



Diritto Tributario

La giustizia tributaria tra giurisdizione ordinaria e giurisdizioni speciali: le oscillanti scelte di politica giudiziaria e i motivi della diffidenza verso la giurisdizione ordinaria

di Domenico Pellegrini

17 dicembre 2020

La giustizia tributaria tra giurisdizione ordinaria e giurisdizioni speciali: le oscillanti scelte di politica giudiziaria e i motivi della diffidenza verso la giurisdizione ordinaria

di Domenico Pellegrini

Sommario: 1. Premessa. La giustizia tributaria tra giudici speciali e giudici ordinari – 2. Cenni storici sulla giustizia tributaria in Italia – 2.1. Cenni storici: l'esportazione della Rivoluzione Francese in Italia – 2.2. Cenni storici: la Restaurazione e l'esperienza degli Stati preunitari – 2.3. Cenni storici: la prima legislazione dello Stato unitario – 2.4. Cenni storici: la svolta liberale del 1865 con l'ingresso dei principi della Costituzione belga del 1831 – 2.5. Cenni storici: la legislazione fascista – 2.6. Cenni storici: la Costituzione repubblicana – 2.7. Cenni storici: la riforma del 1972 – 3. Il fil rouge che lega le scelte del legislatore dalla Costituzione francese dell'Anno VIII alla riforma del 1972 – 3.1. Il pre-giudizio verso la giurisdizione ordinaria nella legislazione pre-unitaria – 3.2. I limiti alla giurisdizione ordinaria nella legislazione post-unitaria

– 3.3. Le ragioni della diffidenza del legislatore verso la giurisdizione ordinaria: insindacabilità dell'atto amministrativo e insufficienza tecnica nel comprendere i fenomeni economici – 3.4. L'emarginazione della giurisdizione ordinaria nella legislazione fascista – 3.5. Costituzione e riforma del 1972: verso la giurisdizionalizzazione dei giudici speciali – 3.6. La riforma del 1992: nascita della giurisdizione universale (speciale) in materia tributaria – 4. Conclusioni.

1. Premessa. La giustizia tributaria tra giudici speciali e giudici ordinari

L'attuale ordinamento della giustizia tributaria è il risultato di scelte di politica giudiziaria che, storicamente, hanno visto l'alternarsi di due opposte visioni del modello di tutela da approntare ai diritti dei contribuenti: da un lato una visione caratterizzata dal prevalere degli interessi fiscali dello Stato-amministrazione, dall'altro una visione più orientata a garantire una effettiva tutela del contribuente.

Il confronto tra le due visioni è avvenuto sul piano del riparto di giurisdizione tra giudici speciali, più o meno integrati nell'amministrazione attiva, e giudici ordinari, almeno formalmente caratterizzati da autonomia e indipendenza.

Storicamente, però, non si è assistito ad un percorso lineare ed evolutivo verso la competenza di una delle due giurisdizioni: piuttosto si è assistito a continue oscillazioni tra i due possibili sistemi (giudici speciali o giudici ordinari), oscillazioni che in realtà, fino alle ultime riforme del 1992, non avevano mai toccato gli estremi in quanto, anche nella prevalenza di uno dei due sistemi permanevano competenze a favore dell'altro.

Il movimento di tale pendolo ha peraltro intersecato le profonde modifiche istituzionali che hanno segnato il passaggio dagli statuti ottocenteschi alla Costituzione repubblicana: con il risultato che, pur oscillando sempre la scelta di come ripartire la giurisdizione tributaria tra giudice speciale e giudice ordinario, sono questi due estremi del percorso del pendolo ad essere mutati, ovverosia è mutato il contesto in cui oscillavano le scelte del legislatore di turno, da un lato per l'emergere della insopprimibile necessità di affrancare comunque il giudice speciale tributario dall'amministrazione attiva e dall'altro per l'affermarsi di principi di indipendenza ed autonomia del giudice ordinario che solo la Carta Costituzionale ha saputo garantire e che hanno profondamente modificato il rapporto tra il potere giudiziario e il potere esecutivo e quello legislativo.

Nonostante il mutamento del contesto in cui il pendolo delle riforme oscillava tra le due soluzioni rimangono costanti alcune ragioni di fondo che evidenziano, possiamo anticiparlo, una sostanziale diffidenza del potere politico verso la giurisdizione ordinaria stante essendo in gioco gli interessi fiscali dello Stato.

Per analizzare tali ragioni è utile ripercorrere, per rapidi cenni, la storia della giustizia tributaria italiana, e di queste continue oscillazioni tra due opposte soluzioni, di cui una non ha mai escluso l'altra almeno fino all'ultima riforma del 1992: ciò perché è il passato che spiega il perché si è pervenuti alle scelte odierne.

2. Cenni storici sulla giustizia tributaria in Italia

La maggior parte delle ricostruzioni storiche distingue quattro periodi caratterizzati, ciascuno, da incisivi interventi legislativi: il periodo che inizia con l'unità d'Italia, il ventennio fascista, il periodo repubblicano del dopoguerra con il lento attuarsi della Costituzione e da ultimo la riforma del 1992 (con i successivi interventi di completamento del nuovo sistema).

Senza pretesa di completezza ed esaustività è però utile ripercorrere i principali passaggi di tale percorso storico partendo ancora più a monte, dal modello pre-unitario che viene adottato in Italia sulla base del modello francese rivoluzionario e post-rivoluzionario e su cui interferisce, a livello di principi, quanto mutuato dal diritto costituzionale belga^[1].

2.1. Cenni storici: l'esportazione della Rivoluzione Francese in Italia

Per quanto la Rivoluzione francese avesse eretto a cardine del sistema politico il principio della separazione dei poteri^[2] di fatto il modello adottato già nel 1790 in Francia (legge di organizzazione giudiziaria del 16-24 agosto 1790) attribuiva all'amministrazione attiva la gestione del contenzioso tributario con l'eccezione dei *tributi indiretti* che rimasero di competenza dei tribunali ordinari.

Con la successiva riforma della Costituzione dell'Anno VIII furono istituiti i Consigli di Prefettura, competenti in tema di lavori pubblici, beni del demanio nazionale, viabilità e tributi diretti con possibilità di ricorso in appello al Consiglio di Stato. Ai giudici ordinari rimasero ugualmente i tributi indiretti.

È questo il modello francese che viene introdotto nell'Italia preunitaria con il terzo Statuto costituzionale del 5 giugno 1805 e i decreti 9 maggio e 8 giugno dello stesso anno: vengono

istituiti anche nell'Italia preunitaria i Consigli di Prefettura dipartimentali con competenza su “1) le difficoltà che nascono fra i contribuenti per la esecuzione dei regolamenti censuari; 2) le difficoltà che insorgessero fra l'amministrazione e gli appaltatori delle pubbliche opere in fatto di esecuzione dei loro contratti; 3) i ricorsi dei particolari che reclamassero contro i danni che loro venissero dagli appaltatori; 4) le domande e le controversie concernenti l'indennità dovuta ai particolari a motivo dei fondi occupati, o scavati per la costruzione delle strade, canali ed altre pubbliche opere; 5) le domande che sono presentate dai comuni, e dagli stabilimenti di pubblica beneficenza ed istruzione per essere autorizzati a stare in giudizio” (art. 9, decreto 8 giugno 1805). Per l'Appello veniva costituito il Consiglio di Stato.

Nella sostanza, ed in estrema sintesi, il sistema francese, vigente sino al 1815, si fondava sulla distinzione per natura del tributo: ai giudici speciali (che facevano parte dell'amministrazione attiva pur con una embrionale distinzione operata con la creazione dei Consigli di Prefettura) i tributi diretti, ai giudici ordinari i tributi indiretti.

