devono essere ricercate nel “*Revenue Act*” del 1924, la legge istitutiva del “*Board of Tax Appeals*” – organismo antesignano dell’odierna Corte – cui il Congresso diede vita per far fronte a due fenomeni tra loro connessi: da un lato, la crescente complessità della legislazione fiscale, a sua volta dovuta all’esponentiale aumento delle imposte da parte del Governo federale per far fronte alle ingenti spese belliche durante la Prima guerra mondiale²⁸; dall’altro, l’inadeguatezza delle istituzioni amministrative e giudiziarie preesistenti, incapaci di risolvere «*[...] in an acceptable manner the disputes growing out of the changed conditions brought on by the new taxes*»²⁹.

Nella proposta originariamente avanzata dal “*Committee*” nominato dal Segretario del Tesoro Andrew Mellon, il “*Board*” presentava dei connotati che il legislatore statunitense avrebbe poi, in sede di approvazione del provvedimento finale, radicalmente modificato: in particolare, esso afferiva al “*Treasury Department*”, sebbene fosse definito «*separate from the Bureau of Internal Revenue*», cioè dall’agenzia precipuamente responsabile dell’accertamento e della riscossione dei tributi; i suoi membri, tra cui il “*Chairman*”, sarebbero stati nominati dal “*Secretary*” nel numero che quest’ultimo avesse, a propria discrezione, reputato necessario, potendo altresì essere rimossi in assenza di una giusta causa; le «*procedural rules*» avrebbero dovuto formare parimenti oggetto di approvazione da parte del Tesoro; si suggeriva, infine, di imprimere un carattere informale a tali regole procedurali, cosicché la decisione potesse essere «*as quickly as practicable*»³⁰.

Il Congresso non raccolse queste sollecitazioni, che avrebbero obiettivamente condotto alla creazione di un organo – almeno virtualmente – subalterno rispetto all’Esecutivo e, anzi, manifestando il «*distrust of a Treasury dominated Board*»³¹, le sovvertì del tutto. In aperto dissidio con quanto suggerito dal “*Committee*”, infatti, identificò il “*Board*” in una «*independent agency in the executive branch of the Government*»³², affrancata non solo dal “*Bureau*”, ma anche dal “*Treasury Department*”; attribuì il potere di nomina dei sette «*Members*», scelti esclusivamente «*on the grounds of fitness to perform the duties of the office*», non al “*Secretary*”, bensì al Presidente degli Stati Uniti «*with the advice and consent of the Senate*»; conferì la scelta del “*Chairman*” al “*Board*”; esonerò dall’approvazione governativa le regole di procedura³³; circoscrisse la rimozione dei membri alle cause, successivamente invariate, di «*inefficiency*,

in the Capitol for several decades. The court’s independence from the IRS was not apparent to those taxpayers who had to pass through the corridors of the Service to get to the Tax Court facilities».

28. Turner, *The Tax Court of the United States*, 1948, p. 371.

29. Dubroff-Hellwig, *The United States Tax Court: An Historical Analysis*, 2014, pp. 1 ss.

30. V. sec. 1000(e), “*Administration Bill*” (1924).

31. Dubroff-Hellwig, *The United States Tax Court: An Historical Analysis*, op. cit., p. 63.

32. V. sec. 900(k), “*Revenue Act*” (1924).

33. Ivi, sec. 900(a).

neglect of duty or malfeasance in office»³⁴; propugnò una formalizzazione del procedimento «[...] to conform Board proceedings more closely to those of a judicial body»³⁵.

Se con il “Revenue Act” del 1942 il “Board of Tax Appeals” veniva ridenominato “Tax Court of the United States”, i suoi “members” “Judges” e il suo “Chairman” “Presiding Judge”³⁶, fu solo con il “Tax Reform Act” del 1969 che la Corte perse la tralaticia qualifica di «*independent agency in the executive branch of the Government*» per divenire – con una disposizione fedelmente riprodotta nella vigente *sec. 7441* dell’ “Internal Revenue Code” (IRC) – una «*court of record established under Article I of the Constitution of the United States*»³⁷.

La nuova qualificazione si sarebbe rivelata non meno problematica di quella precedente, ed invero «[...] while previously there had been a question as to whether the Tax Court was an executive agency or judicial court, the question now is whether the Tax Court is an article I or an article III court»³⁸.

Pare necessario, quindi, chiarire la differenza tra queste due tipologie di “Courts” e giova in proposito premettere che l’Article I, Section 8, Clause 9 della “U.S. Constitution” attribuisce al Congresso il potere di «*constitute Tribunals inferior to the Supreme Court*». Tale norma va letta, come si usa dire, in combinato disposto con l’Article III, Section I della Costituzione stessa, il quale radica «*the Judicial Power of the United States in one Supreme Court and in such inferior Courts as the Congress may from time to time ordain and establish*», per poi aggiungere che «*the Judges, both of the Supreme and inferior Courts, shall hold their offices during good Behaviour and shall, at stated times, receive for their Services, a Compensation, which shall not be diminished during their Continuance in Office*». Stando al suo tenore letterale, sembrerebbe che quest’ultima disposizione non possa essere elusa dal Congresso nell’istituire Corti inferiori a quella Suprema (avvalendosi del potere di cui all’Article I, Section 8, Clause 9), sebbene «[...] such a seemingly reasonable conclusion would be at variance with repeated decisions by the Supreme Court»³⁹.

Infatti, nel risalente caso “*American Ins. Co. v. 356 Bales of Cotton Canter*”⁴⁰ del 1828, la Corte Suprema elaborò una distinzione – che avrebbe a più riprese confermato⁴¹ – tra le cc.dd. “*Constitutional Courts*”, istituite ai sensi dell’Article III, e le cc.dd. “*Legislative Courts*” (o “*Article I Courts*”), caratterizzate dal fatto che, nella loro costituzione, «[...] Congress is unhampered by the tenure and salary provisions of Article III»⁴².

Di tale apparato garantistico – rappresentato, come detto, sia dall’incarico “a vita” che dal presidio contro arbitrarie diminuzioni dello stipendio – sono privi i diciannove giudici della “U.S. Tax Court” (perciò qualificabile come “*Article I Court*”), in quanto essi restano in carica per quindici anni⁴³, percependo una retribuzione astrattamente suscettibile di riduzione anche durante il periodo di servizio.

Questa considerazione ha per lungo tempo costituito la principale obiezione a quell’orientamento, fatto proprio dalla Corte Suprema nel noto caso “*Freytag v. Commissioner*” del 1991⁴⁴, secondo cui «*the Tax Court exercises judicial, rather than executive, legislative, or administrative, power*», non solo in quanto essa è istituita dal Congresso al preciso ed esclusivo scopo di «[...] interpret and apply the Internal Revenue Code in disputes between taxpayers and the Government», ma anche alla luce della ricorribilità delle sue pronunce «*like the judgments of the district courts [...] only to the Regional United States Courts of Appeals*»⁴⁵.

34. Ivi, *sec. 900(b)*.

35. Dubroff-Hellwig, *The United States Tax Court: An Historical Analysis*, op. cit., p. 65.

36. Cfr. *sec. 504(a)*, “Revenue Act” (1942).

37. V. *sec. 951*, “Tax Reform Act” (1969).

38. *Recent Legislative Changes in the Constitutional Status of the United States Tax Court: Notes*, 1973, p. 390.

39. *Legislative and Constitutional Courts: What Lurks Ahead for Bifurcation*, 1962, p. 980.

40. “*American Ins. Co. v. 356 Bales of Cotton Canter*”, 26 U.S., 511, 1828.

41. Cfr., ad es., “*United States v. Coe*”, 155 U.S., 76, 1894 (sulla “*Court of Private Land Claims*”), “*Wallace v. Adams*”, 204 U.S., 415, 1907 (sulla “*Choctaw and Chickasaw Citizenship Court*”), “*Ex Parte Bakelite Corporation*”, 279 U.S., 438, 1929 (sulla “*Court of Customs Appeals*”) e, più recentemente, “*Northern Pipeline Constr. Co. v. Marathon Pipe Line Co.*”, 458 U.S., 50, 1982 e “*Stern v. Marshall*”, 564 U.S., 462, 490, 2011 (entrambe sulle “*U.S. Bankruptcy Courts*”).

42. Katz, *Federal Legislative Courts*, 1930, p. 895.

43. V. *sec. 7443(e)*, IRC.

44. “*Freytag v. Commissioner*”, 501 U.S., 868, 1991.

45. Ivi, p. 891.

In quella controversia, i “*Justices*” erano chiamati a valutare la compatibilità costituzionale della *sec. 7443A(a) IRC* – norma che autorizza il “*Chief Judge of the Tax Court*” a nominare degli “*Special Trial Judges*” cui assegnare dei “*cases*” in una serie, peraltro assai cospicua, di ipotesi – con la c.d. “*Appointments Clause*” contenuta nell’Article II, Section 2, Clause 2 della “*U.S. Constitution*”. Infatti, quest’ultima disposizione, dopo aver previsto l’autorità del Presidente di nominare, con l’«*advice and consent*» del Senato, «*Ambassadors, other public ministers and consuls, judges of the Supreme Court, and all other officers of the United States*», sancisce il potere discrezionale del Congresso di dislocare l’«*Appointment of such inferior Officers*» in capo al «*President alone*», alle «*Courts of Law*» oppure agli «*Heads of Departments*».

