

Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario (*)

I. Sono due riforme evidentemente connesse. L'una sono per l'impulso, giacchè l'una e l'altra, quella attuata (1) e quella disegnata (2), si presentano come momenti della vasta rinnovazione degli ordinamenti tributari, che la nostra amministrazione vien preparando e il legislatore traducendo in atto. Ma lo sono anche per *fine*, in quanto mirano ambedue alla giustizia tributaria.

Tutti vedono, però, la diversa importanza delle due riforme. La prima, che, attraverso il nuovo istituto della dichiarazione annuale dei redditi soggetti alle imposte dirette, rammoderna, in una sua fase delicata e vitale, il procedimento d'imposizione, tocca l'attività tributaria nel suo aspetto essenziale, e si colloca nel posto di centro, non tanto del diritto tributario, tecnicamente inteso, quanto della funzione finanziaria dello Stato, della vita stessa, dunque, dello Stato. Invece la seconda, riflettendo l'aspetto contenzioso ossia un atteggiamento, in definitiva, marginale della giustizia tributaria, si qualifica come una riforma giurisdizionale piuttosto che come una riforma tributaria. Il fatto è che la giurisdizione tributaria non può produrre molta più giustizia tributaria di quella che già si racchiude e ad un tempo si esplica nell'imposizione. Per lo più la giurisdizione tributaria funziona a senso unico, a richiesta cioè del contribuente che reagisce alle iniziative del fisco. Essa vale, perciò, a rimediare ad alcuni, se si vuole anche a molti eccessi dell'imposizione; ma a una attività impositrice fondamentalmente ingiusta e sperequata, è vano aspettare che la

(*) Questo studio è stato letto pubblicamente il 4 dicembre 1951, nella Università Cattolica del Sacro Cuore, come lezione introduttiva del corso di Scienza delle finanze e diritto finanziario.

(1) Legge 11 gennaio 1951, n. 25, preceduta dal d. l. l. 24 agosto 1945, n. 585, riassunti nel t. u. 5 luglio 1951, n. 573.

(2) Progetto di riforma del contenzioso tributario, pubbl. in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, I, 113, preceduto da una premessa del Ministro e da una relazione, ivi, 99.

giurisdizione apporti correzioni bastanti a rad-drizzarla, tanto più quando i difetti dell'imposizione come attività amministrativa abbiano la loro ultima radice nei difetti della legge tributaria in applicazione.

È corollario di quanto ho osservato sinora: che un'attività impositrice felicemente impostata e condotta può subir danno, ma di rado vede interamente compromessi i propri risultati dall'imperfetto funzionamento della giurisdizione tributaria;

che l'imposizione, come attività più significativa e delicata, può più facilmente, nella vita d'uno Stato, cadere in crisi che non la giurisdizione: e la prima si trova in effetto, presentemente, in una crisi più grave di quella che travaglia la seconda delle due attività considerate.

Stabilita questa diversa importanza prospettica, io m'intratterò, tuttavia, più brevemente della riforma del procedimento d'imposizione, e invece con qualche maggiore ampiezza della riforma del processo tributario; e ciò per più motivi:

per essere la prima stata oggetto d'una più abbondante letteratura, estesa sino alle divulgazioni pratiche e ai commenti giornalistici mentre la seconda non pare, finora, seguita con interesse altrettanto fervido (3);

(3) Tra le principali opere esegetiche, con accenni valutativi intorno ai fini della riforma, ricordo BUZZETTI, *Perequazione tributaria e rilevamento fiscale straordinario*, Milano 1951; LIGUORI, *La riforma tributaria. Commento alla legge 11 gennaio 1951, n. 25*, Padova 1951; G. GRECO, *La riforma tributaria nella pratica applicazione*, Roma 1951; TERRANOVA, *La perequazione tributaria*, Milano 1951.

Di tutta la letteratura d'occasione, che la legge ha suscitato, non è questo il luogo per una rassegna.

Importante materiale di studio esiste ormai (mentre cioè correggo le bozze) anche sulla riforma del contenzioso tributario: cfr. fra gli altri scritti BELLI, *Il solve et repete e la Costituzione*, in *Rassegna Avvocatura Stato*, Dicembre 1949; BOMPANI, *Sulla riforma del contenzioso tributario in Italia*, in *Arch. fin.*, I (1950), 69 ss.; A. D. GIANNINI, *Il con-*

perchè della prima, giunta ormai a concretezza di legge, bisogna attendere i prossimi risultati, e le critiche devono, per intanto, rimanere in tono minore, mentre la seconda, ancora in fieri, richiede precisamente l'alimento della critica, tanto più che negli studi per la riforma è affiorato un indirizzo, che rende la critica doverosa;

perchè infine l'apprezzamento intorno alla riforma del procedimento d'imposizione, imperniata sulla dichiarazione annuale dei redditi, non involge un problema di sistematica giuridica; esso resta, fondamentalmente, un apprezzamento politico: laddove il giudizio sulla riforma del processo tributario muove da una premessa sistematica, non da tutti conosciuta e riconosciuta, che occorre sia compiutamente scoperta. Nel quale compito il giurista può (sembra) più utilmente impegnarsi che non nell'enunciazione e giustificazione d'un apprezzamento puramente politico.

* * *

2. Sino a qual punto si può esattamente qualificare la nuova disciplina dell'istituto della dichiarazione annuale dei redditi come una riforma del procedimento d'imposizione? Lo si può, in quanto per effetto di questa nuova disciplina il contribuente è stimolato, ben più efficacemente che nel passato, a inserirsi con la propria attività in quel procedimento. Prima della riforma, l'imposizione previa dichiarazione non costituiva certo la regola; in avvenire l'imposizione d'ufficio sarà essa l'eccezione. Dal punto di vista strettamente giuridico, però, la sequenza «dichiarazione del

tenzioso tributario nel nuovo ordinamento costi., in *Giur. imp. dir.*, reg. e neg., 1950, 169 ss.; *L'accertamento dell'imposta*, in *Rass. Ass. banc. it.* n. 21-22 del 15-30 novembre 1948; GIUSSANI, *Appunti per una riforma del cont. trib.*, in *Riv. dottori commerc.*, 1950, 408 ss.; GRIZIOTTI, *Attorno a uno studio per la riforma del contenzioso trib.*, in *Avaldo trib.*, agosto 1951; *Per la riforma del contenzioso trib.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, 203 ss.; PORZIO, *Del contenzioso trib.*, ivi, 141 ss.; RUSCHETTA, *Appunti sulla riforma del contenzioso trib.*, in *Avaldo trib.*, giugno 1951; ZINGALI, *L'incerto destino delle commissioni tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 1951, I, 102. Di scarso rilievo (anche per lo stile poco obbiettivo) lo scritto redazionale *Un assurdo progetto di riforma del contenzioso tributario*, in *Rassegna mensile dell'Avvocatura dello Stato*, 1951, 107 ss.