2.2. Cenni storici: la Restaurazione e l'esperienza degli Stati preunitari

Come è stato sottolineato^[3] la Restaurazione eliminò in molti casi la struttura importata dall'ordinamento francese ma non “*le esigenze e le ideologie di cui era il portato*”.

Senza poter qui entrare nel dettaglio della storia dei singoli stati preunitari, risorti dopo il congresso di Vienna, si possono individuare due indirizzi, almeno apparentemente opposti, conseguenti alla Restaurazione: il mantenimento del modello francese, imperniato su una giurisdizione embrionalmente distinta dall'amministrazione attiva, con competenze in materia tributaria più ampie di quelle del giudice ordinario, ovvero il rigetto del modello francese e la sostanziale devoluzione del contenzioso ad una giurisdizione speciale totale espressione della amministrazione attiva, con la quasi integrale esenzione dell'amministrazione finanziaria dalla giurisdizione.

Va però sottolineato che anche negli stati preunitari dove, per scelte politiche, più forte fu il rigetto dell'esperienza francese, si finiva pur sempre con l'approdare ad un identico dualismo tra giudici speciali e giudice ordinario che alla fine ricalcava il modello francese, in quanto si attribuiva ai giudici speciali la competenza in tema di imposte dirette e ai giudici ordinari la competenza in tema di imposte indirette.

Semmai la vera differenza, nella legislazione pre-unitaria, è la scelta se escludere del tutto l'esistenza di una giurisdizione speciale, attribuendo un potere pressoché assoluto all'amministrazione attiva anche quando doveva valutare le doglianze del cittadino, ovvero

mantenere ed anche rinforzare quel principio di separazione della giurisdizione speciale tributaria dall'amministrazione finanziaria che il modello francese aveva perseguito con i Consigli di Prefettura.

Significativa in questo contesto è l'evoluzione normativa del Regno di Sardegna. Dopo una prima fase in cui la competenza sulle imposte fu progressivamente devoluta a vari organi amministrativi (soprattutto gli intendenti di finanza, poi in vario modo riformati, in contrapposizione con la Camera dei Conti) fino alla totale esautorazione nel 1847 del giudice ordinario da ogni competenza tributaria, dallo Statuto Albertino in poi, in conseguenza dell'affermarsi di una nuova concezione del contribuente come cittadino e non più come suddito, si affacciano progetti di legge opposti, alcuni destinati a sopprimere tutti i giudici del contenzioso e attribuire le controversie riguardanti i diritti all'autorità giudiziaria, altri più moderati che puntavano a ridurre la competenza dei giudici del contenzioso attribuendo solo alcune materie ai giudici ordinari.

Proprio alla vigilia dell'unificazione italiana del 1861 il Regno di Sardegna creò i nuovi Consigli di governo in primo grado e il Consiglio di stato in appello, ai quali venivano attribuite le controversie relative alle imposte dirette mentre ai tribunali del circondario venivano affidate le controversie relative alla maggior parte dei tributi indiretti. Non passava quindi il disegno più radicale di eliminare i giudici del contenzioso ed affidare tutta la materia tributaria ai giudici ordinari, ma riprendeva vigore di fatto il modello napoleonico del 1799 introdotto in Italia nel 1805 che manteneva le imposte dirette ad una giurisdizione speciale e quella ordinaria ai giudici ordinari.

2.3. Cenni storici: la prima legislazione dello Stato unitario

Lo stato unitario nasce ereditando il modello francese di inizio secolo: ciò del resto è pienamente comprensibile sia perché quel modello era appena stato fatto proprio dal Regno di Sardegna, la cui influenza sulla costruzione del nuovo stato unitario è ben nota, sia perché il contesto politico era caratterizzato dalla vicinanza al sistema politico francese con il cui accordo era stato avviato il processo di unificazione attraverso la seconda guerra di indipendenza.

Le prime leggi dello stato unitario confermano il doppio ordine di tutela giudice ordinario-organismi del contenzioso^[4] mantenendo ancora una volta all'autorità giudiziaria ordinaria la competenza in materia di imposte indirette (salva la possibilità di ricorrere in via amministrativa prima di proporre l'azione giudiziaria) e riservando agli organi speciali, di natura amministrativa, le imposte dirette.

L'intervento legislativo più rilevante, che sposa tale filosofia, è quello sull'imposta di ricchezza mobile del 14 luglio 1864, n. 1830 che istituisce il doppio ordine di commissioni tributarie. Tali organi, anche se esteriormente assomigliano alle odierne commissioni tributarie, sono indubitabilmente organi amministrativi per di più preposti all'accertamento delle imposte piuttosto che alla risoluzione del contenzioso. E contro i loro provvedimenti non era possibile il ricorso all'autorità giudiziaria (possibilità di ricorso che verrà introdotta un anno dopo, e per la prima volta, solo nella legge sui fabbricati del 26 gennaio 1865, n. 2136).

2.4. Cenni storici: la svolta liberale del 1865 con l'ingresso dei principi della Costituzione belga del 1831

E' in questo contesto post-unitario che interviene la **legge 20 marzo 1865, n. 2248 all.** E la quale introduce una **chiara rottura con i principi di tradizione francese recuperando i principi già propri della Costituzione belga del 1831**[\[5\]](#).

Tali principi erano stati elaborati in un contesto di rivolta politica contro il sistema che l'occupazione francese durante il periodo napoleonico aveva lasciato in eredità anche dopo la Restaurazione.

Ciò che veniva contestato era il progressivo affermarsi di un sistema di privilegi illiberali che elideva i diritti di libertà del cittadino e non forniva mezzi di tutela contro l'amministrazione. Il risultato di tale rivolta fu, sul piano giudiziario, il netto prevalere del ruolo del giudice ordinario visto come garanzia dei diritti di tutti.

Non è un caso che, quasi 120 anni dopo, in Italia si affermeranno principi simili nell'ambito dei lavori per la redazione della Costituzione italiana: la sfiducia verso i giudici speciali, che nella Costituzione è netta e conclamata, rappresenta la declinazione tecnica della reazione alla dittatura fascista che aveva usato la giustizia come strumento di lotta politica, per cui ai giudici speciali viene opposto un sistema affidato totalmente al giudice ordinario che garantisce una autonomia e indipendenza sia da interessi economici forti (di pochi) che dallo strapotere del potere politico.

La rottura del 1865, operata attraverso una legge ordinaria ancora oggi in vigore, si basa proprio sulla introduzione della giurisdizione unica del giudice ordinario e la abolizione del contenzioso amministrativo ossia dei tribunali speciali del contenzioso. I lavori parlamentari testimoniano che anche per il contenzioso tributario vi era una precisa volontà di attribuire all'autorità giudiziaria la cognizione sulla totalità delle imposte, senza più alcuna distinzione tra imposte dirette ed indirette. L'art. 1 è inequivocabile sul punto: *"i tribunali speciali investiti della*

giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile quanto in materia penale, sono aboliti, e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge".

Tale norma è riferibile quindi anche al contenzioso tributario. E il riparto tra giudice ordinario ed autorità amministrative si basa sul criterio sulla situazione giuridica coinvolta (che nella legge viene definito con la distinzione tra *diritti civili o politici e affare altro* e che la successiva elaborazione dottrinale e giurisprudenziale individuerà nella distinzione tra diritti soggettivi e interessi legittimi).

Ma già in tale legge i principi declamati all'art. 1 incontrano dei limiti per non dire una sostanziale smentita.