Escluso il caso del Presidente, che ovviamente non concorre alla nomina degli “*Special Trial Judges*” (nel gergo costituzionale, gli «*inferior Officers*»), ci si chiedeva se il “*Chief Judge*”, titolare del diritto di nomina, fosse la figura di vertice di una delle “*Courts of Law*”, ovvero uno degli “*Heads of Departments*”. Entrambe le soluzioni, a dire il vero, si sarebbero rivelate costituzionalmente legittime, e ciò dimostra come l’interrogativo di cui si discorre ne celasse a ben vedere un altro, più profondo: non interessava tanto la qualificazione del “*Chief Judge*”, bensì stabilire se la “*U.S. Tax Court*”, nella sua interezza, fosse una “*Court of Law*” ovvero un “*Department*” incardinato nell’Esecutivo.

Alla prima opzione aderì, come visto, l’orientamento maggioritario del caso “*Freytag*”, mentre il difetto della titolarità delle garanzie che il terzo articolo della Costituzione riserva agli esponenti del circuito giudiziario federale portò la “*minority opinion*” – che, autorevolmente rappresentata dal giudice Scalia, risultò recessiva per un solo voto – a propendere per la seconda soluzione: «*where adjudicative decisionmakers do not possess life tenure and a permanent salary, they are incapable of exercising any portion of the judicial power*», in quanto «*it is the identity of the officer – not something intrinsic about the mode of decisionmaking or type of decision – that tells us whether the judicial power is being exercised*»⁴⁶. La circostanza che l’esercizio “oggettivo” della funzione giurisdizionale rappresentasse una condizione necessaria, ma non sufficiente per accordare alla Corte un pieno “*judicial status*” indusse quindi l’insigne giurista italo-americano, recentemente scomparso, ad attribuire la qualifica di “*Head of Department*” al “*Chief Judge*” (e la sua “*opinion*” non fu, come ci si sarebbe potuto aspettare, “*dissenting*”, bensì “*concurring*”, proprio perché l’“*Appointment Clause*” era stata rispettata) e, soprattutto, a ritenere che la «*Tax Court, like its predecessors, exercises the executive power of the United States*»⁴⁷.

La posizione assunta dalla “*Supreme Court*” nel caso “*Freytag*”, nonostante l’aspra “*concurrence*” frutto del formalismo “originalista” «*[...] typical of Justice Scalia*»⁴⁸, era stata cristallina: la “*Tax Court*” esercita le proprie funzioni giurisdizionali in modo indipendente tanto dal potere legislativo, quanto da quello esecutivo, al punto che né dell’uno né dell’altro l’istituzione può dirsi espressione. L’univocità di tale affermazione e l’assenza di novità legislative contribuirono in modo determinante a relegare, per più di vent’anni, il tema dell’identità costituzionale della Corte ad una vera e propria «*dormant issue*»⁴⁹, che sarebbe stata vivacemente risvegliata solo nel 2012, anno in cui la “*D.C. Circuit Court of Appeals*”, nella sentenza “*Kuretski v. Commissioner*”⁵⁰, è tornata ad occuparsi nuovamente della questione.

Ai giudici d’appello i coniugi Kuretski domandavano di valutare la conformità al principio di separazione dei poteri di quella disposizione, la *sec. 7443(f) IRC*, che autorizza il Presidente degli Stati Uniti – il quale mai se n’è avvalso⁵¹ – a rimuovere i giudici tributari «*for inefficiency, neglect of duty, or malfeasance in office, but for no other cause*». Il nesso tra il “*Presidential removal power*” e il principio di divisione dei poteri deriva dalla figura del c.d. “*interbranch removal*”: la possibilità, sia pure circoscritta dalla tipizzazione di tre fattispecie di destituzione, di far decadere i magistrati tributari conferirebbe al vertice dell’Esecutivo una capacità d’interferire “diagonalmente” con il potere giudiziario, di cui la “*U.S. Tax Court*” si asserisce sia parte.

46. *Ivi*, p. 911.

47. *Ivi*, p. 915.

48. Cfr. Stern, *What’s a Constitution Among Friends? Unbalancing Article III*, 1998, p. 1066.

49. Hellwig, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, 2016, p. 292.

50. “*Kuretski v. Commissioner*”, 755 F.3d, 929, D.C. Cir., 2014.

51. Cords, *Tax Court Appointments and Reappointments: Improving the Process*, 2011, p. 509: «*No Judge has ever been removed from the Tax Court bench*».

In “Kuretski”, la Corte del “D.C. Circuit” sostiene una posizione per certi versi inaspettata, circostanziando l’impossibilità di ricondurre la giurisdizione tributaria tanto al potere giudiziario – così discostandosi dall’insegnamento della Corte Suprema – quanto a quello legislativo. Difatti, dapprima il decidente sconfessa l’identificazione della “U.S. Tax Court” in una delle “Article III Courts” – difettando la prima delle garanzie proprie delle seconde, tra cui l’incarico permanente e il divieto di c.d. “diminution of salaries” – per affermare, sulla base di tale osservazione, che «the Tax Court is not a part of the Article III Judicial Branch, and that its judges do not exercise the “Judicial Power of the United States” under Article III»⁵². Ma anche l’afferenza della Corte Tributaria al “Legislative power” viene posta in discussione: come osserva il relatore Srinivasan, «even if the 1969 Act transformed the Tax Court into an Article I Legislative Court»⁵³, nondimeno, «[...] it did not thereby transfer the Tax Court to the Legislative Branch», atteso che l’essere una «Legislative Court» non implica l’esercizio, da parte dei giudici, di quel «Legislative power» riservato all’infungibile discrezionalità del Congresso⁵⁴.

In forza di queste premesse, il giudice del gravame fa ricorso al c.d. ragionamento per esclusione e perviene alla conclusione, per così dire di *default*, dell’appartenenza della “Tax Court” al potere esecutivo, così risolvendo anche il problema originario di «constitutionality» della sec. 7443(f) IRC: «Presidential removal of a Tax Court judge thus would constitute an intra – not inter – branch removal»⁵⁵; quand’anche il Presidente si avvallesse di tale potere, il suo esercizio sarebbe «entirely consistent with separation-of-powers principles»⁵⁶.

In una singolare parabola discendente, che sia pur informalmente oblitera uno dei principiecardine dell’ordinamento statunitense, vale a dire l’efficacia vincolante del precedente (c.d. *stare decisis*), l’“ultima parola” sullo *status* costituzionale della “U.S. Tax Court” è spettata proprio ai relativi giudici, i quali si sono pronunciati sul tema in esame nella recente sentenza “Battat v. Commissioner”⁵⁷ del 2017. Chiamati – come nel caso “Kuretski” – a sindacare la liceità costituzionale della sec. 7443(f) IRC⁵⁸, i magistrati tributari hanno offerto un punto di vista inedito, fondando la decisione su due pilastri motivazionali.

Il primo fa capo alla c.d. “Public Rights Doctrine”, in forza della quale le garanzie dell’“Article III” sarebbero indefettibili solo per le controversie attinenti a “common law”, “equity” e “admiralty”, ma non nei conflitti «[...] between the Sovereign and the Subject», cosicché «the Presidential removal power could not interfere with the “constitutionally assigned mission of the judicial branch”»⁵⁹. Il secondo si impernia sulla dimostrazione della legittimità della figura dell’“interbranch removal” «[...] irrespective of the Tax Court’s branch status»⁶⁰ e cioè prescindendo dalla sussunzione della “Tax Court” a uno dei tre poteri: richiamando una consolidata giurisprudenza della Corte Suprema, il relatore Colvin sostiene che, se è vero che le locuzioni “inefficiency”, “neglect of duty” e “malfeasance in office” «[...] are very broad and could sustain removal for any number of actual or perceived transgressions»⁶¹, esse allo stesso tempo soddisfano l’esigenza garantista di circoscrivere la discrezionalità presidenziale, concludendo nel senso che «[...] limiting removal power to “good cause” is an impediment to, not an effective grant of, Presidential control»⁶².

Ad entrambe le argomentazioni è sottesa l’idea che la Corte Tributaria non abbia natura (sostanzialmente) *giurisdizionale*, come affermato dalla Corte Suprema nel caso “Freitag”, né *esecutivo-contenziosa*, come invece asserito dalla Corte d’Appello in “Kuretski”.

52. “Kuretski v. Commissioner”, 755 F.3d, 929, 947, D.C. Cir., 2014.

53. V. *supra*.

54. In questo senso, «The Tax Court is in the business of interpreting and applying the internal revenue laws, see Freitag, 501 U.S. at 891, not in the business of making those laws» (“Kuretski v. Commissioner”, 755 F.3d, 929, 952, D.C. Cir., 2014).

55. *Ivi*, p. 932.

56. *Ivi*, p. 944.

57. “Battat v. Commissioner”, 148 Tax Ct., 2, 2017.

58. V. *supra*.

59. “Battat v. Commissioner”, 148 Tax Ct., 2, 38, 2017. Per una persuasiva critica alla dottrina dei “diritti pubblici” cfr. Sward, *Legislative Courts, Article III and the Seventh Amendment*, 1999, pp. 1075-1077.

60. “Battat v. Commissioner”, 148 Tax Ct., 2, 35, 2017.

61. Cfr. “Bowsher v. Synar”, 478 U.S., 714, 729, 1986.

62. Cfr. “Morrison v. Olson”, 487 U.S., 654, 706, 1988.

Tale approccio appare in linea⁶³ con un recente orientamento dottrinale secondo cui non vi sarebbe necessità di identificare il “branch” cui la “Tax Court” appartiene, dal momento che «a definitive location appears necessary only for addressing separation-of-powers challenges, and, given the ambiguous status of the Tax Court in the constitutional organizational chart, any such challenge is best addressed on the merits rather than relying on an intra-branch characterization»⁶⁴. Un’impostazione “agnostica” che non può dirsi in astratto deprecabile, in un terreno così scivoloso come quello della legittimità costituzionale della Corte; restando tuttavia la perplessità di come si possa decidere una censura di costituzionalità “on the merits” – cioè «[...] by examining whether the structure unduly threatens the division of power between the three heads of government»⁶⁵ – se è la stessa “Tax Court” a trascendere il principio di divisione dei poteri.

