



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

1

2016

La giurisdizione tributaria tra giudice speciale e giudice ordinario

di Francesco Tesaurò

Professore ordinario di diritto tributario

Università degli Studi di Milano-Bicocca

ABSTRACT

The paper focuses on the highlights of the history of tax litigation rules from the 50s to nowadays, showing that the Italian policy maker has replaced the complex system in which tax disputes were judged by tax commissions and ordinary courts, with a system of special jurisdiction, in which the ordinary courts judges do not have role.

In conclusion, the paper criticizes the Ermini proposal, which wishes to abolish the tax commissions and to attribute tax disputes to ordinary courts, without even providing the ordinary courts with the power to annul administrative acts.

SINTESI

Lo scritto ricostruisce i momenti salienti della storia del processo tributario dagli anni '50 ad oggi, facendo notare che il legislatore ha sostituito, ad sistema complesso in cui le liti tributarie erano giudicate dalle commissioni tributarie e dal giudice ordinario, il sistema della giurisdizione speciale, cui sono estranei i giudici ordinari di merito.

Conclusivamente, lo scritto critica la proposta di legge Ermini, che intende abolire le commissioni tributarie e affidare le cause tributarie al giudice ordinario, senza neppure dotare il giudice ordinario dei poteri di annullamento degli atti amministrativi.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il progetto Azzariti (1951) – 3. Lo schema Allorio (1952) – 4. Due disegni governativi di riforma (1955) – 5. Le riforme del 1971/72 e del 1991/92 – 6. La proposta Ermini. Rilievi critici

1. Premessa

Sulla questione dell'assetto da dare al processo tributario si sono contrapposti, dopo la Costituzione, due orientamenti: quello a favore del giudice speciale, quello orientato verso il giudice ordinario. Alla base del conflitto vi erano due questioni: una relativa alla natura delle commissioni (se amministrative o giurisdizionali), l'altra relativa alle norme costituzionali sulla giurisdizione.

Non è inutile ricordare che, prima della riforma del 1972, il c.d. contenzioso tributario era strutturato così: le liti erano sottoposte prima a tre gradi di giudizio dinanzi alle commissioni, poi a tre gradi di giudizio dinanzi al giudice ordinario.

Le questioni di semplice estimazione erano conosciute solo dalle commissioni di primo e secondo grado (erano quindi sottratte alla competenza della Commissione tributaria centrale e del giudice ordinario).

L'azione davanti al giudice ordinario era soggetta al *solve et repete*.

2. Il progetto Azzariti (1951)

Agli inizi degli anni '50 una commissione presieduta da Gaetano Azzariti (di cui facevano parte A. Berliri, Clemente, Cosciani, Giacquinto, Lucifredi e Micheli), elaborò un progetto di riforma delle commissioni tributarie, che, da un lato, qualificava le commissioni come organi amministrativi (prevedendo commissioni provinciali e commissione centrale) e, dall'altro, affidava la "tutela giurisdizionale" a sezioni specializzate, costituite presso il pretore, il tribunale e la corte d'appello¹.

Alla base delle scelte compiute dalla Commissione Azzariti vi era la convinzione che, per obbligo costituzionale, fosse necessario abolire le commissioni tributarie², istituendo sezioni specializzate nell'ambito della giurisdizione ordinaria.

Le sezioni specializzate, dopo una fase puramente amministrativa, avrebbero dovuto giudicare su ogni possibile questione, anche di semplice estimazione, facendo venir meno il complicato sistema (allora vigente) dei sei gradi di giurisdizione.

3. Lo schema Allorio

Contro la soluzione proposta dalla commissione Azzariti assunse una posizione critica E. Allorio³.

¹ Il progetto Azzariti è pubblicato in *Riv. dir. fin.*, 1951, I, 113.

² Cfr. G. AZZARITI, *Giurisdizioni speciali e sezioni specializzate*, in *Foro it.*, 1949, IV, 17; Id., *Giurisdizioni speciali, Corte costituzionale e Magistratura ordinaria*, in *Foro it.*, 1950, IV; Id., *Il ricorso per cassazione secondo la nuova Costituzione*, in *Scritti giuridici in onore di Francesco Carnelutti*, Padova, 1950, vol. II, p. 108.