Ed invero l'art. 6[6], oltre ad escludere dalla giurisdizione del giudice ordinario la materia catastale, introduceva un limite per il contribuente (e quindi per la effettività della tutela giurisdizionale) in tema di imposte dirette ribadendo il principio del solve e repete (che solo con pronuncia di illegittimità della Corte Costituzionale nel 1968 verrà abolito).

Ma soprattutto l'art. 12[7], che permetteva il mantenimento delle Commissioni tributarie, appena istituite, finiva di fatto con il ribadire l'esistenza di un doppio ordine di gestione del contenzioso per di più senza alcuna norma che definisse il rapporto tra i due ordini di tutela.

Il percorso del pendolo, apparentemente diretto verso l'affermazione assoluta della giurisdizione unica ordinaria, ben presto si arresta a causa delle varie eccezioni e dei residui storici che la legge alla fine lascia in vita: di fatto l'ordinamento post-unitario finisce con il mantenere, a dispetto dei principi di unicità della giurisdizione affermati nella legge nr. 2248, un doppio sistema di tutela.

Anzi: con gli interventi legislativi successivi il legislatore favorirà nettamente la competenza delle Commissioni Tributarie rispetto al giudice ordinario, prima creando un doppio binario di tutela con obbligo di preventivo ricorso alle commissioni tributarie[8], e poi ampliando ripetutamente la loro competenza sottraendo tali competenze al giudice ordinario[9].

Decisiva in tale contesto è per l'appunto la legge 3023/1866 che intervenendo sull'imposta di ricchezza mobile (ed introducendo il sistema della quotità al posto di quello del contingente) trasferisce agli agenti di finanza ogni funzione di accertamento del reddito e riformula i compiti delle Commissioni comunali e di quelle provinciali trasformandole in organi del contenzioso ed istituendo la Commissione centrale.

Di fatto l'afflato riformatore e liberale si spegne molto rapidamente con il rafforzarsi dello stato unitario e l'aumentare delle esigenze fiscali: il modello di giudice tributario speciale si afferma, non a caso, con le leggi sulla ricchezza mobile, l'imposta più importante per lo stato. Con gli interventi del 1866, del 1867 e il TU del 1877 il ruolo delle Commissioni tributarie e la posposizione della giurisdizione civile a quella speciale diventa definitivo e inizia una opera di erosione della giurisdizione ordinaria di cui il primo esempio è l'imposta sui fabbricati che nel 1889 diventa di competenza del giudice speciale.

Lo slancio riformatore del 1865 trova una sua ultima espressione con la legge Crispi del 1889 che costituisce la quarta sezione del Consiglio di Stato, propriamente giurisdizionale, alla quale viene affidata la tutela degli affari diversi dai diritti, così completando il quadro di tutela giurisdizionale delineato dalla l. 2248 del 1865.

Ma in materia tributaria già dal 1866 è avvenuta una inversione di tendenza, rispetto ai principi del 1865, dettata dalla sempre maggiore preminenza delle esigenze fiscali, con l'emergere definitivo di un giudice speciale e l'assunzione di un ruolo secondario per il giudice ordinario, che il legislatore fascista porterà solo a compimento.

2.5. Cenni storici: la legislazione fascista

Ed invero il legislatore fascista prosegue e completa l'opera già avviata alla fine dell'Ottocento: dapprima sottrae alla giurisdizione ordinaria l'imposta complementare sul reddito (1925) e le imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (1936), nonché le controversie derivanti dall'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie^[10] e poi mette mano al riordino delle Commissioni Tributarie^[11] e del processo tributario.

Non si può negare che la riforma del 1936 e 1937 introduca nel processo tributario degli istituti processuali, propri del processo civile, che aumentano la tutela dei diritti delle parti: ma è su un altro piano che si esplicita il controllo dello stato fascista su ogni forma di amministrazione della giustizia.

Ed invero con il riordino delle Commissioni Tributarie l'intero sistema della giustizia amministrativa, che già era poco distinguibile dall'amministrazione attiva, viene attratto prepotentemente nell'orbita dell'amministrazione finanziaria che diventa competente per il reclutamento dei giudici tributari: era infatti l'Intendente di Finanza a scegliere il presidente, il vicepresidente, i membri effettivi e supplenti nelle commissioni distrettuali e il Ministro delle Finanze in quelle provinciali. Senza contare che il rappresentante dell'ufficio tributario poteva

assistere alla votazione e alla discussione in camera di consiglio.

In altri termini la svolta operata dal legislatore fascista si concreta, in piena sintonia con analoghe scelte operate nella materia penale, nella legislazione per la persecuzione degli antifascisti e poi nella legislazione razziale, nella creazione di un giudice speciale. Tale giudice speciale applica delle regole procedimentalizzate e quindi fornisce una tutela formalmente maggiore al contribuente: ma è un giudice che in ultima istanza risponde al potere esecutivo secondo un criterio di dipendenza o di controllo che la dittatura fascista esercita su ogni giudice speciale^[12]. Ed a tale giudice tributario, che in camera di consiglio decide assieme al rappresentante dell'ufficio finanziario, vengono trasferite la maggior parte delle competenze ancora proprie del giudice ordinario svuotando così tale giurisdizione da quasi ogni competenza in materia fiscale.

2.6. Cenni storici: la Costituzione repubblicana

Sono le Commissioni Tributarie, come emerse dalla riforma del 1936, uno dei vari esempi di giudice speciale che il legislatore costituente ha ben in mente quando vieta, in Costituzione, l'istituzione di nuovi giudici speciali e prevede, con la VI disposizione transitoria, la revisione, entro cinque, delle giurisdizioni speciali esistenti.

E non a caso questo giudice speciale finisce ripetutamente sotto la lente di ingrandimento della Corte Costituzionale.

È noto l'affinamento progressivo che la giurisprudenza costituzionale ha operato in tema di compatibilità con la Costituzione dei giudici speciali preesistenti alla Costituzione stessa. Per ciò che riguarda specificamente le Commissioni Tributarie, la Corte Costituzionale, mutando un iniziale orientamento^[13] e ponendosi in contrasto con la Cassazione che ne sosteneva la natura giurisdizionale, ne statui la natura amministrativa^[14], soprattutto in applicazione dell'art. 113 Cost., determinando la necessità di un intervento legislativo di revisione delle Commissioni stesse.

Del resto, la Corte Costituzionale non fa altro che evidenziare quello che la legislazione fascista aveva voluto realizzare: un giudice speciale, di natura amministrativa, soggetto alla potestà completa dell'amministrazione finanziaria, che come tale non può considerarsi avente natura giurisdizionale.

2.7. Cenni storici: la riforma del 1972

È in questo contesto che prende avvio il dibattito legislativo che si conclude con la riforma del 1972, un intervento obbligato a fronte della presa di posizione della Corte Costituzionale.

La riforma del 1972 modifica l'articolazione del processo tributario istituendo tre gradi di giudizio, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, avanti alla Commissione tributaria centrale, oppure di fronte alla Corte d'appello. Viene quindi reintrodotta la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria seppur in terzo grado: e per rafforzare l'indipendenza dei giudice vengono modificati sia il rito che il sistema di nomina dei giudici che passa ai Presidenti di Tribunale e di Corte di Appello[15].

Di fatto venne varato un sistema misto, in cui la Commissione tributaria assumeva un ruolo centrale anche se non ancora esclusivo in materia di tributi e il giudice ordinario assumeva un ruolo nella fase impugnatoria a cui poteva seguire, all'esito del terzo grado di giudizio, il ricorso in Cassazione ex art. 360 cpc.

In conseguenza di tale riforma la Corte Costituzionale mutò orientamento riconoscendo il carattere giurisdizionale che le Commissioni tributarie avevano assunto dopo la riforma[16].