Esaurita questa breve panoramica sull’evoluzione legislativa e giurisprudenziale riguardante la “U.S. Tax Court”, non resta che esaminare i benefici e gli inconvenienti della riconduzione della Corte ai poteri legislativo, esecutivo o giudiziario, in ossequio a quella “tripartite government structure” presupposta dal principio di separazione dei poteri. Del tutto minoritario, infatti, è rimasto l’orientamento⁶⁶ che, travalicando questo dogma tradizionale, attribuisce agli “Article I Tribunals” (e, quindi, anche alla “Tax Court”) il rango di c.d. “quarto potere”, probabilmente perché quest’ultima figura si presta a descrivere la “polifunzionalità” di alcune agenzie (ad es. la “Securities and Exchange Commission” o il “Department of Agriculture”⁶⁷), ma non la fisionomia di organi con funzioni esclusivamente giustiziali.

Iniziando dalla riconduzione al potere legislativo, ad una prima, fugace lettura della sec. 7441 IRC – disposizione, già menzionata, ai sensi della quale: «There is hereby established, under article I of the Constitution of the United States, a court of record to be known as the United States Tax Court» – si sarebbe intuitivamente portati a ritenere che la Corte sia espressione di quel “legislative power” che trova la sua regolamentazione nel primo articolo della Costituzione. In passato, specialmente in relazione al “Tax Reform Act” del 1969, quest’opzione ermeneutica è stata autorevolmente sostenuta in dottrina⁶⁸ e di essa si trova traccia anche in una (sola) pronuncia di merito⁶⁹.

Si è inoltre discusso⁷⁰ in ordine ad un suo possibile ancoraggio al dato testuale: l’avverbio “under”, infatti, sembrerebbe avere, in base ai lavori preparatori⁷¹ del provvedimento del 1969, il significato di “within”, il quale potrebbe corroborare la collocazione della “Tax Court” nel

63. Non è un caso che l’ultima nota della sentenza “Battat” reciti: «For a discussion of the Tax Court’s place in the branches of Government, see Brant J. Hellwig, “The Constitutional Nature of the United States Tax Court”» (“Battat v. Commissioner”, 148 Tax Ct., 2, 45, 2017).

64. Hellwig, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, op. cit., p. 326.

65. *Ivi*, p. 323.

66. Cfr. Strauss, *The Place of Agencies in Government: Separation of Powers and the Fourth Branch*, 1984, pp. 574 ss., il quale, premesso che «the past century has witnessed the profuse growth of legislation assigning to special adjudicative tribunals – administrative agencies and other article I courts – the power to hold trial-type hearings that might otherwise have been placed in the article III courts», rileva che «almost fifty years of experience has accustomed lawyers and judges to accepting the independent regulatory commissions as a “headless ‘fourth branch’” of government» (p. 578).

67. Infatti, «[...] both adopt rules, execute laws and adjudicate cases, all pursuant to statutory authority» (*ivi*, p. 579). In proposito, sembra utile aggiungere che in una recente sentenza la “Securities and Exchange Commission” è stata qualificata – ai fini della “Appointments Clause” – un “Department” e non, come la “Tax Court”, una “Court of Law” (“Free Enter. Fund v. Pub. Co. Accounting Oversight Bd.”, 561 U.S., 477, 2010).

68. Cfr., ad es., Sterrett, *The United States Tax Court: Innovation and New Procedures*, 1986, p. 208: «The United States Tax Court is a court of record established under Article I of the Constitution of the United States. The tax court thus has the unique status of a judicial body in the legislative branch of the government»; Tannenwald, *The United States Tax Court: Yesterday, Today, and Tomorrow*, 1998, p. 2: «The Tax Reform Act of 1969 removed the Court’s description as an independent agency within the Executive Branch and established it as a court of record under Article I of the Constitution. This designation made the Court a legislative court, thus technically part of the Legislative Branch of Government, although clearly recognized as a judicial body».

69. “Ostheimer v. Chumbley”, 498 F. Supp., 892, D. Mont., 1980: «The Tax Court was established as a court under U.S. Const. art. I, and became a part of the legislative branch of government in 1969».

70. Hellwig, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, op. cit., p. 318.

71. “S. Rep.”, No. 91-552, 304, 1969: scopo del “Tax Reform Act” è di «establishing the Tax Court as a court of record under Article I of the constitution, dealing with the Legislative Branch».

“*legislative branch*”. Tuttavia, pare più ragionevole ritenere che quella forma avverbiale sia sostituibile con “*pursuant to*”, alludendo così alla norma che funge da fondamento costituzionale del potere del Congresso di dare vita alla Corte Tributaria.

Sotto questo profilo, un altro Autore⁷² ha sostenuto che il riferimento al primo articolo della Costituzione non sarebbe di per sé ostativo rispetto alla configurazione di una “*Constitutional Court*”, anziché di una “*Legislative Court*”: ben ci si potrebbe riferire, difatti, alla Section 8, Clause 9 di tale previsione, che autorizza il Congresso «*to constitute tribunals inferior to the Supreme Court*», posto che, secondo l’insegnamento della Corte Suprema medesima, «*the power given Congress in Art. I, sec. 8, cl. 9, “to constitute Tribunals inferior to the Supreme Court”, plainly relates to the “inferior Courts” provided in Art. III, sec. I*»⁷³. Ciononostante, «*since the judges of the Tax Court do not have life tenure it is clear that Congress did not create an article III court*»⁷⁴ e, di conseguenza, il riferimento non può che essere alla Section 8, Clause 1 dell’Article I, in cui si fa riferimento al «*[congressional] power to lay and collect taxes*».

Ciò detto, sembra lecito ritenere che, a smentire l’orientamento che si sta commentando, non sia tanto l’argomento letterale, certamente opinabile, bensì quello sistematico: non si vede, invero, come un organo che esercita – per usare il fraseggio dei “*Justices*” in “*Freytag*” – «*the judicial power to the exclusion of any other function*» possa partecipare del potere legislativo, essendo del tutto estraneo al c.d. “*law-making process*” e più affine, al contrario, alla funzione di (controllo sul) c.d. “*law-enforcement*”. Ed è parimenti evidente che se queste due funzioni si assommassero in capo alla stessa autorità ne deriverebbe un grave *vulnus* al principio di separazione dei poteri. Meritevole di accoglimento, in definitiva, è la tesi secondo cui il riferimento al potere legislativo rinvia esclusivamente «*[...] to the power used to create the court, not to the court’s location*»⁷⁵.

Esclusa l’ascrivibilità della “*Tax Court*” al “*legislative branch*”, può esaminarsi l’alternativa, assai più problematica, della collocazione nell’“*executive*” ovvero nel “*judicial branch*”.

Quanto alla prima ipotesi, si rileva che tanto il dato normativo risultante dal “*Tax Reform Act*” può offrire – come si è visto, ingannevolmente – un indice sintomatico dell’inclusione della Corte nell’alveo del potere legislativo, quanto esso, all’opposto, scredita – come si accennerà, con un maggior grado di plausibilità – l’orientamento che sussume l’istituzione nel potere esecutivo. Infatti, nel 1969 il Congresso, nell’attribuire alla “*Tax Court*” la qualifica di “*Article I Court*”, ha contemporaneamente abrogato l’inciso secondo cui essa agiva in qualità di «*independent agency in the executive branch of the government*». E soprattutto nel 2015 avrebbe ribadito⁷⁶, modificando nuovamente la sec. 7441 IRC, che «*the Tax Court is not an agency of, and shall be independent of, the executive branch of the Government*». Interpolazione realizzata in aperto dissidio con il caso “*Kuretski*” (v. *supra*), tanto che nel “*Report*” di accompagnamento alla legge, redatto dal “*Senate Finance Committee*”, si legge che il “*Committee*” stesso «*[...] was concerned that statements in “Kuretski v. Commissioner” may lead the public to question the independence of the Tax Court, especially in relation to the Department of Treasury or the Internal Revenue Service*» e ravvisava pertanto la necessità di «*[...] remove any uncertainty caused by “Kuretski v. Commissioner”, and to ensure that there is no appearance of institutional bias*»⁷⁷.

A ciò si aggiunga che l’impostazione in esame appare, forse ancor più di quanto visto per il potere legislativo, particolarmente stridente con il “*separation of powers principle*”, postulando la presenza di un’“*executive agency*” (la “*Tax Court*”) preposta a giudicare sull’operato di un’altra (l’“*Internal Revenue Service*”). Del carattere rovinoso di una tale sovrapposizione era d’altra parte consapevole il “*Senate Finance Committee*” quando, nel “*Report*” che precede il “*Tax Reform Act*” del 1969, scriveva: «*The Tax Court’s constitutional status as an executive agency, no matter how independent, raises questions in the minds of some as to whether it is*

72. Shores, *Article I Status for the Tax Court*, 1972, p. 339.

73. “*Glidden Co. v. Zdanok*”, 370 U.S., 530, 543, 1962.

74. Shores, *Article I Status for the Tax Court*, op. cit., *ibidem*. V. però l’autorevole opinione contraria di Pfander, *Article I Tribunals, Article III Courts, and the Judicial Power of the United States*, 2004, pp. 643 ss.