Un importante studio, improntato anch'esso a critica dell'operato della Commissione GIAQUINTO-AZZARITI, tuttora inedito, è quello del NUMERICO, comunicato nel dicembre 1951 a un convegno romano dei funzionari dell'amministrazione finanziaria. Nel settimanale 24 Ore (del 9 gennaio 1952) è stato pubblicato un progetto dell'Associazione fra i dottori commercialisti; altro disegno è in elaborazione da parte di una Commissione che siede presso

contribuente — atto d'imposizione della finanza» non si può definire «procedimento», nel senso che il primo atto condizioni l'efficacia del secondo. Il legislatore ha procurato d'ottenere che nella maggior parte dei casi la finanza non addivenga all'imposizione senza aver fruito di quella preziosa forma di collaborazione da parte del soggetto passivo del tributo, che si estrinseca nella dichiarazione; ma è ovvio che la dichiarazione (obbligatoria, tanto che l'astensione da essa è punita) non può fungere da presupposto necessario per l'imposizione, dato che l'esercizio della funzione impositrice non può esser fatto dipendere dall'iniziativa di chi vi è sottoposto. Si ha dunque ancora, nel novello sistema, *imposizione senza dichiarazione*; per altro verso, il nuovo ordinamento mette in luce, tende anzi a rendere normale, il fenomeno inverso della *dichiarazione senza imposizione*, allorquando, iscritta l'imposta nel ruolo in conformità della dichiarazione, la finanza non si valga della potestà di rettifica: è dubbio se l'atto d'imposizione si potrebbe qui individuare nell'iscrizione a ruolo, cui in generale non può spettare efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria, ma semplicemente integrativa del fatto costitutivo di quella, da ravvisare nell'imposizione o nella dichiarazione (4).

* * *

3. Premessi questi avvertimenti intorno al significato della riforma nel sistema dell'imposizione, io non vorrei aggiungere, alle cose da molte parti osservate sulla convenienza della riforma stessa, altro che pochissimi rilievi.

Lo scopo della nuova disciplina è stato chiarito così dalla relazione ministeriale, come da quelle parlamentari. In esse e nei commenti degli scrittori non si è persa l'occasione di porre in risalto lo stato, in cui versiamo, di diffusa inosservanza e disapplicazione delle leggi fiscali: col quale stato ogni azione legislativa deve fare i conti. Le proporzioni del fenomeno dell'evasione tributaria, totale e parziale, fonte di sperequazione e ingiustizia, non potranno essere esattamente rilevate da nessuna statistica; ma è tanto diffusa la coscienza di quel cattivo costume e dei suoi danni, che neppure in sede ufficiale poteva esser più serbato il silenzio in argomento.

L'Associaz. fra le Società per Azioni, sotto la presidenza dell'ex sottosegr. alle finanze VISENTINI.

(4) Rimando al mio *Diritto processuale tributario*, Milano 1942, n. 27 (dell'opera è prossima la seconda edizione).

Naturalmente, non si tratta solo di constatare il fenomeno, ma anche, e sopra tutto, di proporre i rimedi. La via battuta dal legislatore si presta a facili scetticismi, ma se si guarda bene essa era l'unica, verso cui ci si potesse dirigere. Quasi nessun fatto o aspetto della vita italiana si può comprendere senza ricordare che l'individualismo è la nota dominante del carattere della nostra nazione: le iniziative che fanno leva sull'ambizione, sulla volontà e potenza d'affermazione, sulla tendenza espansiva individuale sono, da noi, destinate a propizio successo, mentre sortono esito ordinariamente meno brillante quelle che s'appellano alla coesione collettiva, allo spirito civico o nazionale. Così accade che, nell'applicazione delle imposte, l'individuo lotti da noi contro lo Stato, per la difesa del proprio patrimonio, con un'energia, il cui eccesso non è benefico, anche se la relativa nostra povertà offre più d'una attenuante al deplorato andazzo.

Avere e dichiarare la consapevolezza di questo stato di cose è certamente molto «realistico»; ma fermarvi è sterile: il legislatore non può rassegnarsi a vedere pregiudicato dal particolare orientamento psicologico del contribuente ogni migliore sforzo verso la giustizia tributaria, e perciò verso la stessa efficienza della funzione tributaria. Bisogna, a un certo momento, avere la forza di mettersi contro corrente: la riforma che consideriamo ha voluto precisamente reagire allo orientamento di cui si è detto, sperimentare sopra il contribuente l'efficacia d'uno *choc* psicologico, quale quello derivante dall'obbligo annuale della denuncia. Si è pensato che sia più facile tacere i redditi, quando non si è richiesti di palesarli, che non mentire negandoli, quando si è obbligati a prender posizione periodicamente sull'esistenza e sulla misura di quei redditi.

* * *

4. La previsione, che ha ispirato la riforma, è stata dunque sensata, e il ragionamento, cui essa si lega, è ingegnoso. Se sia per avverarsi la prima, per risultare esatto (in concreto) il secondo, solo la prossima esperienza ce lo potrà dire.

Quali gli ostacoli che permangono alla sincerità delle dichiarazioni? Essi, o sono d'ordine contingente, inerenti al modo come la riforma si è concretata, o dipendono da motivi più profondi. Tra aliquote esorbitanti e dichiarazioni inad-