A tale riconoscimento non era estraneo il rientro in gioco della giurisdizione ordinaria seppur in fase di impugnazione: come non erano estranee le modifiche nella designazione dei giudici e quindi l'avvio di un processo con cui il giudice tributario si rendeva autonomo dall'amministrazione finanziaria.

Anche l'introduzione di un rito tributario autonomo e tendenzialmente applicabile all'intero contenzioso fiscale favorì la qualificazione giurisdizionale della natura di tali commissioni: ed invero da un lato venivano individuate le materie proprie del contenzioso tributario[17] e dall'altro gli atti impugnabili[18], così stabilendo regole più certe nella gestione del procedimento e nel riparto di giurisdizione con l'autorità giudiziaria ordinaria che pure rimaneva competente per numerosi tributi disciplinati da leggi speciali.

Pur con tutti i limiti procedurali evidenziati dalla dottrina[19] e pur considerando la esclusione di molti tributi dalla competenza delle commissioni tributarie in quanto regolati da norme speciali, con questa normativa si pongono le basi per rendere, quello che resta un giudice speciale, autonomo dalla amministrazione attiva.

2.8. Cenni storici: la riforma del 1992

I successivi interventi legislativi[20] hanno ulteriormente ridisegnato la composizione delle commissioni e la disciplina del processo tributario portando a compimento le scelte di politica

giudiziaria che la legislazione del 1972 aveva iniziato ad affermare.

Va sottolineato che la riforma del 1992 è caratterizzata da due scelte di fondo che, di fatto, sono anche due rinunce:

- a) da un lato si opta per il mantenimento di organi autonomi dalla giurisdizione (così rinunciando alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari);
- b) dall'altro si conferma la natura onoraria e part-time del giudice tributario, così rinunciando alla creazione di giudici speciali professionali.

In altri termini: leggendo sinotticamente gli interventi legislativi del 1992, del 2001, del 2005 e del 2006 si assiste ad un ampliamento della giurisdizione tributaria a tutti i tributi per cui oggi si può parlare di una **giurisdizione "generale" delle Commissioni Tributarie**. Ciò però avviene a scapito della giurisdizione ordinaria rinunciando alla possibilità di creare delle sezioni specializzate presso i giudici ordinari.

Proprio tale natura di giurisdizione generale e la rinuncia ad ogni collegamento con la giustizia ordinaria, rende necessaria l'istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), in grado di garantire l'autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni. Si spezza così ogni legame con l'amministrazione finanziaria nella nomina dei giudici.

Anche sotto il profilo del rito, e quindi dell'effettività della tutela, si introducono regole che rendono efficace l'azione di tali commissioni tributarie e quindi realistica la tutela dei diritti del contribuente.

Si assiste invero ad una regolamentazione dell'iter giudiziale attraverso una sostanziale semplificazione e modellizzazione del processo sul rito ordinario civile: due gradi di giudizio di merito (il primo presso le commissioni tributarie provinciali ed il secondo presso le commissioni tributarie regionali) con abolizione della Commissione Centrale e ricorribilità in Cassazione per motivi di legittimità.

Vengono poi introdotti istituti già propri del giudizio civile che completano gli strumenti a tutela del contribuente: dall'obbligo di assistenza tecnica dello stesso, al regime delle spese, al procedimento cautelare incidentale al giudizio di ottemperanza.

Ma la scelta di estromettere del tutto la giurisdizione ordinaria da tale sistema conduce a scegliere la strada dei giudici part-time e non specializzati: scelta che a fronte della complessità

che la materia tributaria ha via via assunto, risulta essere un prezzo elevato pagato per realizzare comunque un giudice speciale separato da quello ordinario.

Il pendolo della giustizia tributaria oscilla quindi nuovamente, e per ora definitivamente, verso l'esclusione della competenza del giudice ordinario in materia di tributi trasferendo su una giurisdizione (speciale) la competenza generale in materia di tributi ed escludendo il ruolo della Corte di Appello affermato dalla riforma del 1972.

Ma ciò che esce dalla porta, rientra sovente dalla finestra: perché l'incarico di giudice tributario è comunque possibile (e praticato) dai giudici ordinari che quindi partecipano all'attività delle Commissioni Tributarie per così dire "in proprio" e perché la necessità di un giudizio di Cassazione, in una materia che richiede forse più di ogni altra una nomofilachia nazionale, ha finito con il coinvolgere la giurisdizione ordinaria, dal punto di vista quantitativo oltre che qualitativo, forse ben più di quanto si potesse prevedere^[21].

3. Il fil rouge che lega le scelte del legislatore dalla Costituzione francese dell'Anno VIII alla riforma del 1972

Come si è visto la materia tributaria è stata sempre oggetto di contesa, fin dalla Costituzione francese dell'Anno VIII, tra gli organi dell'Amministrazione, ora attiva ora contenziosa e quindi evoluti in giudici speciali, e l'Autorità giudiziaria ordinaria.

Ma anche quando il moto oscillatorio che ha caratterizzato le varie decisioni legislative ha spostato il pendolo degli interventi legislativi verso soluzioni più favorevoli ad una devoluzione della materia all'AGO qualcosa ha sempre frenato il legislatore dall'adottare in concreto scelte radicali preparando un movimento in controtendenza realizzato con successivi interventi legislativi.

Esiste un fil rouge che spiega le ragioni di tale "moto continuo" e che lega le diverse soluzioni adottate in quasi due secoli di legislazione: lo ha ben individuato la Corte Costituzionale, nella sentenza 287/1974 nella *decisa volontà del legislatore volta a sottrarre alla cognizione della magistratura ordinaria le questioni attinenti alla determinazione quantitativa del reddito imponibile*.

3.1. Il pre-giudizio verso la giurisdizione ordinaria nella legislazione pre-unitaria

E' significativo che di tale "decisa volontà" si trova traccia già nella legislazione rivoluzionaria francese.

Pur partendo dal principio della separazione dei poteri, che ispirava le idee rivoluzionarie, il parlamento rivoluzionario da subito interpretò tale separazione a favore dell'esecutivo, statuendo che i giudici non potevano turbare in alcun modo le operazioni dei corpi amministrativi né citare innanzi a sé gli amministratori per motivi attinenti all'esercizio delle loro funzioni[22].

Va ricordato il contesto storico in cui si collocavano tali affermazioni: l'affermazione dei principi rivoluzionari doveva scontare la presenza, e l'opposizione, delle strutture dell'Ancien Régime di cui i giudici, per lo più di estrazione nobiliare e aristocratica, erano comunque una espressione anche per i privilegi che vantavano assieme al clero. L'intento dei rivoluzionari, nell'impossibilità di operare un rinnovamento delle strutture in breve tempo o di ottenere rapidamente fedeltà al nuovo regime, era quindi quello di limitare il potere della tradizionale giurisdizione ordinaria: fenomeno che si ripeterà in altri contesti rivoluzionari successivi.

Sicché il giudice doveva essere solo *os legis*, in quanto doveva applicare la volontà del legislatore senza spazi di discrezionalità nell'interpretazione della stessa: e in quanto *os legis* sicuramente erano preclusi al giudice interventi sugli atti amministrativi (tra cui quelli di natura tributaria) che erano espressione di una discrezionalità amministrativa, ossia del potere esecutivo, che non poteva essere sindacata (e non doveva essere contrastata) dai giudici ordinari.