75. Lederman, *When the Bough Breaks: the U.S. Tax Court’s Branch Difficulties*, 2015, p. 11.

76. Cfr. sec. 441, “*Tax Increase Prevention and Real Estate Investment Act*” (2015).

77. Cfr. “*S. Rep.*”, No. 114-14, 10, 2015.

appropriate for one executive agency to be sitting in judgment on the determinations of another executive agency»⁷⁸.

Venendo all'ultima opzione, il potere giudiziario, già ad un primo sguardo tale soluzione apparirebbe, com'è stato notato, «*the most plausible location for the Tax Court in the governmental structure*», essendo – esplicitamente o implicitamente – condiviso, in ciascuna delle sentenze menzionate *supra*, che «*[...] the exclusive purpose of the Tax Court is to adjudicate legal disputes between taxpayers and the Government concerning the application of the Code*»⁷⁹.

Tale posizione è stata invero sostenuta da altri Autori⁸⁰, trovando altresì ancoraggio in una giurisprudenza di merito, secondo la quale: «*The Tax Court is an Article I court, which is independent of the executive and legislative branches of the government and is considered part of the judicial branch of government*»⁸¹. E anche se nel caso “*Freytag*” l'appartenenza al “*judicial branch*” non viene affermata in modo perentorio, verosimilmente per conciliare le istanze formalistiche della “*minority opinion*”, l'enfasi riservata in quella pronuncia al carattere giurisdizionale della Corte non sembra revocabile in dubbio.

Ancorché ragionevole, l'opzione del potere giudiziario richiede, tuttavia, di affrontare in modo definitivo il quesito che più volte si è affacciato nelle pagine precedenti, vale a dire se l'appartenenza al “*judicial branch*” postuli inderogabilmente, o meno, la titolarità delle garanzie di cui terzo articolo della Costituzione.

La risposta a tale interrogativo condiziona evidentemente l'estensione del “*judicial power*”, il quale risulterà nel primo caso circoscritto alle sole “*Article III Courts*”, mentre nel secondo sarà in grado di conglobare ulteriori organismi decisori sprovvisti tanto della “*life tenure*”, quanto della “*maintenance of compensation*”: ci si riferisce alle cc.dd. “*Legislative Courts*”, che infatti «*[...] resemble Article III courts in most respects, except that their judges lack the salary and tenure protections of Article III*»⁸².

La problematica in discussione rimane probabilmente aperta e a fronte di un panorama dottrinale piuttosto variegato⁸³ preme qui riportare l'autorevole opinione di Richard H. Fallon,

78. Cfr. “*S. Rep.*”, No. 91-552, 302, 1969.

79. Hellwig, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, op. cit., p. 311.

80. Cfr. Resnik, *Of Courts, Agencies, and the Court of Federal Claims: Fortunately Outliving One's Anomalous Character*, 2003, p. 802, il quale, nel descrivere le “*Article I Courts*”, sostiene: «*One example is the evolution of the United States Tax Court (“Tax Court”) from its origins in 1924 as the United States Board of Tax Appeals (“Board”) to its current status as a court within the judicial branch*»; Burke-Friel, *Understanding Federal Income Taxation*, 2013, p. 3: «*Prior to the Tax Reform Act of 1969, the Tax Court was technically an independent agency of the executive branch of the federal government. The 1969 Act renamed the court the “United States Tax Court” and gave it “constitutional status” under Article I, Section 8, Clause 9 of the Constitution, so that is now part of the judicial branch*».

81. “*Harpole v. United States*”, 2000 WL, D. Alaska, Nov. 2, 2000.

82. Lederman, *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Powers Constitutional?*, 2001, p. 360.

83. Il quale oscilla tra una strenua opposizione avverso le “*Legislative Courts*” (cfr., ad es., Geier, *The Tax Court, Article III, and the Proposal Advanced by the Federal Courts Study Committee: A Study in Applied Constitutional Theory*, 1991, p. 1035: «*the appropriateness of specialist judges or procedures different from those currently employed in the district courts are simply not relevant to the justifiability of declining to vest particular adjudicators with the independence protections of article III. When the fallacy of the “efficiency” line of reasoning is exposed, in many cases (including the case of the Tax Court, I believe), we find the emperor has no clothes*»; Dodge, *Reconceptualizing Non-Article III Tribunals*, 2015, pp. 922-923: «*It has traditionally been assumed that Congress creates non-Article III tribunals to pair adjudication with an executive or legislative function, resulting in superior outcomes. But in recent years, Congress has created tribunals for the inverse reason: dissatisfaction with the cost and delay of the Article III court system. To the extent that Congress can side-step problems in the Article III system by using non-Article III courts, it decreases the systemic pressure toward reform, as the handful of incidents most likely to drive political pressure toward reform are treated instead through one-off legislative solutions*») e un atteggiamento di neutralità verso una “*creatura*” della giurisprudenza (cfr., ad es., Resnik, *The Mythic Meaning of Article III Courts*, 1985, p. 586: «*As long as Article III of the Constitution stands for the proposition that a federal judiciary independent from the Congress is required, then Congress is prohibited from establishing courts populated by judges without Article III status. This line of reasoning is, however, defeated by an ultimately insurmountable response – reality. Congress has created institutions bearing the label “courts” and the Supreme Court has sanctioned those entities as constitutional. The line of cases is long and the proposition – contrary to a simple reading of Article III – is firmly established. According to*

costituzionalista della “*Harvard Law School*”, il quale – non prima di aver osservato che «*today, the familiar roles of legislative courts and of administrative agencies render a return to “article III literalism” virtually unthinkable*»⁸⁴ – ha elaborato la c.d. “*appellate review theory*”.

Tale dottrina ha lo scopo di bilanciare due opposte esigenze: da un lato l’idea che «*at this stage in our institutional and doctrinal history, the decision whether to use non-article III bodies to make initial determinations even of constitutional law should be largely discretionary with Congress*»; dall’altro il fatto che «*[...] although non-article I federal adjudicators may perform important functions, article III and its underlying values ought to be neither forgotten nor balanced away*»⁸⁵. Essa individua quindi il compromesso tra le due istanze nell’appellabilità, dinanzi alle “*Article III Courts*”, delle decisioni delle “*Article I Courts*”. Se si adottasse questa impostazione anche per la “*Tax Court*”, quest’ultima potrebbe dirsi costituzionalmente legittima sin dal “*Revenue Act*” del 1926, il provvedimento che introdusse l’impugnabilità delle decisioni dell’allora “*Board of Tax Appeals*” dinanzi alle “*Courts of Appeals*”⁸⁶.

In conclusione, le considerazioni suesposte circa la collocazione della “*Tax Court*” inducono a raccogliere l’invito rivolto da uno Studioso «*[...] to paint its current ambiguous status as less bothersome*»⁸⁷, ma allo stesso tempo la lettura estensivo-funzionale del “*judicial branch*” qui propugnata non può e non deve rappresentare l’alibi per mantenere lo *status quo*, frenando così la progressiva “*giurisdizionalizzazione*” dell’istituzione⁸⁸. In questo senso, non devono essere trascurate le istanze di chi ritiene che «*the Tax Court should be unambiguously located somewhere*»⁸⁹, specialmente alla luce della recente fibrillazione giurisprudenziale, i cui effetti si sono ripercossi non solo sulla Corte Tributaria⁹⁰, ma anche su organi ad essa affini⁹¹. Quest’aspirazione potrà essere adeguatamente soddisfatta da un nuovo intervento della Corte Suprema, che tuttavia ha negato la richiesta di “*certiorari*” nel caso “*Kuretski*”⁹², o dal Congresso, con l’attribuzione alla “*Tax Court*” del rango di “*full-fledged Article III tribunal*” – «*[...] but the legislative appetite for that approach seems small*»⁹³. Sino ad allora, può

the Supreme Court, the Constitution permits Congress to create adjudicatory institutions other than Article III courts. Some of these institutions are called “legislative” or “Article I” courts»).

84. Fallon, *Of Legislative Courts, Administrative Agencies, and Article III*, 1988, pp. 916-917.

85. *Ivi*, pp. 917-918.

86. Cfr. sec. 1001(a), “*Revenue Act*” (1926).

87. Hellwig, *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, *op. cit.*, p. 326.

88. In proposito, è stato opportunamente notato che «*a broad holding that non-article III bodies are incapable of exercising the article III judicial power might radically alter or curtail the functioning of these agencies. On the other hand, a holding that non-article III bodies could exercise unlimited article III authority would effectively gut the article III salary and tenure protections by facilitating congressional circumvention of those protections*» (Redish, *Legislative Courts, Administrative Agencies, and the Northern Pipeline Decision*, 1983, pp. 199-200).

89. Lederman, *When the Bough Breaks: the U.S. Tax Court’s Branch Difficulties*, *op. cit.*, *ibidem*.

90. Per i dubbi avanzati sulla possibilità di continuare a garantire “*equitable remedies*” dopo la sentenza “*Kuretski*” cfr. Davis, *Tax Court Judge Doubts Kuretski’s Effect on Equitable Doctrines*, 2015, pp. 1134 ss.