quate alla reale misura dei redditi, si è notoriamente formato un circolo vizioso, che può esser rotto solo se il contribuente sia incoraggiato, da aliquote più temperate, a dichiarazioni più sincere. Ora, se la riforma ha provveduto a ridurre le aliquote dell'imposta complementare progressiva sul reddito, inalterate sono invece rimaste (e non basta a moderarle l'accorgimento del c. d. abbattimento alla base, per i redditi di categoria B e C¹) le aliquote dell'imposta di ricchezza mobile: dal che il contribuente, piuttosto che stimolato alla schiettezza, ne è distolto. Se si temeva che da un'improvvisa contrazione delle aliquote fosse per risultare danno alla Finanza, si sarebbe potuto contrappesare la riduzione con un congegno di moltiplicazione *ex lege* degli imponibili per il coefficiente reciproco a quello della riduzione, così da mantenere immutato l'ammontare dell'imposta. Questo sia detto intorno alle cause contingenti d'un prevedibile non pieno successo di codesto appello alla sincerità, che lo Stato ha rivolto al contribuente con la riforma di cui parliamo. Ma esistono ragioni meno superficiali, ed esse si compendiano in quell'estraneità del singolo alla vita dello Stato, che nella società italiana si deve ancora purtroppo riscontrare e lamentare: stato d'animo collettivo che appare invece superato in paesi, nei quali la compenetrazione fra governanti e governati, fra interesse pubblico e privato, è da gran tempo, in un diffuso e radicato sentimento di democrazia, sicuramente raggiunta (e democrazia consiste poi essenzialmente in codesto sentimento, non nell'esteriorità degli istituti parlamentari, che si possono impiantare dove che sia, ma che non sorretti da quel sentimento periscono o vegetano non fruttuosi). E questo è un punto, che sembra messo in iscarso risalto nelle discussioni intorno alla riforma: non so quanto presente allo stesso pensiero dei *conditores legis* e dell'amministrazione. Il fenomeno dell'evasione cesserà solo con la sfiducia dei cittadini nel modo come il denaro raccolto dagli enti impositori viene speso. Sinché il contribuente vede il frutto delle imposte impiegato per sussidiare burocrati pletorici e inabili o svogliati, per finanziare iniziative lente e discutibili, per favorire categorie inattive o parassitarie, ma numerose o influenti, unico pensiero del contribuente è di contenere nel minimo un sacrificio tributario, di cui non vede il buon fine. Secondariamente opera a fomentare l'evasione il convincimento dei cit-

tadini, che efficacemente organizzata non sia *la stessa amministrazione finanziaria*, sicché non sappia garantire la giustizia nella ripartizione dei pesi fiscali. Non si teme tanto l'evasione altrui, quanto l'imperfetta attitudine del fisco a scoprirla e a colpirla. Non si contesta l'onestà, l'abnegazione, l'intelligenza della maggior parte dei funzionari delle imposte; ma si ha il senso della antiquatezza degli ordinamenti, e anche della non aggiornata preparazione di quei funzionari, che resta prevalentemente giuridica, mentre essa dovrebbe esser meglio approfondita nel settore economico-contabile. La relazione ministeriale (5) in uno dei passaggi più seri e confortanti, mostra come il ministro si sia reso conto della necessità d'una riforma della stessa amministrazione, quando annuncia le iniziative in corso a questo scopo, con le seguenti parole:

« In questi ultimi periodi sono state date precise direttive agli uffici, sono state prese opportune misure amministrative e si sono assunte alcune iniziative legislative intese ad incidere sul fenomeno della evasione. Basti accennare all'inizio di una serie di corsi per una migliore preparazione tecnica dei funzionari, così da aumentare rapidamente la schiera dei verificatori contabili capaci di una lettura e di una interpretazione adeguata delle scritture contabili e dei bilanci delle imprese onde identificare più esattamente la materia imponibile; alle recenti decisioni per aumentare i funzionari preposti alla funzione di accertamento ricoprendo i posti di ruolo ancor oggi vacanti; al programma per aumentare la dotazione dei mezzi materiali a disposizione degli uffici accertatori ed allo studio del problema della meccanizzazione della formazione dei ruoli che, oltre a sollevare gli uffici dal compito materiale della tariffazione e della compilazione del ruolo, consentirà altresì la rilevazione statistica della materia imponibile di ciascuna categoria produttiva o professionale in modo da consentire un controllo su base nazionale dei redditi, accertati con quelli valutati statisticamente con altri metodi. La stessa analografe tributaria è in via di riesame e la sua riorganizzazione su basi più efficienti consentirà un controllo efficace delle dichiarazioni dei redditi, specie ai fini dell'imposta complementare

(5) Vedi il passo in appendice alla pubblicazione *La riforma tributaria* del LIGUORI, cit., pp. 129-130.

« progressiva, in relazione anche all'impegno politico, sancito dalla Costituzione, di attribuire alla imposizione personale una funzione sempre più importante nel quadro delle imposte dirette ».

L'unica cosa che ci si deve domandare è, se a un'amministrazione non ancora rinnovata nel suo elemento personale, non ancora in grado di procedere con sicurezza all'identificazione dei redditi in tutto o in parte evasi, era opportuno commettere l'applicazione d'una riforma, che presuppone tali capacità negli organi finanziari. Ma oltre che a convenienze tecniche, il momento di adozione e il contenuto d'una riforma sono legati a un ritmo di attuazioni politiche, che ha esigenze irriducibili alla pura tecnica. Dipenderà dal risultato pratico della riforma il vedere, se il destino del sistema tributario in Italia sarà riposto nella prevalenza delle imposte dirette, e in particolare nell'unificazione dell'imposta sul reddito, oppure se da parte del legislatore meriterà in definitiva ascolto il monito di Steve (6), e alle imposte indirette si dovrà continuare a far capo in larga misura, come a quelle che si riallacciano a fatti costitutivi più semplici e meno disputabili, e sono quindi più adatte a un ambiente di spiccato individualismo tributario e di frequente evasione.

* * *

5. Passo ora a intrattenermi della disegnata riforma del contenzioso tributario, ossia del processo tributario d'accertamento. Essa è stata elaborata da una commissione di giuristi, quali G. Azzariti, A. Berliri, Clemente, Cosciani, Giacquinto, Lucifredi e Micheli, che ne hanno riferito al Ministro in una ben ragionata relazione. Nella premessa del Ministro Vanoni si avverte che nello studio elaborato da quel consesso « non è impegnata in nessun modo l'amministrazione finanziaria »: disegno dunque non ufficiale, ancorché molto autorevole per il nome degli estensori. In relazione ad esso il Ministro auspica un'ampia discussione per orientare l'opinione pubblica e preparare elementi decisivi in vista della futura azione di riforma. Le concise considerazioni che espongo qui appresso vogliono recare un primo contributo a questa discussione.