E' evidente che tale soluzione, nell'idea dei rivoluzionari, era finalizzata a rinnovare ed ammodernare lo stato e superare i privilegi e che avevano caratterizzato l'Ancien Régime trasformando i sudditi in cittadini ed introducendo una uguaglianza formale degli stessi tra loro. Ma nel far ciò veniva sacrificata l'altra esigenza che pure la Rivoluzione francese esprimeva: quella di garantire i diritti di libertà dei cittadini anche nei confronti dello stesso potere esecutivo.

In realtà tale esigenza si era manifestata innanzitutto sul piano penale nel cui ambito ogni ingerenza del Re e del potere esecutivo era stata superata affermando (principio mai più rimesso in discussione) la competenza esclusiva dei giudici ordinari (limitati solo da alcuni residui della potestà regale quale il potere di grazia).

Viceversa sul piano tributario l'interesse al funzionamento della "nuova" macchina statale (tra l'altro in un settore così delicato quale quello preposto a reperire, tramite l'imposizione fiscale, le risorse necessarie per il nuovo stato) faceva propendere anche il legislatore rivoluzionario verso

una soluzione meno radicale di quella operata nel settore penale: l'esigenza dei cittadini ad avere giustizia anche nei confronti del fisco poteva essere soddisfatta giurisdizionalizzando (diremmo noi oggi) gli organi dell'amministrazione attiva già preposti a gestire il contenzioso.

Insomma: una giustizia domestica che poteva rispondere alle esigenze di giustizia senza per questo danneggiare l'organizzazione della pubblica finanza ed impedirle il conseguimento dei risultati attesi.

E tale modello, dopo un travagliato dibattito, viene adottato nel provvedimento del 6.9.1790 che, scartando sia l'ipotesi della giurisdizione unica dei giudici ordinari che quella della creazione di una giurisdizione speciale amministrativa, promuovendo a giudici i Direttori di distretto e dipartimento che facevano parte dell'amministrazione attiva ed affidandogli, tra le tante competenze, quella sui tributi diretti.

E tale modello di giurisdizione domestica è quello che, come abbiamo visto, si assiste con la Costituzione dell'anno VIII e penetra in Italia con le leggi del 1805 con i Consigli di Prefettura: modello che si colloca a pieno titolo nel neonato impero napoleonico che, per i suoi impegni militari, ha necessità di risorse e quindi di una macchina amministrativa efficiente nel procurarle.

3.2. I limiti alla giurisdizione ordinaria nella legislazione post-unitaria

Circa sessanta anni dopo, in un altro periodo caratterizzato da moti rivoluzionari e indipendentisti, che porterà al formarsi dello stato unitario italiano, si ripropone la stessa decisa volontà del legislatore a sottrarre al giudice ordinario la cognizione di una parte (rilevante) dell'imposizione fiscale. Se negli stati preunitari, pur con differenze, si era assistito ad una tendenziale restaurazione del potere dell'amministrazione attiva, nel Regno di Sardegna, dallo Statuto Albertino in poi, e nel neonato Stato unitario si riafferma sempre il modello francese di inizio secolo: rigetto dell'ipotesi di affidare l'intero contenzioso fiscale ai giudici ordinari, emancipazione, almeno embrionale, dall'amministrazione attiva dei giudici speciali destinati a giudicare di tale contenzioso e ripartizione della competenza con i giudici ordinari in base al tipo di tributo.

In realtà le idee liberali, dallo Statuto Albertino in poi, ispirano vari progetti di legge che, tra il 1850 (progetto di legge Galvagno) e il 1864 (disegno di legge Minghetti del 1861, disegno di legge Peruzzi del 1864) prevedono la costituzione di una "giurisdizione universale" con la soppressione dei giudici del contenzioso e l'attribuzione di tutte le controversie in materia di *diritti* all'autorità giudiziaria: progetti tutti accomunati dalla concezione di una giurisdizione più attenta ai diritti

del contribuente, non più suddito ma elevato al rango di cittadino e quindi titolare di pari diritti (art. 24 dello Statuto Albertino) e dall'intenzione di eliminare "i privilegi del foro" di cui l'Amministrazione finanziaria godeva potendo disporre di un giudice domestico e non indipendente.

Ma nessuno di loro arriva alla meta o quantomeno perviene al risultato di creare una giurisdizione universale ordinaria: la soluzione più avanzata che viene raggiunta è sempre quella di un sistema dualistico in cui alla giurisdizione ordinaria è affidata la cognizione delle imposte indirette. Fondamentale, in tale senso, è da una parte la legge sull'imposta di ricchezza mobile del 14 luglio 1864, n. 1830 – successivamente modificata dalle leggi 28 giugno 1866, n. 3023 e 28 maggio 1867, n. 3719 –, e dall'altra la l. 26 gennaio 1865, n. 2136 concernente l'imposta sui fabbricati che delineano il modello dualistico.

E, come già si è detto, anche la legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, che pur proclama principi di chiara rottura con il passato, finisce con il preservare le Commissioni tributarie esistenti.

E quanto le esigenze finanziarie del nuovo stato aumenteranno in conseguenza del graduale ed inesorabile ampliamento delle funzioni dello Stato, l'aumento del fabbisogno finanziario impone

3.3. Le ragioni della diffidenza del legislatore verso la giurisdizione ordinaria: insindacabilità dell'atto amministrativo e insufficienza tecnica nel comprendere i fenomeni economici

In altri termini il confine invalicabile che nessun progetto di abolizione del contenzioso amministrativo è costituito dai tributi diretti: alla bisogna poi anche molti tributi indiretti vengono riservati alla giurisdizione domestica ma sicuramente mai i tributi diretti vengono riservati alla giurisdizione ordinaria.

È importante cogliere tale aspetto al fine di valutare la razionalità delle scelte del 1972 e del 1992.

Ed invero la evidente contraddizione che caratterizza l'operato dei diversi legislatori i quali, sia che partano dal principio della separazione dei poteri quanto da quello della affermazione della formale uguaglianza dei cittadini anche di fronte alla Pubblica Amministrazione, finiscono con il mantenere una giurisdizione domestica in tema di tributi diretti, si fonda su due radicate convinzioni prima culturali e politiche e poi giuridiche:

a) da un lato si ritiene che, implicando le imposte indirette l'interpretazione di atti privati secondo le norme del Codice civile e le dirette di atti amministrativi, solo sulle prime possa essere competente l'autorità giudiziaria ordinaria;

b) dall'altro si ritiene che la giurisdizione ordinaria, non sarebbe idonea, per mentalità e insufficienza di cognizioni tecniche, a penetrare i fenomeni economici, a volte complessi, che presiedono alla formazione del reddito.

I due argomenti in realtà sono due facce della stessa medaglia.

Il primo argomento declina in ambito tributario il già citato e risalente orientamento, derivante da una specifica interpretazione del principio di separazione dei poteri, secondo cui i giudici *non potevano turbare in alcun modo le operazioni dei corpi amministrativi né citare innanzi a sé gli amministratori per motivi attinenti all'esercizio delle loro funzioni*. E poiché era opinione diffusa che le imposte dirette, diversamente dalle altre, richiedessero, in ogni caso, un'attività di accertamento e riscossione ad opera del fisco ed implicassero pertanto l'applicazione, e la previa interpretazione, di atti amministrativi, il giudice ordinario non poteva prendere cognizione di tali imposte perché avrebbe comunque giudicato di un atto amministrativo ossia avrebbe sindacato la discrezionalità amministrativa.

Viceversa, poiché le modalità di accertamento e riscossione delle imposte dirette non richiedevano, secondo l'opinione dominante, alcuna attività discrezionale ma una diretta applicazione dei criteri di legge, il sindacato sull'applicazione delle stesse poteva essere attribuito al giudice ordinario che, in quanto *os legis*, si sarebbe comunque dovuto attenere all'esatta applicazione della legge valutando solo l'esistenza dei presupposti di fatto per la loro applicazione. E tra tali fatti presupposti vi sono atti privati che vanno interpretati secondo le norme del diritto civile e che quindi richiedono l'intervento del giudice ordinario^[23].