³ Si veda la seconda edizione del *Diritto processuale tributario* (Torino, 1953), ove è inserito un saggio dal titolo *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario*. La riforma del procedimento di imposizione era la riforma Vanoni, attuata con L. 11 gennaio 1951, n. 25.

La disegnata riforma del processo tributario era il progetto Azzariti, che Allorio critica in due modi: ponendo in rilievo, da un lato, gli aspetti problematici delle sezioni specializzate istituite nell'ambito della giurisdizione ordinaria e facendo notare, dall'altro, che i giudici speciali hanno ragion d'essere quando si tratta di controversie di impugnazione di atti amministrativi e di situazioni litigiose scaturenti in gran numero dal periodico prodursi di intere classi di rapporti giuridici tutti uniformi, su tutto il territorio dello Stato, come è precisamente il caso dei rapporti d'imposta.

L'operare della giurisdizione ordinaria risulterebbe impacciato e in definitiva bloccato se su di essa si abbattesse – scriveva Allorio – il fardello delle indifferenziate controversie d'imposta.

Sotto due profili Allorio giustifica la esistenza dei giudici speciali d'imposta: in quanto giurisdizione di annullamento di atti amministrativi e in quanto *«giurisdizione che opera su intere masse, poco differenziate, d'atti e di conseguenti rapporti, il cui esame, anche con rito abbreviato, intralcerebbe senza ragione e senza rimedio il residuo lavoro, cui la giurisdizione ordinaria è chiamata dalla tradizione e destinata dalla propria specifica vocazione»*.

Allorio non manca di criticare la tesi di Azzariti, secondo cui la Costituzione imporrebbe la soppressione delle commissioni tributarie in quanto giudici speciali.

Secondo Allorio, la Costituzione non sancisce affatto l'abolizione dei giudici speciali. *"Vieta d'istituirne dei nuovi, che è cosa ben diversa"* (pag. 57).

Dopo aver preso in tal modo posizione contro la devoluzione di tutte le controversie fiscali al giudice ordinario, Allorio propone di sfrondare il macchinoso sistema allora vigente, sopprimendo il giudizio dinanzi alla commissione centrale e dinanzi al tribunale.

Erano conservati due gradi di giudizio dinanzi al giudice speciale, seguiti da un grado di giudizio di merito dinanzi al giudice ordinario (Corte d'appello).

Proponeva dunque uno schema di riforma non radicale.

Lo schema Allorio, divenuto progetto della Commissione Visentini, ispirerà,

come vedremo, i successivi progetti di riforma ed anche la riforma del 1971-72.

Una commissione di studiosi, convocata per iniziativa dell'Associazione italiana fra le società per azioni, presentò nel 1952, al Ministro delle finanze, un progetto di riforma del processo tributario.

Nella quarta edizione del *Diritto processuale tributario*, edita nel 1962, Allorio pubblica (nelle "Pagine integrative"), uno scritto dal titolo «*Un tentativo di riforma del processo tributario d'accertamento*» (pag. 616 e ss.), che riproduce il rapporto che lo stesso Allorio aveva redatto come relatore della Commissione Visentini, seguito dallo schema di riforma allora elaborato.

In sintesi, la commissione – riproponendo senza modifiche lo schema Allorio – proponeva un doppio grado di giurisdizione dinanzi a commissioni distrettuali e provinciali, una ulteriore istanza dinanzi alle corti d'appello (per motivi di diritto e di fatto, escluse le questioni di semplice estimazione), oltre il ricorso in Cassazione (previsto dall'art. 111 della Costituzione).

Si trattava dunque di un progetto che conservava sì la giurisdizione speciale, ma senza "estromettere" la giurisdizione ordinaria.

4. Due disegni governativi di riforma (1955)

Il progetto della commissione Visentini-Allorio ispirò, nel corso della seconda legislatura, due disegni di legge, presentati alla Camera dal Ministro delle finanze Andreotti il 13 dicembre 1955.

Con il disegno di legge C. n. 1942 il governo proponeva una norma di rango costituzionale così formulata: «*Per la risoluzione delle controversie tributarie possono essere istituiti con legge ordinaria organi di giurisdizione speciale*».