Il disegno di riforma si distingue per una sua linea semplice e chiara, e fa contrasto con la selvosa complicazione delle leggi, nelle quali è oggi

(6) *Il sistema tributario e le sue prospettive*, Milano 1947, spec. 100 ss.

diffusa e come dispersa la disciplina del processo tributario. Del disegno in esame si afferra invece prontamente la linea generale, che non si può dire non risponda a un criterio unico animatore ben saldo. I tratti più notevoli della nuova disciplina che si suggerisce d'imprimere al contenzioso tributario sono i seguenti:

anzitutto, la funzione delle Commissioni di imposta è degradata a quella di meri organi amministrativi; se ne parla infatti nel capo I° del disegno, dedicato alla «*tutela amministrativa*»;

le commissioni d'imposta sono ridotte peraltro a due: la commissione provinciale cioè, e la commissione centrale; solo è da avvertire che la commissione provinciale può provocare il parere consultivo di una giunta distrettuale di stima su valutazioni e accertamenti di fatto; codesta giunta distrettuale di stima può anche tentare l'amichevole componimento tra il contribuente e la finanza;

il procedimento amministrativo presso le commissioni d'imposta si inizia appunto mediante il ricorso alla commissione provinciale amministrativa «entro il termine di 30 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento o di imposizione»: colla quale duplice locuzione gli estensori dello schema, nella loro dotta sensibilità, hanno mostrato di rendersi conto della portata della critica, che negli ultimi anni è stata svolta contro il concetto stesso dell'accertamento tributario; critica connessa col suggerimento di sostituire alla nozione di accertamento quella di imposizione, più consona al dimostrato carattere costitutivo della iniziativa della finanza per l'applicazione dei tributi. Poichè proprio da chi scrive queste note è partita la critica anzidetta, dirò che ho particolarmente apprezzato la locuzione del disegno;

disposizioni particolarmente liberali e razionali sono quelle che stabiliscono l'effetto sospensivo del ricorso alle commissioni amministrative e l'inefficacia della decisione a danno d'altri obbligati d'imposta, cui non sia stata notificata l'imposizione (7);

nel capo secondo si disciplina invece la «*tutela giurisdizionale*», interamente affidata a sezioni specializzate, costituite presso il Pretore, il Tribunale e la Corte d'appello;

(7) Se questa norma (non espressamente ripetuta nel capo secondo, relativo alla tutela giurisdizionale) fosse tradotta in legge, non si potreb-

è da notare l'abolizione della regola «*solve et repete*», sentita ormai come poco consona ai ristabiliti principi di libertà;

la competenza dell'autorità giudiziaria abbraccia tutte le questioni relative alla legittimità dell'imposizione ivi comprese quelle d'estimazione del cespite, e ciò con sensibile e capitale differenza, come è ovvio, dal sistema vigente;

è pure permessa l'azione giudiziaria senza preventivo ricorso alle commissioni, col solo svantaggio di non poter ottenere condanna nelle spese a carico del fisco;

è dunque stabilita, in antitesi al sistema vigente, la competenza del pretore (nella veste, per l'occasione, d'organo collegiale, trovandosi affiancato da due esperti) anche nelle cause fiscali entro il limite di centomila lire; ma della odierna diffidenza verso il pretore in tale materia rimane traccia nella norma, per cui «quando la decisione della controversia richieda l'accertamento relativo a questioni, idonee a ripetersi rispetto al medesimo contribuente o per lo stesso tributo, la causa si considera di valore indeterminabile ed è competenza della sezione specializzata presso il tribunale» (precetto per vero estremamente vago);

il patrocinio è facoltativo, ma può essere imposto dal giudice quando la causa lo richieda;

particolari disposizioni sono dettate quanto alla forma e contenuto della domanda, che è quella del ricorso, anzichè della citazione: il quale ricorso è notificato d'ufficio all'amministrazione finanziaria, come è parimente compiuta d'ufficio l'iscrizione a ruolo; la difesa del convenuto, che in primo grado è sempre l'amministrazione finanziaria, si esplica mediante controricorso;

giudice istruttore è sempre un membro togato dell'ufficio giudicante;

presentano interesse le disposizioni sui mezzi di prova, tra i quali non è ammesso il giuramento di parte, è ammessa la prova testimoniale solo quando «essa si riferisce alla dimostrazione di un fatto specifico e circostanziato che non possa essere altrimenti dimostrato», e infine le presunzioni «sono ammissibili senza i limiti del codice civile»;

be più parlare di «solidarietà processuale tributaria» (incivile locuzione e incivile teoria), nel senso d'efficacia della decisione anche a danno dei coobbligati tributari; v. contro questa diffusa opinione giurisprudenziale la mia nota in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1943, II, 32 ss.

il valore dell'imponibile è, secondo lo schema che esaminiamo, determinato dal giudice con valutazione equitativa, ogni volta che esso non può essere provato nel suo preciso ammontare; norma che riecheggia forse quella del codice civile in tema di valutazione del danno (8); nel che però non sembra che il disegno sia stato molto felice, perchè mentre nella determinazione del danno possono intervenire effettivamente ragioni di equità, non si sa qual parte l'equità possa avere nella stima d'un imponibile fiscale. Si sarebbe, a mio parere, parlato più esattamente di valutazione presuntiva;

è ormai esplicitamente ammessa, anche contro le sentenze in materia tributaria, l'opposizione del terzo, il che lascia intendere come le decisioni tributarie non abbiano efficacia contro i coobbligati tributari in *damnosus* (non è invece detta parola sull'ammissibilità dell'intervento, che è dato però dedurre dalla esplicita considerazione dell'istituto dell'opposizione del terzo);

molto significativo è il richiamo finale alle norme del codice di procedura civile in quanto non derogate dalle disposizioni dello schema: richiamo che del resto non può meravigliare, trattandosi di giudizio avanti il magistrato ordinario sia pure in veste di sezione specializzata.

* * *

6. Naturalmente, nei rilievi che seguono, metterò conto, non tanto d'intrattenersi sui precetti particolari del disegno sin qui riassunto, quanto di prender posizione rispetto al sistema adottato dagli estensori. Ricapitolando, ancor più in ristretto che nell'esposizione sinora fatta, i caposaldi della riforma divisata, ecco quali essi risultano:

primo: riduzione delle commissioni d'imposta a semplici organi amministrativi;

secondo: facoltà elettiva d'indirizzare, già *ab initio*, il reclamo contro l'imposizione, indifferentemente, per l'*iter* amministrativo o per quello giurisdizionale;

terzo: accentramento della tutela giurisdizionale tributaria negli organi giudiziari ordinari costituiti in sezioni specializzate;

quarto: cognizione piena del giudice ordinario in ordine alla legittimità dell'atto d'imposizione, anche per quel che riguarda la determinazione

(8) Art. 1226 cod. civ.

quantitativa dell'imponibile, e quindi del tributo.

È legittimo domandarsi, a questo punto, quale sia stata, nel pensiero degli autori della proposta (sui problemi di politica legislativa che loro si ponevano), la genesi di questa catena di soluzioni così coerenti, e ad un tempo così lontane dalla disciplina odierna. Quegli studiosi hanno lavorato a tema obbligato: si sono inibiti a priori la scelta tra le due vie in astratto prospettabili, la via della giurisdizione ordinaria e quella della giurisdizione speciale tributaria: e vedremo il perchè di questo atteggiamento. Com'è ovvio, attribuita al giudice ordinario la cognizione di tutte le controversie tributarie, ne seguiva automaticamente che le esistenti giurisdizioni speciali, ossia le commissioni d'imposta, se volevano vivere nel «disegno», dovessero adattarsi alla parte meno brillante di meri organi dell'amministrazione; e ne seguiva pure che il reclamo ai tribunali ordinari dovesse comprendere anche le controversie sull'estimazione, che altrimenti sarebbero rimaste prive d'un giudice, non essendo più giudici le commissioni tributarie.