91. Ad esempio, sono state messe in luce le (paradossali) conseguenze della pronuncia “*Kuretski*” sullo *status* dei giudici della “*Court of Claims*”: «*When we reenvision Article I Courts as executive branch entities, as Judge Srinivasan did in Kuretski, a new question of constitutional powers arises like whack-a-mole. Less than two miles away from the Tax Court sit the CFC judges, executive officials subject to interbranch removal by the judiciary. Under Kuretski, this constitutional infirmity must be cured by invalidating sec. 176. Congress could then respond with an amendment vesting that removal power in the President rather than Article III judges. The judges of the Court of Federal Claims can serve their terms subject to presidential removal, but they constitutionally cannot and normatively should not remain subject to interbranch removal by the federal judiciary*» (Flynn, *Interbranch Removal and the Court of Federal Claims: ‘Agencies in Drag’*, 2016, pp. 324-325).

92. Probabilmente una decisione di opposto tenore in “*Kuretski*” avrebbe favorito l’intervento chiarificatore dei “*Justices*”: «*If the D.C. Circuit followed Freytag’s holding that the Tax Court exercises judicial powers, then section 7443(f) would have been struck as it provides the President with the authority to influence the exercise of judicial power. While striking section 7443(f) as a violation of separation of powers would potentially have increased the likelihood that the Supreme Court would reverse in Kuretski, at least that would have presented the opportunity to bring some clarity to the case law*» (Williams, *Kuretski v. Commissioner: the Tax Court’s Identity Crisis*, 2017, p. 826).

93. Grewal, *The Un-Precedented Tax Court*, 2016, p. 2104.

condividersi l'opinione di chi afferma che «*the Tax Court's constitutional status is likely to remain an open question*»⁹⁴.

5. L'esperienza italiana: la legittimazione costituzionale della Commissioni Tributarie e il loro rapporto con il principio di separazione dei poteri

Volendo tratteggiare, sia pur nei loro snodi fondamentali, le linee evolutive delle attuali Commissioni Tributarie, è d'obbligo prendere le mosse da quella l. n. 1830/1864, che – nell'introdurre la c.d. imposta sulla ricchezza mobile, tributo precursore dell'odierna imposizione reddituale – le istituì in seno all'Amministrazione Finanziaria⁹⁵.

A tali organi e, in particolare, all'allora Commissione Comunale, non furono affidate fin da subito funzioni esclusivamente contenziose, ma anche di amministrazione attiva⁹⁶; nonostante questa componente "accertativa" fosse destinata a venir meno di lì a poco (con la l. n. 3023/1866), essa ha probabilmente corroborato l'idea che il nostro processo tributario sia, quasi geneticamente, condannato a un «*ibridismo strutturale*»⁹⁷. Nondimeno, gli anni successivi testimoniarono – in particolare con la l. n. 3719/1869, che ammise il ricorso all'a.g.o. avverso le decisioni della neostituita Commissione Centrale, con l'eccezione delle questioni di estimazione⁹⁸ – la volontà di coordinare sistematicamente la tutela speciale con quella offerta dal giudice ordinario, sia pure nell'ambito di uno schema ipertrofico articolato in ben sei gradi giudizio.

A una riduzione di questi ultimi e a un più generale affinamento dello schema procedimentale si assisteva con la riforma del biennio 1936-37⁹⁹, sebbene tale novella avesse rinunciato a intervenire sul regime di composizione delle Commissioni, nel quale vistosissimi continuavano ad apparire i condizionamenti, diretti e indiretti, dell'autorità governativa¹⁰⁰.

Ciò che più in questa sede interessa evidenziare è che l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana nel 1948 segnò un punto di svolta per il sistema di giustizia tributaria, chiamato a confrontarsi con il disposto della Carta Fondamentale: innumerevoli, invero, erano le previsioni che, almeno in astratto, avrebbero potuto incidere in via immediata sull'assetto delle «*Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari*»¹⁰¹, dal principio di c.d. azionabilità delle situazioni giuridiche soggettive sancito dall'art. 24 Cost. fino alla sua estensione «*contro gli atti della pubblica amministrazione*» predicata dall'art. 113 Cost.

Tuttavia, due norme costituzionali, l'art. 102 Cost. e la VI disposizione transitoria, erano destinate ad assumere un ruolo preponderante nell'inquadramento sistematico delle Commissioni¹⁰², alla luce del fatto che queste ultime non avevano trovato ospitalità nel Titolo IV della Parte II della Carta, dedicato a «*La Magistratura*»¹⁰³.

La mancata "costituzionalizzazione" degli organi in parola, difatti, postulava il coordinamento con il divieto d'istituzione di «*giudici speciali*» previsto dall'art. 102 co.2 Cost., il quale ammetteva la sola possibilità di dare vita, «*presso gli organi giudiziari ordinari*», a «*sezioni specializzate per determinate materie*», facendo altresì (implicitamente) salve le giurisdizioni speciali espressamente tipizzate dal successivo art. 103, vale a dire quelle del

94. Williams, *Kuretski v. Commissioner: the Tax Court's Identity Crisis*, op. cit., *ibidem*.

95. Cfr., *amplius*, Biondo, *La Nuova Giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, 2006, pp. 745 ss.; Giordano, *La Giurisdizione Tributaria Attraverso il Prisma della Giurisdizione Amministrativa*, 2012.

96. Cfr. art. 21 co.1 della l. n. 1830/1864: «*Vi sarà in ogni comune o consorzio una Commissione incaricata di tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovuta dai contribuenti del comune e consorzio*».

97. Per usare l'efficace formula di Boria, *Diritto Tributario*, 2016, p. 591.

98. Esse infatti erano sottratte alla cognizione del giudice ordinario ai sensi dell'art. 6 dell'Allegato "E" della l. n. 2248/1865 (c.d. legge abolitiva del contenzioso amministrativo).

99. Ci si riferisce al r.d.l. n. 1639/1936 e al r.d.l. n. 1516/1937.

100. Cfr. artt. 24 ss. del r.d.l. n. 1639/1936.

101. Tale denominazione compariva solo sporadicamente nel corpo del r.d.l. n. 1639/1936; la rubrica del r.d.l. n. 1516/1937 era invece intitolata «*Norme relative alla costituzione ed al funzionamento delle Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari*».

102. Scuffi, *L'Unità della Giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, 2002, p. 216.

103. Come posto in risalto da Basilavecchia, *La Giurisdizione Tributaria nell'Ordinamento Giurisdizionale*, 2007, p. 3643.

«Consiglio di Stato e [de]gli altri organi di giustizia amministrativa», della «Corte dei Conti» e dei «Tribunali Militari».

In questo quadro s'inseriva la VI disposizione transitoria, a mente della quale «entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione» si sarebbe dovuto provvedere «[...] alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari».

A quest'ultima norma, per uscire dall'impasse causato dal combinato disposto degli artt. 102-103 Cost., si fece appello per garantire la sopravvivenza delle Commissioni. La sua applicazione era tuttavia subordinata alla risoluzione di due quesiti: il primo afferiva alla natura del termine quinquennale entro il quale il legislatore ordinario avrebbe dovuto procedere alla *renovatio*, il secondo alla configurazione delle preesistenti Commissioni, la cui legittimità costituzionale sarebbe stata preservata solo se le si fosse qualificate come «organi (speciali) di giurisdizione».

Quanto al primo profilo, la Consulta non esitò (sent. n. 41/1957) a qualificare come ordinatorio, e non perentorio, il termine, *medio tempore* obliterato dall'inerzia legislativa; dello *status* delle Commissioni, invece, il Giudice delle Leggi si era già occupato in una pronuncia di poco anteriore (sent. n. 12/1957) e aveva avuto modo di affermare la natura pienamente *giurisdizionale* degli organi *de quibus*.

Tuttavia, negli anni successivi la stessa Corte si trovò, se così si può dire, a “fare i conti” con gli innumerevoli precipitati della sua originaria asserzione – su tutti, la conformità con quell'«*indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali*» cristallizzata nell'art. 108 Cost.: nel dichiarare infondate le questioni di legittimità costituzionale relative a tale disposizione, i Giudici avevano fatto ricorso a soluzioni argomentative eleganti, ma quanto meno opinabili¹⁰⁴.

Sul finire degli anni Sessanta l'insostenibilità di un tale indirizzo si fece evidente e, infatti, con un «*brusco*»¹⁰⁵, per non dire «*clamoroso*»¹⁰⁶, dietrofront, nella sent. n. 10/1969 la giurisprudenza costituzionale ritornò sui propri passi, affermando la natura *amministrativa*, e non più *giurisdizionale*, degli organi in parola.

Tale derubricazione aveva, tuttavia, portato alla luce un diverso e «*spinosissimo*»¹⁰⁷ problema: come si è in precedenza indicato, le cc.dd. questioni estimative, relative alla determinazione del reddito e degli altri valori imponibili, erano espressamente sottratte alla cognizione del giudice ordinario e potevano essere proposte esclusivamente dinanzi alle Commissioni Tributarie. Poiché il ruolo di queste ultime era stato retrocesso allo stadio contenzioso, le controversie di estimazione avrebbero perduto la loro copertura giurisdizionale, in palese violazione degli artt. 24 e 113 Cost.