Pur ritenendo che la Costituzione non esclude l'esistenza di giudici speciali amministrativi, sembrò opportuno – per fugare ogni dubbio – stabilire, con norma di rango costituzionale, che la giurisdizione tributaria può essere affidata a giudici speciali.

Il disegno di legge C. n. 1944⁴ riformava il processo tributario facendo proprio, in sostanza, lo schema Allorio, perché conservava un grado di merito dinanzi alla Corte d'appello (con esclusione delle sole questioni di semplice estimazione) e prevedeva due gradi di giurisdizione speciale piena, dinanzi a commissioni tributarie distrettuali e provinciali.

Nella relazione al disegno di legge sono ripresi, alla lettera, parole e concetti alloriani: si richiama la necessità che il sindacato sugli atti amministrativi sia affidato a giudici speciali e si osserva che la giurisdizione tributaria opera su *«masse poco differenziate di atti e di rapporti, il cui esame, anche con rito abbreviato, intralcerrebbe senza ragione e senza rimedio il lavoro, cui la giustizia ordinaria è chiamata dalla tradizione e destinata dalla propria specifica vocazione»*.

La legislatura si concluse senza che i due disegni di legge fossero approvati.

5. Le riforme del 1971/72 e del 1991/92

Il processo tributario fu riformato nel 1971-72. La riforma fu preceduta dai lavori della Commissione Cosciani⁵, che, in materia di contenzioso, accolse lo schema Allorio, perché – si legge nella relazione Cosciani – *«Tale schema soddisfa in pieno le esigenze che la Commissione si è posta, tanto più in quanto, secondo la decisione della Corte costituzionale, la norma della Costituzione non prescrive l'abolizione delle giurisdizioni speciali, ma semplicemente una loro revisione che può essere effettuata con legge ordinaria, mantenendo a dette Commissioni il carattere di organi di giurisdizione amministrativa»*⁶.

A sua volta, la legge 9 ottobre 1971, n. 825, contenente «delega legislativa al governo della Repubblica per la riforma tributaria», prevedeva, all'art. 10, n. 14, *«la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle commissioni tributarie anche al fine di assicurare la autonomia e*

⁴ Disegno di legge n. 1944, presentato alla Camera dei deputati il 13 dicembre 1955, intitolato «Riforma del contenzioso tributario».

⁵ La Commissione di Studio per la riforma tributaria fu insediata nel 1962. Con la legge 17 luglio 1967, n. 685, fu approvato il programma economico nazionale per il quinquennio 1966-70, che includeva (art. 35) la riforma fiscale.

⁶ *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 132.

l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge, prevedendosi che l'azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti d'appello, con esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest'ultimo in via alternativa e per soli motivi di legittimità». Non era abolita la Commissione centrale, ma i gradi di giudizio erano ridotti a quattro, come nello schema Allorio. La delega del 1971 fu attuata dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Il sistema del 1972 era tutt'altro che soddisfacente. E, con D.M. 18 luglio 1988, fu istituita una commissione di studio per la revisione del contenzioso tributario⁷.

Seguì la norma di delega, contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che è stata attuata dai decreti delegati n. 545 e n. 546 del 31 dicembre 1992.

Il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come è noto, prevede commissioni tributarie *provinciali e regionali*. Non c'è più alcun passaggio dinanzi ai giudici ordinari di merito.

Giunge così a compimento l'evoluzione della giurisdizione tributaria come giurisdizione amministrativa speciale, il cui unico contatto con la giurisdizione ordinaria è il ricorso in Cassazione, a norma dell'art. 111 Cost..

6. Conclusioni

Dopo che, agli inizi degli anni '90, il legislatore aveva consolidato la scelta del giudice ordinario, è stata ora presentata in Parlamento una proposta di legge che, riesumando il progetto Azzariti, rilancia l'idea di devolvere la giurisdizione tributaria al giudice ordinario⁸.