Leggiamo del resto, per meglio capire il concetto informatore dello schema, la «relazione» che lo precede. Vi si afferma a chiare note, sin da principio, che l'abolizione dei presenti giudici speciali d'imposta, che il riassorbimento della giurisdizione tributaria nella giurisdizione dei tribunali ordinari, sono imposti dalla Costituzione della Repubblica, la quale vieta l'istituzione di nuovi giudici speciali e ammette soltanto la formazione di Sezioni specializzate della giustizia ordinaria, e dalle disposizioni transitorie della Costituzione stessa, le quali ordinano, entro il quinquennio, la *revisione* degli organi speciali di giurisdizioni esistenti (9). Codesta «revisione» si deve intendere (prosegue il rapporto premesso al disegno, e io riassumo *ad sensum*) non come una riforma o riordinamento purchessia delle giurisdizioni speciali esistenti, ma come la scelta tra le due alternative: sopprimere l'organo speciale di giurisdizione, ovvero inserirlo, come sezione specializzata, nel sistema dei tribunali ordinari. Tale esegesi è confermata dai lavori preparatori.

Giunta a questo punto, la «relazione» cerca la riprova della bontà della soluzione proposta, scrutinando, con momentanea astrazione dal sup-

(9) Cost. Rep., art. 102; disp. trans. VI.

posto vincolo costituzionale, le altre possibili alternative: che per altro trova anche intrinsecamente meno vantaggiose di quella accolta nel disegno.

* * *

7. Chi scrive preferisce seguire, nell'investigazione, il procedimento inverso: esaminare, cioè, dal punto di vista pratico (siamo dinanzi a una questione politica legislativa, e più che le deduzioni sistematiche contano i dati dell'esperienza, le prospettive dell'organizzazione), quale ordinamento presenti maggiori garanzie e minori inconvenienti per la giustizia tributaria: se quello della giustizia ordinaria, o quello facente capo a una gerarchia di giudici speciali, o infine un ordinamento misto, seppur diverso dall'attuale, che combini energie e funzioni di giudici speciali (nelle istanze inferiori) e di tribunali ordinari (nei gradi superiori di giudizio).

Presupposto, affinché una ricerca di tal genere possa condursi con libertà, è, naturalmente, che si sia disposti a considerare l'opportunità del mantenimento, in forma più o meno ritoccata, d'organi di giurisdizione speciale, senza il preconetto che a qualche giurista deriva dalla avversione precisa e assoluta per la conservazione d'ogni e qualsiasi magistratura speciale: avversione sentita e propagandata come esigenza politica inflessibile, prima che riscontrata come principio avverato nella legge, come asserito *ius conditum*. Nello stato di spirito, che a tale avversione consegue, si trova invece uno studioso del valore di Gaetano Azzariti, autorevolissimo fra gli estensori del disegno di cui trattiamo, il quale ha avuto modo d'improntare dei suoi dichiarati e fermi convincimenti il lavoro della commissione di studio (10). In questi ultimi anni, si può dire che il principio dell'unità della giurisdizione non abbia avuto difensore più attento e più valido di questo magistrato e studioso dall'insigne acume, il quale non ha perduto occasione per segnalare le deviazioni che, nelle leggi o nei progetti di leggi ordinarie, si profilavano rispetto alle direttive segnate dalla Costituzione.

(10) Di G. AZZARITI vedi specialmente i lavori nel *Foro Ital.*, 1949, IV, col. 17; 1950, IV, col. 8; 1951, IV, col. 1. Negli *Studi in onore di Francesco Carnelutti*, Padova 1950, II, p. 108, AZZARITI aveva, del resto, già preconizzato, per il contenzioso tributario, la soluzione poi proposta dalla commissione di studiosi, di cui egli è stato principalissimo componente.

Finchè la difesa dell'unità della giurisdizione avviene, da parte del citato autore, in antitesi con le osservazioni di Mortati, che ha espresso sfiducia nel giudice ordinario come applicatore di taluni gruppi di norme, i quali richiederebbero «una particolare capacità interpretativa, una speciale sensibilità e forma mentale», io credo che si debba bene accogliere l'intransigenza di Azzariti (11). Fanatico dell'unità del diritto, non mi rendo conto del come ci possano essere zone della legge che il giudice, pur essendo giurista, non sappia applicare. D'altro lato il pretesto di una maggiore sensibilità, da parte di giudici non professionali, sappiamo bene tutti quanta merce di contrabbando permetta, non certo al dotto e obiettivo Mortati, ma ai politici, di far transitare: sensibilità, per essi, vuol dire spesso parzialità.

Senonchè, lo stesso ragionamento di Azzariti, il quale batte tanto l'accento sul contrapposto fra giudici, appunto, professionali e giudici (egli li chiama) improvvisati, è una di quelle argomentazioni che, come si suol dire, provano troppo, specie in rapporto al sistema adottato nella costituzione, e anche (dirò anticipando) rispetto alla soluzione del disegno in esame. Se si tratta di difendere la giustizia ordinaria come giustizia di giudici togati, allora la difesa ha un senso; ma se nella giustizia ordinaria, grazie al mezzo termine delle sezioni specializzate, si hanno da insinuare, peggio ancora se in prevalenza numerica, giudici non professionali, allora io vorrei domandare se noi non montiamo la guardia a un forziere vuoto. E una difesa di tal genere non può certo entusiasmare i difensori! Lo stesso Azzariti (12) si è bene avveduto quale cavallo di Troia la giustizia ordinaria abbia ospitato nel proprio recinto con le sezioni specializzate: ed ha auspicato «un gruppo di norme, le quali disciplinino organicamente in via generale il modo di costituzione e il funzionamento delle sezioni specializzate»: quando vi fosse tale corpo di norme, non verrebbe più in mente ad alcuno (egli dice) che si potesse «istituire una sezione specializzata presso il tribunale, chiamando a farne parte il solo presidente o un giudice da lui delegato, affiancato da un gruppo di persone estranee, pseudo esperte»: nel qual modo «erano non di rado costituite alcune delle

(11) Cfr. MORTATI, in *Giur. Compl. Cass. civ.*, 1949, I, p. 230 e la replica di G. AZZARITI, in *Foro Ital.*, 1950, IV, col. 9-10.