I giudici di merito¹⁰⁸ non tardarono a sollevare la relativa questione di legittimità costituzionale: alla prima ordinanza di rinvio (emessa dal Tribunale di Milano in data 18 Aprile 1969, a poco più di due mesi dal deposito in cancelleria della sent. n. 10/1969) se ne aggiunsero

104. Senza addentrarsi in un'esegesi puntuale di posizioni che la stessa Corte avrebbe poco dopo smentito (v. *infra*), basti qui notare, a titolo esemplificativo, che nella sent. n. 132/1963 i Giudici Supremi avevano ritenuto che la presenza, in seno al Collegio giudicante, di un esponente dell'*Ufficio Tecnico Erariale* non integrasse una violazione degli artt. 3, 24 e 108 Cost. Egli, infatti, non si sarebbe qualificato «[...] come rappresentante dell'Amministrazione, tenuto quindi ad osservare le direttive» (potendo, tra l'altro, egli essere scelto non solo tra i dipendenti in servizio, ma anche tra quelli a riposo), bensì come soggetto che, «[...] per il servizio prestato in un ufficio specializzato nella materia, può portare, nelle decisioni delle Commissioni, un contributo di conoscenze e di esperienze che è difficile possa essere dato da altri». Ben si sarebbe potuto, allora, fare a meno di un siffatto contributo (non potendosi d'altra parte assumere che il pubblico funzionario ne fosse l'esclusivo detentore), salvaguardando così il più alto valore dell'indefettibile terzietà del collegio. Ancora, sottilissimo è in tale pronuncia il riferimento all'attenuazione (o all'estinzione) del vincolo gerarchico rispetto alla scelta del dipendente “a riposo”, anziché ancora “in servizio”: notazione arguta, come detto, che tuttavia trascurava non solo l'esplicita alternatività della designazione nel dettato legislativo («*in attività di servizio o a riposo*», ex art. 25 del r.d.l. n. 1639/1936), ma anche la persistenza del predetto vincolo nel caso in cui la scelta fosse ricaduta proprio sul funzionario attivo e non quiescente.

105. Sandulli, *Il Nuovo Contenzioso Tributario Davanti alla Corte*, 1976, p. 64.

106. Andrioli, *Le Sentenze della Corte Costituzionale: Consuntivo degli Effetti sull'Ordinamento Positivo*, 1969, p. 78.

107. Scoca, *Brevi Considerazioni sul Modello del Processo Tributario*, 2015, p. 731.

108. Con la sent. n. 10/1969 le Commissioni Tributarie erano state infatti private della possibilità di sollevare questioni di legittimità costituzionale.

ben presto altre tredici e di esse la Consulta si occupò, «[...] con un ritardo di per sé eloquente»¹⁰⁹, nella sent. n. 287/1974.

In questa pronuncia, come ben è stato osservato, nulla avrebbe precluso ai Giudici di «limitarsi a dichiarare incostituzionale la disposizione che sottraeva alla cognizione del giudice ordinario le suddette controversie»¹¹⁰. Essi prescelsero, invece, una strada diversa e reputarono che il «problema di costituzionalità» non potesse prescindere, ancora una volta, dalla «[...] natura giuridica delle commissioni tributarie». E cioè da una questione «lungamente e costantemente controversa», esacerbata dal recente «[...] contrasto interpretativo in cui sono venute a trovarsi la Corte costituzionale da una parte e la Corte di cassazione dall'altra»¹¹¹.

Ribaltando il precedente indirizzo circa la natura amministrativa delle Commissioni, la Corte si appellò a «fatti nuovi, in sede legislativa, che debbono ritenersi abbiano autoritativamente risolto quel contrasto, decidendolo nel senso della giurisdizionalità»¹¹². Si trattava delle disposizioni della legge delega n. 825/1971 e del relativo decreto delegato (d.p.r. n. 636/1972), nei quali si era infatti realizzato un ammodernamento della giustizia tributaria¹¹³, nonostante il procedimento di nomina dei Commissari continuasse a presentare deficit d'imparzialità¹¹⁴. Solo vent'anni più tardi, con i decreti legislativi n. 545 e 546 del 1992 – nei quali, come noto, si rinviene l'attuale disciplina rispettivamente dell'assetto organizzativo e del processo tributario – si sarebbe dato vita a una nuova modalità di reclutamento, di tipo “paraconcorsuale”, fondata sui titoli degli aspiranti giudici¹¹⁵, non senza un notevole rafforzamento dell'indipendenza di questi ultimi grazie all'istituzione di un organo di autogoverno, il “Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria”.

Al di là della copiosa evoluzione normativa successiva¹¹⁶, interessa qui rilevare che a conclusione di quel tormentato percorso che aveva portato la Corte Costituzionale ad attribuire carattere giurisdizionale alle Commissioni Tributarie nel 1957, a ripudiare tale qualificazione nel 1969 e a ribadirla nel 1974, nella giurisprudenza costituzionale degli anni successivi la giurisdizionalità delle Commissioni medesime sarebbe stata a più riprese confermata¹¹⁷, al punto che si è concordi nel far risalire alla sent. n. 287/1974 la consacrazione definitiva della *legittimità costituzionale* di tali organi¹¹⁸. Quest'ultima, difatti, dev'essere rinvenuta ancora oggi nella VI disposizione transitoria della Costituzione, la quale «[...] ne fonda i poteri quale giudice speciale, preesistente e revisionato»¹¹⁹.

109. Occhiocupo, *Costituzione e Corte Costituzionale: Percorsi di un Rapporto Genetico Dinamico e Indissolubile*, 2010, p. 124.

110. Scoca, *Brevi Considerazioni sul Modello del Processo Tributario*, op. cit., p. 732.

111. Corte Cost., sent. n. 287/1974.

112. *Ibidem*.

113. Attenta dottrina (Micheli, *Osservazioni sulla Natura Giuridica delle Commissioni Tributarie*, 1969, pp. 310 ss.) aveva infatti intravisto nella sentenza del 1969 un potente invito, rivolto dalla Corte al legislatore, a procedere urgentemente alla riforma: «Si impone pertanto che il potere esecutivo ed il legislativo escano dal loro torpore e inizino quella riforma che da tempo è chiesta dalla dottrina e dalla pratica e che non pare più oltre differibile per ragioni di giustizia sostanziale, oltre che per l'ossequio che è dovuto alle decisioni della Corte Costituzionale. E ciò anche se il giudice ordinario persistesse nel ritenere le commissioni tributarie quali organi giurisdizionali. Si è verificato infatti un contrasto tra il giudice costituzionale e il giudice ordinario che non è mai auspicabile per la stessa autorità dello Stato, ma che è sperabile serva a spronare il legislativo a prendere gli adeguati provvedimenti, cioè a procedere alla riforma». Ancora e più esplicitamente, «[...] nelle due sentenze ricordate la Corte Costituzionale ha svolto una funzione di impulso che, se non le è riconosciuta espressamente dalla Carta Costituzionale, essa esercita in modo sempre più intenso, quale suprema custode della Costituzione».

114. Cfr. art. 2 ss. del d.p.r. n. 636/1972.

115. Cfr. art. 9 del d.lgs. n. 545/1992.

116. Contrassegnata, tra l'altro, dalla “generalizzazione” della giurisdizione tributaria operata all'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, per come riformato dalla l. n. 448/2001 (c.d. legge finanziaria 2002).

117. Cfr., *ex plurimis*, Corte Cost., sent. nn. 215/1976, 196/1982, 50/1989.

118. Tesauro, *Giustizia Tributaria e Giusto Processo*, 2013, p. 309.

119. Basilavecchia, *La Giurisdizione Tributaria nell'Ordinamento Giurisdizionale*, op. cit., *ibidem*.

6. Riflessioni conclusive: Stati Uniti e Italia a confronto

Il cammino evolutivo intrapreso sia dalla “*U.S. Tax Court*” che dalle Commissioni Tributarie può essere delineato in modo bifronte: da un lato vi è la “giurisdizionalizzazione formale”, che attiene ai due profili, tra loro connessi, della legittimazione costituzionale e del rapporto con il principio di separazione dei poteri; dall’altro vi è la “giurisdizionalizzazione sostanziale”, la quale è invece scandita dal progressivo avvicinamento del meccanismo processuale, oggettivamente e soggettivamente inteso¹²⁰, ai canoni del “giusto processo”¹²¹.

In relazione alla “giurisdizionalizzazione formale”, nell’ordinamento italiano l’*iter* sembra essere da tempo compiuto: la riconduzione delle Commissioni sotto il “tetto” della VI disposizione transitoria della Carta, predicata dalla giurisprudenza costituzionale a partire dal 1974, ha non solo evitato che esse fossero falcidiate dalla scure del divieto d’istituzione di giudici speciali (art. 102 Cost.), ma ha anche risolto il problema della loro qualificazione giuridica in rapporto al principio di divisione dei poteri, posto che nella norma costituzionale citata si fa espresso riferimento agli «*organi (speciali) di giurisdizione*»¹²². Nel sistema statunitense, invece, quest’evoluzione appare ancora *in fieri*, sia alla luce dell’ambiguo richiamo al primo articolo della “*U.S. Constitution*”¹²³, il quale priva gli organi di giustizia tributaria di un solido e inequivoco ancoraggio costituzionale, sia perché nella dottrina e nella giurisprudenza è ancora controversa, come visto, la riconducibilità della “*Tax Court*” al potere legislativo, esecutivo o giudiziario.

Quanto alla “giurisdizionalizzazione sostanziale”, le proposte di riforma – delle quali si dibatte in sede legislativa in Italia¹²⁴, mentre nessuna iniziativa è attualmente in discussione negli Stati Uniti – non dovrebbero appuntarsi in via prioritaria sulle modalità di svolgimento del processo, bensì sugli organi giudicanti, rafforzandone l’indipendenza¹²⁵ e, nel solo caso italiano, la professionalità¹²⁶.

120. In senso “oggettivo”, la giurisdizione designa il rito; in senso “soggettivo” la fisionomia degli organi che, con tale rito, dirimono le controversie: la distinzione è accolta anche in Glendi, *La Giurisdizione Tributaria*, 2001, p. 582.