Il secondo argomento si basava sulla considerazione che il calcolo delle imposte dirette, molto più complicato di quello delle imposte indirette, implicava conoscenze tecnico-specialistiche di cui il giudice medio era normalmente sprovvisto per la sua formazione culturale. Tale argomento in realtà completa il primo: gli atti amministrativi in materia tributaria non solo non possono essere sindacati dal giudice ordinario perché gli si dovrebbe attribuire una discrezionalità in materia amministrativa che contraddice il principio di separazione dei poteri, ma non potrebbero comunque essere sindacati da un giudice che non ha le competenze specialistiche per addentrarsi nell'ambito di una discrezionalità che è tecnica.

E' di tutta evidenza come tale argomento in realtà declina il tema dell'efficienza dell'azione della pubblica amministrazione che sarebbe rallentata dall'intervento nel procedimento di un organo di giustizia che non ha le stesse conoscenze e competenze; e di fatto tale argomento si riallaccia alla tradizionale (e superata) tesi secondo cui il sindacato dell'atto amministrativo deve essere

svolto da un giudice speciale che è un giudice del processo amministrativo e non dei rapporti sottostanti. Non a caso, corollario concreto di tale tesi, era la presenza dell'Amministrazione Finanziaria nella Camera di Consiglio delle Commissioni Tributarie (come istituite nello stato unitario e mantenute fino al 1972) che contribuiva a fornire al giudice speciale la necessaria competenza tecnica (oltre, di fatto, a controllarla).

Tali argomenti, in realtà, rivestivano di giuridicità una motivazione molto più politica e forse meno spendibile: il gettito prodotto dalle imposte dirette era, nel nuovo stato unitario, di gran lunga superiore a quello delle altre imposte e su questo reddito l'interesse del potere esecutivo era molto elevato, tanto più quando per la determinazione del reddito si passò dal sistema del contingente al sistema della quotità che rendeva ancora più necessario un penetrante contrasto all'evasione fiscale.

E più in generale, come osservò Salandra nel suo trattato sulla giustizia amministrativa^[24], in ordine al principio del solve et repete, *“gli Stati moderni, i quali non più dal demanio pubblico, ma dalle imposte desumono la parte di gran lunga maggiore delle loro entrate, non possono ad ogni modo rinunciare all'esecuzione parata in materia fiscale. [...] Possono soltanto rinunciare, entro certi limiti, al privilegio del Foro e consentire che il magistrato ordinario giudichi sopra l'opposizione del contribuente, il quale abbia obbedito già all'ingiunzione di pagare e tuttavia persista nel ritenere di aver pagato indebitamente; ma non possono subordinare all'esito del giudizio l'adempimento dell'obbligo fiscale”*.

Correttamente il Nigro ha ricordato come le idee liberali, ispirate dal sistema belga, avessero ben poche possibilità di pervenire *“in un ambiente come quello dell'Europa continentale, in cui da una parte mancavano le tradizioni britanniche del common law e dall'altra l'amministrazione era fortemente e autonomamente organizzata”*, alla *“sottoposizione dell'attività dell'amministrazione o almeno di una parte di essa ad un controllo penetrante”*.

E confermano tale giudizio gli stessi limiti posti ai poteri di cognizione e decisione del giudice ordinario dagli artt. 4 e 5 della l. 2248/1865 che permettono al giudice solo di disapplicare l'atto amministrativo nel caso concreto.

3.4. L'emarginazione della giurisdizione ordinaria nella legislazione fascista

E' fin ovvio poi constatare che, se un regime comunque liberale come quello sorto dal Risorgimento, non era riuscito, nonostante i principi enunciati dalla a ricondurre in toto il contenzioso tributario alla giurisdizione ordinaria, difficilmente ciò poteva avvenire con un

regime dittatoriale come quello instauratosi con l'avvento del fascismo. Come già osservato con le riforme del 1936 e 37 le Commissioni Tributarie assumono un ruolo centrale, assorbendo numerose competenze già proprie del giudice ordinario, e diventano a tutti gli effetti organi scelti dall'Amministrazione finanziaria e controllati, anche nel lavoro quotidiano (tramite la partecipazione alla camera di consiglio dei funzionari dell'amministrazione e i poteri di controllo dell'Intendente di Finanza).

Difficile attribuire a tali Commissioni un profilo giurisdizionale se a tale aggettivo si associa il concetto di autonomia e indipendenza della magistratura. Ma il fascismo neppure si pone il problema di nascondere le sue motivazioni che fanno perno in realtà sulla totale diffidenza nei confronti della magistratura ordinaria formatasi in epoca liberale: non a caso, ogniqualvolta il regime ha necessità di utilizzare la giustizia per perseguire un obiettivo politico (lotta agli antifascisti, leggi razziali etc.) crea dei tribunali speciali proprio per esautorare la magistratura ordinaria dal giudicare tali fatti. Di fatto per realizzare le nuove commissioni tributarie non è neppure necessario ricorrere alle motivazioni che avevano caratterizzato il periodo liberale: neppure si pone più un problema di separazione dei poteri e di autonomia del giudice rispetto agli interessi dello Stato.

3.5. Costituzione e riforma del 1972: verso la giurisdizionalizzazione dei giudici speciali

La lentezza nell'attuazione della Costituzione, che di fatto procede solo grazie agli interventi della Corte Costituzionale, connota anche il sistema tributario che fuoriesce immutato dal regime fascista e si trova a fare i conti con l'art. 102 e l'art. 113 della Costituzione. Vent'anni di dibattiti sulla natura giurisdizionale o meno delle commissioni coprono, con fini questioni giuridiche, una evidenza solare che la Corte Costituzionale si fa infine carico di disvelare con le pronunce del 1969. Del resto, lo stesso ruolo della magistratura nella società sta mutando proprio in forza dell'applicazione dei principi costituzionali considerati non più quali semplici norme programmatiche.

Si arriva così alla necessaria riforma del 1972 che incide innanzitutto sugli aspetti più insostenibili del sistema in vigore: la nomina dei giudici e il controllo dell'Intendente di Finanza. E rientra in gioco anche la giurisdizione ordinaria seppur in fase di terzo grado di merito (con la scelta tra ricorso alla Corte di Appello o alla Commissione Tributaria Centrale).

E' però significativo che l'intervento normativo in questione non si ponga il problema del perché debba esistere un giudice speciale per il contenzioso tributario ma si preoccupi di

giurisdizionalizzare tale giudice rendendolo autonomo dalla amministrazione attiva e definendo le materie proprie di tale giudice e gli atti impugnabili.

Nei lavori preparatori non riecheggiano gli argomenti che, agli albori dello Stato Unitario, avevano sostenuto la necessità di un giudice speciale per il contenzioso tributario: non il tema della tecnicità della materia e neppure quello dell'insindacabilità degli atti amministrativi da parte del giudice ordinario. Tale tema è peraltro sempre sottinteso: l'art. 40 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 riprende di fatto, riprendendo la terminologia dell'art. 53 del t.u. sulla ricchezza mobile 24 agosto 1877, n. 4021, limita i motivi del ricorso alla Corte di appello alla violazione di legge e alle questioni di fatto, escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie.

E' però un tema che resta sullo sfondo e non è più dirimente, tanto è vero che, con la riforma, la Corte di Appello si trova a giudicare anche di imposte dirette ossia di quelle materie che, nella legislazione del periodo 1861-1889 erano state escluse dalla competenza del giudice ordinario.