(12) Vedi *Foro Ital.*, 1949, IV, col. 21.

tante giurisdizioni speciali». Sinchè con questo si mira a evitare il predominio numerico dei giudici non professionali in seno alle sezioni specializzate, l'auspicio e il monito sono opportuni. Non bisogna però trascorrere all'eccesso opposto, col quale nelle sezioni specializzate si ritrova tutto l'elemento togato delle sezioni ordinarie, più l'elemento non professionale. Nelle sezioni specializzate è quasi sottinteso doversi fare (anche pel riflesso della spesa) un minore impiego d'elemento togato, che non nelle sezioni normali (si guardi d'altronde, come a esempio istruttivo, alla composizione, del resto costituzionalmente legittimata, della corte d'assise, che pure può condannare un uomo all'ergastolo!). Se la sezione specializzata presso il tribunale ha da risultare, come nello schema di riforma che esaminiamo, di tre magistrati e due esperti, e quella di corte d'appello deve constare di cinque magistrati e due esperti, allora non abbiamo più collegi di formazione specializzata, bensì collegi normali integrati con esperti, e tanto varrebbe far funzionare il tribunale o la corte d'appello nella loro composizione ordinaria, con l'assistenza, magari stabilita come obbligatoria, di consulente tecnico (13).

Poichè ci troviamo in argomento, noterò che, mentre Azzariti in uno dei suoi scritti dottrinali, e precisamente nell'ultimo citato, si è dichiarato, sia pur con qualche incertezza, contrario all'istituzione di sezioni specializzate presso i conciliatori e i pretori, snaturati così in giudici collegiali (14), nel disegno della commissione per il contenzioso tributario risulta precisamente istituita una sezione specializzata collegiale presso la pretura.

* * *

8. Le riflessioni, che precedono, mostrano come il problema delle giurisdizioni speciali sia meno semplice di quel che pare, e non sia atto a venire risolto con un articolo unico di legge nel seguente approssimativo tenore: «Le giurisdizioni speciali sono abolite ed è vietato ristabilirle o istituirne di nuove». La Costituzione della Repubblica ha

(13) Importanti le osservazioni di SANDULLI, in *Rass. div. pubbl.*, 1949, p. 110 ss., il quale reputa incostituzionali (travestimento dei precedenti organi di giurisdizione speciale) le sezioni specializzate, nelle quali l'elemento togato sia in minoranza; in senso diverso (*de iure condito*) ANDRIOLI, in *Riv. div. proc.*, 1949, I, 139 ss.

(14) Vedi *Foro Ital.*, 1949, IV, col. 22.

certamente mostrato sfavore pei giudici speciali, ma ne ha nuovamente evocato il fantasma sotto il camuffamento delle sezioni specializzate.

Riandando oggi con animo sereno la storia dei diffusi e autorevoli contrasti incontrati in questi ultimi decenni dalle giurisdizioni speciali, ci si avvede che esse hanno attirato su di sé, come più vistoso bersaglio, molte critiche, che in realtà andavano piuttosto alle nuove norme di diritto sostanziale, per la cui applicazione i giudici speciali venivano costituiti. Molte volte si era dinanzi (si pensi ai giudici d'equità succedutisi in vari tempi per gli affitti rustici o per le locazioni urbane) a precetti, coi quali si manifestava l'intervento dello Stato in rapporti, che buona parte dell'opinione dei giuristi o degli interessati avrebbe voluto veder riservata alla privata autonomia. Nei consessi giudiziari speciali si scorgeva allora l'incarnazione visibile di queste norme criticate e combattute, e per giunta quei consessi apparivano investiti di poteri dispositivi, intesi alla trasformazione del diritto secondo criteri discrezionali, che sembravano insoliti e non corrispondenti al fine usuale della attività giudiziaria.

Le commissioni tributarie, peraltro, non sono mai state coinvolte nel disfavore, che ha perseguito le giurisdizioni speciali applicatrici di norme sostanziali nuove e sgradite. Quanto a norme di diritto sostanziale, le commissioni di imposta non han fatto se non applicare le disposizioni del diritto tributario, che non comportano alcuna discrezionalità, nè alcun ricorso a criteri equitativi, sempre che per giudizio d'equità non si voglia intendere impropriamente quello che concerne la determinazione dell'imponibile.

* * *

9. Se a questo punto noi ci diamo ad approfondire le cause giustificatrici, cui d'ordinario si è riallacciata l'istituzione degli organi speciali di giurisdizione, noi troviamo, di tale fenomeno, due radici ugualmente produttive:

alcune delle più importanti giurisdizioni speciali si sono formate per il controllo di legittimità degli atti della pubblica amministrazione: sono nate, per lo più, entro l'ambito della stessa amministrazione, delineandosi dapprima come organi amministrativi, e solo più tardi sviluppando il proprio carattere giurisdizionale, ben presto in-contrastato per talune di esse, come per le sezioni

giurisdizionali del Consiglio di Stato, esposto invece in altri casi a tenaci dubbi, come è avvenuto per le commissioni tributarie;

altre volte la ragione dell'istituzione dei giudici speciali è da ricercare nella necessità di disciplinare giurisdizionalmente situazioni litigiose, per così dire, *a serie*: scaturenti in gran numero e con lineamenti, per grandi gruppi, uniformi da speciali congiunture economiche (es. determinazione di canoni di affittanza agraria, o di pigioni urbane, in regime vincolistico; pronuncia sulla legittimità di disdette date a coltivatori, allorchè sia a questi di regola riconosciuto un diritto d'insistenza sul fondo; statuizione su requisizioni e derequisizioni d'alloggi, nel qual caso è del resto in giuoco la legittimità di atti amministrativi), ovvero dal congegno stesso della legge, che prevede e governa il 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 (e di quelli di leva, semprechè il controllo se ne consideri giurisdizionale). Sono situazioni eminentemente inidonee a formare materia della giurisdizione ordinaria. L'operare di questa, che è un operare di qualità, non di massa, risulterebbe impacciato e in definitiva bloccato, qualora sui giudici ordinari, che la risoluzione delle liti tra privati, sempre diverse nei precedenti e nella fisionomia, allena a un lavoro di duttilità sottile, s'abbattesse il fardello delle indifferenziate controversie d'imposta (per attenerci all'esempio che ci riguarda più da vicino), o almeno qualora tali controversie di massa giungessero ai tribunali ordinari senza il preventivo vaglio d'un giudizio condotto da organi speciali, con metodo più sommario e meno formale, atto al disbrigo di grande e indifferenziata quantità di lavoro.