121. Per l’Italia cfr., *amplius*, Tesauro, *Giusto Processo e Processo Tributario*, 2006, pp. 11 ss. e Gallo, *Verso un “Giusto Processo” Tributario*, 2003, pp. 11 ss. (per il quale «[...] il nuovo art. 111 della Costituzione si applica anche al processo speciale tributario. Esso si riferisce, infatti, letteralmente ad “ogni processo” avente carattere giurisdizionale e, quindi, anche ad esso»); per gli Stati Uniti cfr., *amplius*, Ginsberg-Stein, *Due Process and the Tax Court*, 1964, pp. 336 ss. e Redish-Marshall, *Adjudicatory Independence and the Values of Procedural Due Process*, 1986, pp. 455 ss. (dove si afferma il principio per cui «*the participation of an independent adjudicator*» – ed indipendente in quanto provvisto delle garanzie di cui al terzo articolo della “*U.S. Constitution*” – è «*one of the core elements of [procedural] due process*»).

122. V. *supra*.

123. Ci si potrebbe infatti riferire alla Section 8, Clause 9 (che sancisce il potere del Congresso di «[...] constitute Tribunals inferior to the supreme Court») e/o alla Clause 1 della Section 8 medesima («*The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises*»): v., *amplius*, *supra*.

124. Per una ricognizione delle proposte avanzate nella Legislatura appena trascorsa v. Glendi, *Verso la “Nuova Legislatura” e un Nuovo Assetto della Giustizia Tributaria*, 2018, pp. 179 ss.

125. In relazione agli Stati Uniti, i profili *de iure condendo* – la cui realizzazione avrebbe immediate ricadute anche sul percorso di “giurisdizionalizzazione formale” – sono stati menzionati a conclusione del par. 2: solo un nuovo (e recentemente auspicato, v. Diehl, *Dealing with Tax Court Judges’ Conflicts of Interest: Battat v. Commissioner*, 2017, p. 17) intervento della “*Supreme Court*”, che certifichi l’appartenenza della magistratura tributaria al “*judicial branch*”, ovvero il conferimento alla “*Tax Court*”, ad opera del Congresso, dell’apparato garantistico delle “*Article III Courts*”, potrebbero infatti accrescere l’indipendenza dei giudici e, ad un tempo, risolvere la “crisi identitaria” in cui essi versano. Con riguardo all’Italia, la necessità di recidere i nessi – in tema di determinazione del compenso dei giudici, dell’inquadramento del personale degli uffici di segreteria, per limitarsi alle ipotesi più evidenti – che avvincano le Commissioni al Ministero dell’Economia e delle Finanze, titolare della pretesa oggetto del giudizio, non pare più dilazionabile. Ed infatti, in occasione dell’apertura dell’Anno Giudiziario Tributario 2017, il Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria ha stigmatizzato l’«*inopportunità, ormai diffusamente rilevata ed emendabile senza alcuna riforma costituzionale, anzi in attuazione dei principi della Carta fondamentale, di legami*» organizzativi con «[...] l’organo statale portatore della pretesa impositiva» (la Relazione è disponibile online al sito http://www.giustizia-tributaria.it/convegni-ed-eventi/item/download/3131_a4e0b1343362deb175fbd147f6355f7d). Nella stessa direzione, unanime è il parere della letteratura: cfr., ad es., Marcheselli, *Delega Fiscale e Processo Tributario: Un’Occasione*

L'esperienza statunitense insegna in proposito che un ristretto corpo di giudici, purché altamente specializzato¹²⁷ e dedicato in via esclusiva a un compito così complesso, nonché economicamente e socialmente rilevante quale è la risoluzione dei conflitti tra il contribuente e l'Erario, è in grado di far fronte in modo adeguato a un numero anche elevato di liti¹²⁸. Dalla vicenda italiana può trarsi un ulteriore dato: il riconoscimento, per certi aspetti prematuro, per altri prospettico, della natura “formalmente giurisdizionale” degli organi di giustizia tributaria non ha condannato questi ultimi all'immobilismo, ma ha, al contrario, contribuito a fare di essi una vera e propria c.d. “quarta magistratura”, che tuttavia – nel binomio specialità-specializzazione¹²⁹ – sembra ancora in cerca della propria identità.

Mancata?, 2014, p. 1307; Uckmar, *Interventi sul Contenzioso Tributario*, 2015, p. 978; Tesauro, *Giustizia Tributaria e Giusto Processo*, op. cit., *ibidem*.

126. Sembra indubitabile che la specializzazione nella materia fiscale difetti in molte delle categorie professionali cc.dd. laiche considerate negli artt. 4 ss. del d.lgs. n. 545/1992 ai fini della nomina a giudice tributario (essendo addirittura sufficiente l'aver «[...] conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio»). Sul tema della professionalizzazione dei giudici s'innesta il più ampio e ambizioso proposito della creazione di una magistratura tributaria togata, e non onoraria, “a tempo pieno”, adeguatamente retribuita e reclutata per concorso per esami, anziché per titoli. In aggiunta agli Autori citati nella nota precedente, propendono per tale soluzione, sia pure con varietà di argomentazioni e di modalità realizzative, Carinci, *Giudici Professionisti E Ben Pagati Contro Le Tentazioni*, 2016, pp. 1178 ss.; Gallo, *Sullo Stato Attuale della Riforma del Contenzioso Tributario*, 2000, pp. 13 ss.; Giovannini, *Giustizia Civile e Giustizia Tributaria: gli Archetipi e la Riforma*, 2014, pp. 11 ss.; Grassi, *Profili di Incompatibilità per i Giudici Tributari*, 2009, pp. 7613 ss.; Lunelli, *Il Contenzioso Tributario: Attualità e Prospettive degli Organi Giudicanti e del Processo*, 2013, pp. 808 ss.; Pistolesi, *Verso una Nuova Classe di Magistrati Tributari “Togati”: Una Opportunità Mancata?*, 2011, pp. 2496 ss.; Sepe, *Quale Riforma per la Giustizia Tributaria*, 2016, pp. 2258 ss.; Simone, *Una Riforma non più Eludibile: il Giudice Tributario Professionale*, 2013, pp. 1337 ss.; Tabet, *I Mali Cronici della Giustizia Tributaria: Specialità del Giudice e Specialità della Giurisdizione*, 2017, pp. 208 ss.

127. Le relative biografie sono consultabili online al sito <https://www.ustaxcourt.gov/judges.htm>.

128. V. i dati forniti al par. 1.

129. Nel primo senso sembra deporre il d.d.l. n. 988/2013 (presentato al Senato della Repubblica dal Sen. Prof. G. Pagliari), come integrato dal d.d.l. n. 4755/2017; nel secondo la proposta – di tenore diametralmente opposto – di cui al d.d.l. n. 3734/2016 (pendente alla Camera dei Deputati, su iniziativa dell'On.le D. Ermini), con la quale s'intende abolire la giurisdizione tributaria al fine di devolvere le relative controversie a Sezioni specializzate della giustizia ordinaria.

BIBLIOGRAFIA

- ANDRIOLI V. (1969), *Le Sentenze della Corte Costituzionale: Consuntivo degli Effetti sull'Ordinamento Positivo*, in *Foro Italiano*, n. 10, 1969
- BASILAVECCHIA M. (2007), *La Giurisdizione Tributaria nell'Ordinamento Giurisdizionale*, in *Corriere Tributario*, n. 45, 2007
- BATTELLA L. (2008), *L'Assetto del Giudizio Tributario*, in *Il Processo Tributario*, a cura di LOIERO R.-BATTELLA L.-MARINO L., Giappichelli, Torino
- BIONDO P. (2006), *La Nuova Giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 4, 2006
- BORIA P. (2016), *Diritto Tributario*, Giappichelli, Torino
- BURKE J.M.-FRIEL M.K. (2013), *Understanding Federal Income Taxation*, LexisNexis
- CARINCI A. (2016), *Giudici Professionisti E Ben Pagati Contro Le Tentazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 2016
- CASSETTA E. (2011), *Manuale di Diritto Amministrativo*, Giuffrè, Milano
- CLARICH M. (2013), *Manuale di Diritto Amministrativo*, Il Mulino, Bologna
- CORDS D. (2011), *Tax Court Appointments and Reappointments: Improving the Process*, in *University of Richmond Law Review*, n. 46, 2011
- CORDS D. (2012), *Practice and Procedure in the U.S. Tax Court*, Civic Research Institute, Kingston
- DAVIS W.R. (2015), *Tax Court Judge Doubts Kuretski's Effect on Equitable Doctrines*, in *Tax Notes*, n. 146, 2015
- DIEHL K.A. (2017), *Dealing with Tax Court Judges' Conflicts of Interest: Battat v. Commissioner*, in *American Bar Association Newsquarterly: Section of Taxation*, n. 3, 2017
- DODGE J. (2015), *Reconceptualizing Non-Article III Tribunals*, in *Minnesota Law Review*, n. 3, 2015
- DUBROFF H.-HELLWIG B.J. (2014), *The United States Tax Court: An Historical Analysis*, Tax Court
- FALLON R.H. (1988), *Of Legislative Courts, Administrative Agencies, and Article III*, in *Harvard Law Review*, n. 5, 1988
- FALSITTA G. (2012), *Manuale di Diritto Tributario*, CEDAM Padova
- FLYNN J.A. (2016), *Interbranch Removal and the Court of Federal Claims: 'Agencies in Drag'*, in *Yale Law Journal*, n. 8, 2016
- FROELICH E.L. (2017), *United States*, in *The Tax Disputes and Litigation Review*, Law Business Research Ltd, London
- GALLO F. (2000), *Sullo Stato Attuale della Riforma del Contenzioso Tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2000
- GALLO F. (2003), *Verso un "Giusto Processo" Tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2003
- GALLO F. (2009), *Le Ragioni del Fisco: Etica e Giustizia nella Tassazione*, Il Mulino, Bologna
- GEIER D.A. (1991), *The Tax Court, Article III, and the Proposal Advanced by the Federal Courts Study Committee: A Study in Applied Constitutional Theory*, in *Cornell Law Review*, n. 76, 1991
- GINSBERG D.L.-STEIN S.M. (1964), *Due Process and the Tax Court*, in *Kentucky Law Journal*, n. 53, 1964
- GIORDANO A. (2012), *La Giurisdizione Tributaria Attraverso il Prisma della Giurisdizione Amministrativa*, in *Contabilità Pubblica*, 2012