Del resto, nessuno mette in dubbio il ruolo della Corte di Cassazione la cui funzione risulta di fatto accresciuta dalla riduzione a tre dei gradi di merito: anche se di ciò ci si accorgerà solo tempo dopo.

E' piuttosto un'altra l'esigenza che si fa strada e che già nella discussione sulla legge del 1889 sull'imposta sui fabbricati era emersa: la necessità di alleggerire l'attività del giudice ordinario attraverso il ricorso a nuove forme di tutela giurisdizionale.

Tale riforma in realtà è una evidente incompiuta che nasce dall'occasione della complessiva e profonda riforma del diritto tributario sostanziale: l'emergenza è quella di evitare la dichiarazione di incostituzionalità delle Commissioni Tributarie la cui sostituzione avrebbe indubbiamente creato problemi di sistemi. Né il legislatore vuole rinunciare al tasso di tecnicità che la presenza di professionisti specializzati nei vari rami del diritto tributario può fornire a tale giudice.

Ma i problemi sono solo rinviati: non si affronta né il nodo della compresenza di una competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria (molte controversie rimangono assoggettate ad una normativa eterogenea, extra decretum, e in molti casi continuano ad essere affidate all'AGO) né quello della specializzazione vera dei giudici. Ed anche le norme processuali risultano ancora incomplete rispetto ai poteri di tutela dei diritti che il giudice ordinario può esplicare nell'ambito del codice di procedura civile e delle varie leggi speciali.

3.6. La riforma del 1992: nascita della giurisdizione universale (speciale) in materia tributaria

Si arriva così alla riforma del 1992 poi integrata e completata con gli interventi del 2001 e del 2005.

Già in quel momento erano percepibili due fenomeni: le Commissioni tributarie nate dalla riforma del 1972 avevano creato un non indifferente arretrato e la Corte di Cassazione iniziava a veder aumentare il proprio contenzioso.

In questo contesto la scelta del legislatore è di realizzare una giurisdizione generale delle Commissioni Tributarie modellando l'intero sistema su quello della giurisdizione ordinaria: due gradi di giudizio di merito e un grado di legittimità che viene pur sempre assegnato alla Corte di Cassazione. Viene quindi esclusa ogni competenza dell'AGO per dare a giudici onorari, non necessariamente specializzati e impiegati part-time, una competenza che era stata negata alla giurisdizione ordinaria in nome del tecnicismo della materia e dell'insindacabilità degli atti amministrativi da parte dell'AGO.

E' di tutta evidenza come le motivazioni che avevano sempre escluso la competenza dell'autorità giudiziaria siano diventate anacronistiche: da un lato il tema della (in)sindacabilità dell'atto amministrativo che accerta il valore dell'imposta è divenuto obsoleto nell'ambito del diritto tributario, laddove il credito tributario si fonda oggi sull'adempimento spontaneo del contribuente e l'atto amministrativo quale il ruolo d'imposta rappresenta una modalità solo eventuale e patologica di riscossione del tributo; dall'altro al giudice ordinario vengono sempre più affidati compiti che richiedono cognizioni tecniche adatte a penetrare i fenomeni economici. Si pensi, tra le tante^[25], alle nuove competenze previste dal nuovo Codice della Crisi d'impresa.

A fronte di tale evoluzione delle competenze della giurisdizione ordinaria, e si potrebbe dire a fronte del maturare di complesse e multiformi "abilità" nell'ambito della giurisdizione ordinaria, caratterizzata sempre più dalla specializzazione di ruoli e funzioni, il legislatore del 1992 ha trasferito tutta la competenza giurisdizionale in materia tributaria ad un giudice onorario e che si occupa part-time della materia.

Di fatto è la negazione di quelle esigenze di tecnicità e specializzazione che hanno sempre favorito l'attribuzione della materia a giudici prossimi all'amministrazione finanziaria.

Ma, allo stesso tempo, le stesse esigenze di alleggerire l'attività del giudice ordinario non sono state tenute in conto per quel che riguarda la Corte di Cassazione oggi sommersa da una quantità

inverosimile di ricorsi (si stima che il 50% della pendenza in materia civile sia da attribuire al solo contenzioso tributario): quantità che trova una sua causa non ultima nello scarso tecnicismo dei gradi inferiori di giudizio.

Il che porta a concludere che, dopo due secoli di confronto sull'opportunità di attribuire all'AGO una competenza generale in materia tributaria, sono state sacrificate in realtà proprio quelle ragioni di efficienza dell'azione amministrativa (e di recupero della pretesa tributaria) che erano sempre state poste a fondamento della scelta di non deferire il contenzioso al giudice ordinario.

4. Conclusioni

L'attuale dibattito sul futuro della giurisdizione tributaria e i progetti di riforma presentati nella precedente legislatura e nell'attuale legislatura, pur nella differenza di soluzioni proposte, hanno preso atto di quello che è il limite principale della riforma del 1992: il non aver previsto la creazione di giudici professionali dediti alla materia tributaria.

Tale scelta poteva orientarsi verso la costituzione (come propongono oggi alcuni disegni di legge) di una quinta giurisdizione: ovvero poteva seguire la strada della creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari (soluzione, tra l'altro, molto più conforme al dettato costituzionale).

E' però indubbio che la scelta operata non soddisfa nessuna delle esigenze che hanno sempre costituito il cuore del pre-giudizio verso la competenza tributaria dell'AGO: la necessità di una tecnicità particolare che garantisca anche l'efficienza dell'attività dell'amministrazione finanziaria.

L'effettività della tutela dei diritti soggettivi del cittadino, che nel caso del contenzioso tributario sono costituiti, innanzitutto, dal diritto soggettivo di sapere in modo certo se e quale è la pretesa tributaria che l'Amministrazione può vantare nei suoi confronti, richiede che tale contenzioso sia affidato ad un giudice professionale e specializzato.

La complessità del contenzioso tributario del XXI secolo, con le sue implicazioni di diritto comunitario ed internazionale, non può essere gestito solo da una magistratura onoraria (anche quando si tratta di giudici ordinari che ricoprono l'incarico di giudice tributario) a cui per di più viene riconosciuta una indennità irrisoria rispetto all'importanza della materia trattata tanto da potersi definire quasi un "volontariato giudiziario".

L'autonomia e l'indipendenza del giudice non dipendono, o meglio non dipendono più, solo dalle modalità di selezione e dalla costituzione di organi di autogoverno che limitano le interferenze del potere esecutivo: l'autonomia e l'indipendenza richiedono anche un adeguato grado di professionalità, che si acquisisce con la specializzazione e l'impegno a tempo pieno, condizioni indispensabili per far sì che la tutela dei diritti soggettivi sia effettiva.

E la specializzazione e la professionalità sono un elemento indispensabile, anche se non sufficiente, per l'efficienza complessiva del sistema come dimostra, a contrariis, il numero elevato di riforme che oggi la Cassazione pronuncia verso sentenze di giudici non professionali e non specializzati.

Ovviamente la costituzione di un corpo di giudici professionali non esclude, anzi impone, l'affiancamento di una magistratura onoraria che provenga dalle varie professioni oggi già coinvolte nelle Commissioni Tributarie.

Ma tale affiancamento può essere previsto anche nel caso in cui si acceda alla soluzione di creare delle sezioni specializzate presso la giurisdizione ordinaria che già conosce esperienze di proficua sinergia con figure onorarie specializzate^[26]. Tale soluzione, del resto, sarebbe l'esplicito riconoscimento di una situazione di fatto che vede comunque i giudici ordinari impegnati, in gran numero, nell'esercizio della giurisdizione tributaria.