Sotto entrambi i profili si giustifica dunque la esistenza di giudici speciali d'imposta: perchè strumenti di una giurisdizione d'annullamento d'atti amministrativi, vertendo il processo tributario sulla lagnanza che il contribuente solleva contro un atto d'imposizione, del quale chiede la rimozione; e ancora perchè si tratta d'una giurisdizione che opera su intere masse, poco differenziate, d'atti e di conseguenti rapporti, il cui esame, anche con rito abbreviato, intralcerrebbe senza ragione e senza rimedio il residuo lavoro, cui la giustizia ordinaria è chiamata dalla tradizione e destinata dalla propria specifica vocazione.

La definizione della giurisdizione tributaria come giurisdizione amministrativa, vale a dire giurisdizione d'annullamento, può dar luogo a incertezze, delle quali mi sono occupato in altra sede (15) per mostrare come si possono e si debbono superare; nè qui mi ripeto. Piuttosto desidero richiamar l'attenzione del lettore sull'orientamento, che dalla classificazione sistematica di un istituto è dato acquisire allorchè occorre scegliere la via per una riforma dell'istituto medesimo. La qualificazione, che si è data, dei giudici speciali tributari come giudici amministrativi, permette considerarne l'esistenza, anche in futuro, come non incompatibile col sistema d'una Costituzione che ha nominativamente disciplinato alcuni organi speciali di giurisdizione amministrativa, quali il Consiglio di Stato e la Corte dei Conti (16): dando a divedere come la diffidenza, manifestata in genere per le giurisdizioni speciali, ceda a opposto atteggiamento allorchè si tratta della giustizia amministrativa. La Costituzione, è vero, ammette ormai (17) che anche i tribunali ordinari possano esercitare una giurisdizione di c. d. «interessi» legittimi, ossia una giurisdizione amministrativa d'annullamento, quando la legge dispone in tal senso; tuttavia l'esplicita menzione costituzionale di due organi speciali di giustizia amministrativa, quali il Consiglio di Stato (con competenza generale per le controversie amministrative d'annullamento) e la Corte dei Conti, legittima il convincimento che nel nostro sistema positivo il riassorbimento della giustizia amministrativa nella giurisdizione ordinaria sia traguardo ancor lontano.

* * *

10. In conclusione, provvedere alla giustizia tributaria mediante organi speciali di giurisdizione non sembra, salva sempre la questione sollevata dalle disposizioni transitorie della Costituzione, una soluzione scorretta e condannata dai retti dettami della politica legislativa; anzi il campo della giustizia tributaria è tra quelli, ove l'esistenza di giurisdizioni speciali può trovare una men disputabile giustificazione. Non senza

(15) Mie *Nuove riflessioni sulla teoria generale del processo tributario*, spec. n. 12 (dove si confutano rilievi di LONGOBARDI, *ivi cit.*), in «Jus», 1951, 507-511.

(16) Cost. Rep., art. 103.

(17) Cost. Rep., art. 113.

profondi motivi i consessi, inizialmente amministrativi, creati per la risoluzione delle controversie tributarie, si svolsero presto a giudici speciali. Retrocederli oggi, di nuovo, a organi amministrativi, quali erano nelle origini, è fenomeno di dannosa involuzione; frustra lo sforzo di decenni per presidiare il lavoro delle commissioni tributarie con sempre maggiori garanzie di giustizia, alle quali, con la Costituzione, s'è venuta ad aggiungere da ultimo, garanzia preziosissima, la motivazione obbligatoria delle decisioni. Le commissioni d'imposta non possono, insomma, funzionare con vera efficienza o prestigio, se non come organi di giurisdizione speciale.

Per contro l'attribuzione ai tribunali ordinari, in via esclusiva, di *tutti* i compiti della giurisdizione tributaria, secondo la proposta contrastata in queste pagine, cozza contro ostacoli pratici che non si possono ignorare. La stessa commissione ha «tenuto a sottolineare che la realizzazione futura del sistema da essa proposto rende assolutamente necessario... l'adeguamento degli organi della magistratura e l'attrezzatura degli uffici giudiziari ai nuovi compiti che saranno ad essa affidati» (18), oltre che «l'instaurazione di un sistema d'accertamento e di tutela amministrativa che, quale quello proposto (19), dia concreto affidamento di una rilevante riduzione del numero delle attuali contestazioni». Sarebbe facile critica osservare che si vuole così non una legge che s'adatti alla situazione reale, ma una situazione su misura per una legge già bella e approntata secondo criteri fissi a priori; ma bisogna in pari tempo render omaggio alla schiettezza della commissione, la quale ha riconosciuto che «senza l'attuazione di tali condizioni, il sistema» da essa suggerito «non avrebbe grandi probabilità di riuscita».

Esiste, e non da ieri, una crisi della giustizia civile, determinata essenzialmente dalla pleora delle cause presso i tribunali, il cui lavoro ne risulta congestionato. Il reclutamento di nuovi giudici sta, è vero, coraggiosamente procedendo, e nuove leve sono annualmente immesse nelle file della magistratura: ma, a parte le strettoie del bilancio, non si può trascurare la qualità per la quantità, sicchè l'aumento del numero dei giudici

(18) Cfr. *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, I, p. 112.

(19) Ma in realtà nessun nuovo sistema d'accertamento è stato proposto.

non può superare un certo ritmo. C'è poi (per usare lo stesso linguaggio della «relazione», nel passo citato poco fa) un problema di «attrezzatura» che qualsiasi allargamento di compiti della giustizia ordinaria non fa se non acuire.

Ora aprire le dighe, e riversare nell'alveo della giurisdizione ordinaria le migliaia di controversie tributarie, per la più parte di semplice estimazione, cui a fatica riescono oggi a tener dietro le commissioni d'imposta, significherebbe far sì che la congestione del lavoro presso i Tribunali ordinari diventasse definitiva paralisi. È inutile sperare che le commissioni d'imposta, nella loro nuova veste d'organi semplicemente amministrativi, funzionino da efficace crivello delle controversie tributarie, le quali pertanto arrivino alle sezioni specializzate dei giudici ordinari in numero convenientemente ridotto: il vaglio sarà sempre illusorio, sin quando al magistrato ordinario arriveranno anche le controversie d'estimazione, come è appunto previsto dallo schema. Saranno sopra tutto queste controversie a ingombrare i ruoli dei giudici ordinari, imponendo ai medesimi un lavoro tanto eterogeneo rispetto a quello normale di tali giudici. Sapendo di poter ottenere dai giudici ordinari una revisione della stima eseguita dalla commissione provinciale (a un solo grado è ridotto l'apprezzamento di stima nella fase amministrativa), raramente il contribuente rinuncerà a questa revisione da parte del magistrato, coll'immaginabile aggravio per il lavoro di questo.