- GIOVANNINI A. (2014), *Giustizia Civile e Giustizia Tributaria: gli Archetipi e la Riforma*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2014
- GLENDI C. (2001), *La Giurisdizione Tributaria*, in *Corriere Tributario*, n. 8, 2001
- GLENDI C. (2018), *Verso la “Nuova Legislatura” e un Nuovo Assetto della Giustizia Tributaria*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2018
- GRASSI E. (2009), *Profili di Incompatibilità per i Giudici Tributari*, in *Il Fisco*, n. 46, 2009
- GREENAWAY T.D. (2009), *Choice of Forum in Federal Civil Tax Litigation*, in *The Tax Lawyer*, n. 2, 2009
- GREWAL A.S. (2016), *The Un-Precedented Tax Court*, in *Iowa Law Review*, n. 5, 2016
- HELLWIG B.J. (2016), *The Constitutional Nature of the United States Tax Court*, in *Virginia Tax Review*, n. 2, 2016
- KATZ W.G. (1930), *Federal Legislative Courts*, in *Harvard Law Review*, n. 6, 1930
- LEDERMAN L. (2001), *Equity and the Article I Court: Is the Tax Court's Exercise of Equitable Powers Constitutional?*, in *Florida Tax Review*, n. 5, 2001
- LEDERMAN L. (2014), *Restructuring the U.S. Tax Court: A Reply to Stephanie Hoffer and Christopher Walker's 'The Death of Tax Court Exceptionalism'*, in *Minnesota Law Review*, n. 99, 2014
- LEDERMAN L. (2015), *When the Bough Breaks: the U.S. Tax Court's Branch Difficulties*, in *American Bar Association Newsquarterly: Section of Taxation*, n. 2, 2015
- LOGOZZO M. (2015), *L'Amministrazione Finanziaria come Organo di Giustizia nel Pensiero di Enrico Allorio*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2015
- LUNELLI R. (2013), *Il Contenzioso Tributario: Attualità e Prospettive degli Organi Giudicanti e del Processo*, in *Corriere Tributario*, n. 10, 2013
- MANONI E. (2013), *Istituti Deflattivi del Contenzioso e Individuazione del Momento di Perfezionamento dell'Accordo*, in *Il Fisco*, n. 30, 2013
- MARCHESE S. (2014), *Comparazione tra gli Ordinamenti Tributari Europei e Spunti di Riflessione*, Relazione per il Seminario *Ordinamento e Processo: Verso Nuove Regole per la Giustizia Tributaria*, tenutosi a Genova il 27 Giugno 2014 e promosso dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, reperibile online al sito http://www.giustizia-tributaria.it/seminari-e-corsi-di-formazione/item/download/478_08002dd74da72e58aed4a352b1187c7d [Ultimo accesso 19 Novembre 2018]
- MARCHESELLI A. (2014), *Delega Fiscale e Processo Tributario: Un'Occasione Mancata?*, in *Corriere Tributario*, n. 17, 2014
- MARONGIU G. (2009), *La Giustizia Tributaria nel Pensiero di Gaspare Falsitta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 2009
- MASTROIACOVO V. (2008), *La Giurisdizione Tributaria e i Tributi*, in *Il Processo Tributario*, di DELLA VALLE E.-FICARI V.-MARINI G., CEDAM, Padova
- MELE E. (2013), *Manuale di Diritto Amministrativo*, Giappichelli, Torino
- MICCINESI M. (2004), *Gli Organi della Giurisdizione Tributaria*, in *Il Nuovo Processo Tributario*, di BAGLIONE T.-MENCHINI S.-MICCINESI M., Giuffrè, Milano
- MICHELI G.A. (1969), *Osservazioni sulla Natura Giuridica delle Commissioni Tributarie*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 1, 1969
- MURPHY K.E.-HIGGINS M. (2010), *Concepts in Federal Taxation*, Cengage, Mason
- OCCHIOCUPO N. (2010), *Costituzione e Corte Costituzionale: Percorsi di un Rapporto Genetico Dinamico e Indissolubile*, Giuffrè, Milano.
- PERRONE C. (2002), *Il Processo Tributario Statunitense*, in *Rassegna Tributaria*, n. 5, 2002

PFANDER J.E. (2004), *Article I Tribunals, Article III Courts, and the Judicial Power of the United States*, in *Harvard Law Review*, n. 2, 2004

PISTOLESI F. (2011), *Verso una Nuova Classe di Magistrati Tributari "Togati": Una Occasione Mancata?*, in *Corriere Tributario*, n. 31, 2011

REDISH M.H. (1983), *Legislative Courts, Administrative Agencies, and the Northern Pipeline Decision*, in *Duke Law Journal*, n. 2, 1983

REDISH M.H.-MARSHALL L.C. (1986), *Adjudicatory Independence and the Values of Procedural Due Process*, in *Yale Law Journal*, n. 95, 1986

RESNIK J. (1985), *The Mythic Meaning of Article III Courts*, in *Colorado Law Review*, n. 4, 1985

RESNIK J. (2003), *Of Courts, Agencies, and the Court of Federal Claims: Fortunately Outliving One's Anomalous Character*, in *George Washington Law Review*, n. 4, 2003

RUSSO P. (2013), *Manuale di Diritto Tributario: il Processo Tributario*, Giuffrè, Milano

SANDULLI A.M. (1976), *Il Nuovo Contenzioso Tributario Davanti alla Corte*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 6, 1976

SCHERER T.M. (1997), *Alternative Dispute Resolution in The Federal Tax Arena: The Internal Revenue Service Opens its Doors to Mediation*, in *Journal of Dispute Resolution*, n. 2, 1997

SCOCA F.G. (2014), *Giustizia Amministrativa*, Giappichelli, Torino

SCOCA F.G. (2015), *Brevi Considerazioni sul Modello del Processo Tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 2015

SCUFFI M. (2002), *L'Unità della Giurisdizione delle Commissioni Tributarie*, in *Corriere Tributario*, n. 3, 2002

SEPE E.A. (2016), *Quale Riforma per la Giustizia Tributaria*, in *Il Fisco*, n. 23, 2016

SHORES D.F. (1972), *Article I Status for the Tax Court*, in *The Tax Lawyer*, n. 2, 1972

SIMONE A. (2013), *Una Riforma non più Eludibile: il Giudice Tributario Professionale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2013

STERN C.A. (1998), *What's a Constitution Among Friends? Unbalancing Article III*, in *University of Pennsylvania Law Review*, n. 4, 1998

STERRETT S.B. (1986), *The United States Tax Court: Innovation and New Procedures*, in *Connecticut Bar Journal*, n. 3, 1986

STERRETT S.B. (1992), *The United States Tax Court: A Tumultuous 20 Years*, in *Tax Notes*, n. 57, 1992

STRAUSS L. (1984), *The Place of Agencies in Government: Separation of Powers and the Fourth Branch*, in *Columbia Law Review*, n. 3, 1984

SWARD E.E. (1999), *Legislative Courts, Article III and the Seventh Amendment*, in *North Carolina Law Review*, n. 3, 1999

TABET G. (2017), *I Mali Cronici della Giustizia Tributaria: Specialità del Giudice e Specialità della Giurisdizione*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2017

TANNENWALD T. (1998), *The United States Tax Court: Yesterday, Today, and Tomorrow*, in *The American Journal of Tax Policy*, n. 1, 1998

TESAURO F. (2006), *Giusto Processo e Processo Tributario*, in *Rassegna Tributaria*, n. 1, 2006

TESAURO F. (2013), *Manuale del Processo Tributario*, Giappichelli, Torino

TESAURO F. (2013), *Giustizia Tributaria e Giusto Processo*, in *Rassegna Tributaria*, n. 2, 2013

TRAVI A. (2014), *Lezioni di Giustizia Amministrativa*, Giappichelli, Torino

TURNER B.B. (1948), *The Tax Court of the United States*, in *Law Library Journal*, n. 41, 1948

UCKMAR V. (2015), *Interventi sul Contenzioso Tributario*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2015

VIGNUDELLI A. (2007), *Sulla Separazione dei Poteri nel Diritto Vigente*, in *Rivista di Filosofia del Diritto*, n. 7, 2007

VIGORITI V. (1994), *La Giustizia Tributaria in Italia e in USA: Organizzazione e Struttura*, in *Studi in Memoria di Gino Gorla*, Giuffrè, Milano

WILLIAMS S.P. (2017), *Kuretski v. Commissioner: the Tax Court's Identity Crisis*, in *The Tax Lawyer*, n. 3, 2017

ZUCKERMAN H.L. (1980), *Federal Tax Appeals*, in *New Jersey Lawyer*, n. 92, 1980

ZWEIGERT K.-KOTZ H. (1998), *Introduzione al Diritto Comparato: Principi Fondamentali*, Giuffrè, Milano