Tra le critiche formulate a quella proposta è degna di nota quella dell'Associazione italiana professori di diritto tributario, che ha riaffermato la necessità che gli organi della giurisdizione tributaria siano composti da giudici

⁷ Si veda il volume *Il contenzioso tributario: problemi e prospettive di riforma*, a cura di M. LECCISOTTI, Padova, 1992, in cui sono pubblicati gli atti di un convegno svoltosi a Roma il 16 e 17 novembre 1990. Si veda, in particolare, in tale volume, la relazione di P. RUSSO, *Evoluzione e proposte di riforma del contenzioso tributario*, che, a pag. 61, esamina la proposte della commissione ministeriale.

⁸ Proposta di legge dei deputati Ermini ed altri, n. 3734, presentata l'8 aprile 2016.

professionali, a tempo pieno, reclutati secondo criteri che garantiscano la loro preparazione, imparzialità, correttezza e indipendenza dal potere esecutivo.

L'Associazione ha preso posizione a favore del mantenimento del giudice speciale, proponendo un filtro amministrativo idoneo a ridurre il numero dei processi.

Alle critiche già formulate contro la proposta di legge delega di Ermini ed altri deputati (C. 3734, presentata in data 8 aprile 2016), possono essere aggiunte due considerazioni.

Una concerne la collocazione della giurisdizione tributaria nel quadro delle norme costituzionali sulla giurisdizione, che non impongono affatto la soppressione delle commissioni tributarie, in quanto:

- il principio dell'unità della giurisdizione è sì accolto dalla Costituzione, ma non non esclude le giurisdizioni speciali (Corte cost., n. 41 del 1957);

- l'art. 108 Cost., prevedendo che la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, dimostra che la Costituzione non esclude le giurisdizioni speciali;

- analogamente, l'art. 111 Cost., secondo cui è sempre ammesso il ricorso in Cassazione contro le sentenze dei giudici, oltre che ordinari, anche speciali, conferma che il disegno costituzionale non bandisce le giurisdizioni speciali;

- le giurisdizioni speciali, se vietate in assoluto in materia penale e civile, non sono vietate in materia amministrativa;

- nel disegno costituzionale, le controversie tra cittadini e pubblica amministrazione non sono da affidare al giudice ordinario, ma al Consiglio di Stato e agli «altri organi di giustizia amministrativa» (art. 103);

- il giudice tributario è uno degli «altri organi di giustizia amministrativa», cui deve essere affidata la giurisdizione tributaria.

La proposta Ermini, quindi, non rispecchia il disegno costituzionale.

Presenta inoltre numerosi altri difetti.

Non garantisce che i magistrati che dovrebbero operare nelle sezioni specializzate siano dotati di adeguata preparazione in materia tributaria.

Non prevede nulla di nuovo in materia di filtri amministrativi.

Rappresenta un peggioramento dell'assetto attuale del processo tributario, in quanto sostituisce, al doppio grado di giudizio dinanzi a giudici collegiali, un grado dinanzi ad un giudice singolo, seguito da un "reclamo" davanti allo stesso tribunale cui appartiene il giudice singolo che ha deciso il giudizio di primo grado.

La proposta prevede che le sezioni specializzate applichino le disposizioni del D.lgs 31 dicembre 1992, n. 546, «*in quanto compatibili*». Ma non è stata fatta alcuna riflessione su ciò che è compatibile e ciò che non è compatibile con le regole cui devono sottostare i giudici ordinari.

La proposta devolve al giudice ordinario controversie (su provvedimenti) che sono attualmente decise da giudici speciali amministrativi, dotati di poteri di annullamento dei provvedimenti amministrativi impugnati.

Devolvendo le controversie tributarie al giudice ordinario, che non ha poteri di annullamento dei provvedimenti amministrativi, sorgerebbero problemi di tutela, che il disegno di legge Ermini mostra di ignorare del tutto.

Nessuno dubita che le commissioni tributarie, in quanto giudici amministrativi, possono annullare i provvedimenti impugnati. Le sezioni specializzate, invece, non potrebbero annullare i provvedimenti impugnati, in mancanza di una deroga al divieto, per il giudice ordinario, di annullare gli atti amministrativi.

Il D.Lgs n. 546 prevede che le commissioni possono sospendere i provvedimenti impugnati, ma queste disposizioni non potrebbero essere applicate dalle sezioni specializzate, in quanto non compatibili con le regole vigenti per i giudici ordinari.