Le soluzioni possono essere varie: ma è il momento di abbandonare il pre-giudizio verso la autorità giudiziaria ordinaria che ha orientato due secoli di dibattito politico e giuridico sull'architettura da dare alla giurisdizione tributaria, ed affrontare il tema dell'efficienza e professionalità dell'autorità giudiziaria che oggi, alla luce delle norme sul giusto processo, rappresentano la declinazione dei principi di autonomia e indipendenza del giudice e gli strumenti con cui rendere effettiva la tutela dei diritti soggettivi dei contribuenti.

^[1] Per una ricostruzione storica accurata si rinvia ad Andrea Giordano, *La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa. Storia di un'evoluzione parallela*, in www.contabilita-pubblica.it

^[2] Montesquieu *De l'esprit des lois*, livre XI, chapitre VI

^[3] Nigro, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976 pag. 56

^[4] Cfr. l. 21 aprile 1862, n. 585, art. 86 sulle tasse di registro; 21 aprile 1862, n. 586, art. 33 sulle tasse di bollo; 21 aprile 1862, n. 587 in tema di tasse sui redditi dei corpi morali; 21 aprile 1862, n.

588, art. 34 in materia di tasse sulle società industriali e commerciali e sulle assicurazioni; 6 maggio 1862, n. 593 (resa esecutiva dal r.d. 22 maggio 1862, n. 594, art. 15) sulle tasse ipotecarie; 21 settembre 1862, n. 965 inerente alle tasse di bollo sulle carte da gioco; l. 3 luglio 1864, n. 1827 sul dazio di consumo, 26 luglio 1868, n. 4520, art. 1, in materia di tasse sulle concessioni governative e sugli atti e provvedimenti amministrativi e 8 giugno 1874, n. 1947, art. 30, in tema di tasse sulle assicurazioni e sui contratti vitalizi.

[5] Fanno evidente riferimento alla Costituzione Belga i passaggi della legge 2248/1865 in cui si afferma che *“le contestazioni che hanno per oggetto diritti civili sono di esclusiva competenza dei tribunali”* e che le controversie che riguardano diritti politici sono anch’esse *“di competenza dei tribunali, salvo le eccezioni stabilite dalla legge”*.

[6] Recita l’art. 6: sono escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all’estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli. Tale norma è stata dichiarata incostituzionale con *sentenza della Corte costituzionale dell’11 luglio 1968, n. 125 limitatamente alla parte in cui condiziona l’esercizio dell’azione del contribuente dinanzi all’autorità giudiziaria ordinaria alla pubblicazione del ruolo e all’iscrizione a ruolo dell’imposta*

[7] Con la presente legge non viene fatta innovazione né alla giurisdizione della Corte dei conti e del Consiglio di Stato in materia di contabilità e di pensioni, né alle attribuzioni contenziose di altri corpi o collegi derivanti da leggi speciali e diverse da quelle fin qui esercitate dai giudici ordinari del contenzioso amministrativo

[8] Cfr. legge 28 giugno 1866, n. 3023, sull’imposta di ricchezza mobile che ha rivisto l’organizzazione delle Commissioni tributarie in funzione nettamente contenziosa. Cfr. poi la l. 28 maggio 1867, n. 3719 che introdusse la possibilità di adire l’autorità giudiziaria ordinaria una volta esperiti i gradi della giustizia tributaria, norma definitivamente ribadita dal Testo Unico sull’imposta di ricchezza mobile approvato con R. D. 24 agosto 1877, n. 4021

[9] Cfr., le norme che attribuiscono alla Commissione tributaria l’imposta sui fabbricati (1889) cancellando i principi previsti 24 anni prima dalla l. 26 gennaio 1865, n. 2136

[10] Cfr. artt. 28 e ss., r.d.l. n. 1639/1936

[11] Cfr. r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, nonché r.d. 8 luglio 1937, n. 1516: con tali provvedimenti, le Commissioni tributarie venivano riordinate in “distrettuali”, “provinciali”, “centrali”.

[12] Si pensi ai tribunali speciali in materia penale o allo stesso controllo gerarchico del Procuratore Generale.

[13] Sentenza n. 12 del 16 gennaio 1957 nella quale la Corte qualificò le commissioni tributarie come organi giurisdizionali.

[14] C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10

[15] Furono previste *commissioni tributarie di primo grado*, con sede e competenza territoriale identica a quella dei tribunali, *commissioni tributarie di secondo grado*, con sede nei capoluoghi di provincia, e una *commissione tributaria centrale*. Per le modalità di nomina dei componenti fu prevista la competenza del presidente del tribunale per le commissioni di primo grado e al primo presidente della corte d'appello per quelle di secondo grado; metà delle nomine avveniva su designazione dei consigli comunali, per le commissioni di primo grado, e del consiglio provinciale, per quelle di secondo grado; l'altra metà sulla base di elenchi formati dall'amministrazione delle finanze (ma il tribunale e la corte di appello potevano richiedere elenchi alle camere di commercio e agli ordini professionali degli avvocati, dottori commercialisti, ragionieri e ingegneri). Infine, furono modificate le norme di procedura, avvicinandole maggiormente a quelle del processo civile e fu ampliato l'elenco dei tributi su cui erano competenti le commissioni tributarie.

[16] Cfr. C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, e C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215

[17] Le nuove commissioni tributarie erano competenti per le liti fiscali riguardanti l'Irpef, l'Irpeg, l'oro, l'invia, l'iva, l'imposta di registro, quella sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e quelle sulle assicurazioni, oltre ad alcune controversie in materia catastale.

[18] Il ricorso poteva essere presentato solo nei confronti di uno degli atti impositivi individuati dal d.p.r. n. 636/1972 ossia l'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il ruolo, il provvedimento inflittivo di una sanzione tributaria o quello di rigetto di un'istanza di rimborso.

[19] Tra i tanti si ricordano le critiche alla mancanza di processi cautelari e la impossibilità della condanna alle spese dell'Amministrazione Finanziaria.

[20] Cfr. d.lgs. nn. 545 e 546 del 31/12/1992.

[21] Si rimanda agli altri interventi di questa sessione di lavori per l'analisi dell'impatto che i ricorsi per Cassazione contro i provvedimenti delle Commissioni tributarie stanno avendo sulla Corte di Cassazione.

[22] Cfr. art. 13, tit. II, l. 16-24 août 1790, « *les juges ne pourront à peine de forfaiture troubler, de quelque manière que ce soit les opérations des corps administratifs, ni citer devant aux les administrations pour raison des leurs fonctions* ».

[23] Cfr. Relazione Rattazzi del 5 maggio 1854 al disegno di legge che puntava a realizzare nel Regno di Sardegna un sistema dualistico e che verranno approvate nel 1859 e che sono poi la base da cui origina la fondamentale legge in tema di ricchezza mobile del 14 luglio 1864, n. 1830.

[24] A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino, pag. 396.

[25] La competenza dell'AGO interseca ormai comunemente i fenomeni economici: dalla gestione dei patrimoni confiscati all'applicazione di misure cautelari alle persone giuridiche in sede penale, alla determinazione del reddito nelle procedure di separazione/divorzio, alla gestione dei patrimoni nell'ambito della volontaria giurisdizione fino alla creazione di un sistema per la valutazione del danno biologico e la determinazione del quantum del risarcimento che ha assunto la natura di un sistema para-normativo.

[26] Si pensi ai componenti esperti del Tribunale per i Minorenni ovvero dei Tribunali di Sorveglianza o delle sezioni agrarie.