Un ultimo rilievo: il numero dei giudici va aumentato perchè essi svolgano meglio il lavoro già loro attribuito, non per accollarne loro del nuovo.

* * *

11. Giunti a questo punto, vi è da domandarsi se la piana interpretazione della Costituzione della Repubblica, e delle disposizioni transitorie che a questa s'accompagnano, conduca proprio a dover adottare la soluzione politicamente più discutibile, quella cioè che affida la cognizione piena delle controversie tributarie alla magistratura ordinaria costituita in sezioni specializzate, se, in altri termini, le norme costituzionali facciano proprio divieto di riordinare il contenzioso tributario conservando, dell'attuale sistema, pur con risoluta semplificazione di norme, il principio della coesistenza e collaborazione fra giudici speciali e giudici ordinari.

Nella Costituzione vera e propria, non si legge altro precetto, se non quello (20) per cui « la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sullo ordinamento giudiziario. Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura. La legge regola i casi e le forme della partecipazione diretta del popolo all'amministrazione della giustizia ».

Non si può certo dire che questo testo riveli la simpatia degli organi costituenti verso le giurisdizioni speciali; però nemmeno sarebbe esatto affermare che esso sancisca l'abolizione dei giudici speciali esistenti. Vieta d'istituirne dei nuovi, che è cosa ben diversa. È vero che « la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari »: però non si dice: « esclusivamente da essi » o « con esclusione di qualsiasi altro organo ».

Non resta dunque che prendere in esame le disposizioni transitorie: non senza notare però che, se si fosse inteso stabilire principio di così grave momento, come quello dell'abolizione, sia pure a termine, di tutti gli organi speciali di giurisdizione, sarebbe stato naturale enunciarlo nella stessa Costituzione, non nelle norme transitorie, le quali, per loro natura, dovrebbero limitarsi a disciplinare e graduare l'entrata in vigore della legge, cui si riferiscono: non introdurre nuovi principi, di definitiva importanza, che nella legge stessa non figurassero.

Ora nelle « disposizioni transitorie e finali » si legge solamente questo (21): « Entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede 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 proposito di questa disposizione transitoria, scrive Gaetano Azzariti (22) che « il termine ivi fissato, in quanto riguarda l'attività del legislatore, non è giuridicamente vincolante ». Soggiunge però l'acuto scrittore che quella disposizione « pone il termine non soltanto per il legislatore, ma altresì per l'attività delle giurisdizioni

« speciali preesistenti. A queste essa consente provvisoriamente, non ostante il divieto generale stabilito nell'art. 102 della Costituzione, di continuare, come sono, a svolgere la loro attività fino al termine massimo di cinque anni. Trascorso tale termine, devono quindi cessare di funzionare; e, se per avventura continuassero nella loro attività, le loro pronunzie sarebbero, direi, non tanto nulle quanto del tutto inesistenti, perché pronunziate da chi ha perduto la qualità di giudice. Per impedire questo effetto e rendere possibile l'ulteriore funzionamento di quelle giurisdizioni speciali, di cui non fosse fatta la revisione entro cinque anni, non basterebbe che una legge ordinaria stabilisse un nuovo termine entro il quale fosse da fare la revisione, ma occorrerebbe una legge costituzionale che modificasse la disposizione transitoria ».

Tesi, questa d'Azzariti, quanto mai drastica e grave, che trova eco anche nella « relazione » premissa allo schema della commissione di studio, ancorché qui essa si vegga posta in sordina, non parlando più espressamente d'inesistenza delle decisioni dei giudici speciali tributari dopo la data fatale. In quella « relazione » si dà invece speciale risalto a un'interpretazione della parola « revisione » per cui, entro il quinquennio, dovrebbe accuratamente studiarsi « per ciascuna delle giurisdizioni speciali esistenti, se il contenzioso ad essa affidato fosse tale da consentirne la soppressione pura e semplice ovvero ne consigliasse la trasformazione in sezione specializzata ».

Niente, insomma, trasformazione interna dei giudici speciali; ma, o soppressione, o conversione degli stessi in sezioni specializzate delle magistrature ordinarie.

A voler esser pedanti, si potrebbe qui notare che il « disegno » in esame esorbita da queste due alternative e ne adotta una terza: non soppressione delle commissioni d'imposta, e neppure conversione in sezioni specializzate, bensì conversione delle commissioni — organi giurisdizionali — in commissioni inquadrata come organi amministrativi (naturalmente mi si potrebbe replicare che, delle commissioni, si è proposta la soppressione in quanto organi giurisdizionali).

A parte ciò, non sarò certo io a negare che l'interpretazione riferita del vocabolo abbia dalla sua i lavori preparatori, assolutamente univoci nel senso indicato. Tuttavia l'argomento tratto dai lavori preparatori (diligentemente

citati nella « relazione », al luogo ultimo ricordato), il quale è già in linea generale argomento di poco credito, appare anche più infido in questo caso, nel quale ci si trova dinanzi a un'assemblea dominata dalle preoccupazioni politiche, propensa pertanto a solenni affermazioni di principio, ma non altrettanto coraggiosa nel tradurle in chiara sostanza precettiva. I costituenti, certamente animati da quelle intenzioni, che risultano dai lavori preparatori, ebbero probabilmente un'esitazione al momento di concretare nella norma il proposito: sta di fatto che la formola della « revisione » non si presta all'esegesi restrittiva d'Azzariti e della commissione di studio. La parola « revisione », applicata a un istituto, non esclude affatto la trasformazione interna dell'istituto, ferma l'identità dello stesso; anzi designa precisamente questo tipo di trasformazione. Non è decisivo obiettare, con la « relazione », al luogo richiamato, che prevedere « una revisione di cui non fosse indicato lo scopo non avrebbe avuto senso in una disposizione transitoria diretta, non già a regolare un periodo di transizione, per giungere alla attuazione della norma costituzionale, ma addirittura ad escludere tale attuazione in modo permanente ». A ciò si può invero replicare che la norma transitoria, rendendosi conto dell'ordinamento inefficiente delle giurisdizioni speciali esistenti, ne ha auspicato, appunto, la revisione nel senso generico del riordinamento tecnico, per raggiungere quella maggiore efficienza, facendo di tale tipo di revisione obbligo programmatico al legislatore del prossimo quinquennio. Con ciò non si arriva a « escludere in modo permanente » l'attuazione della norma costituzionale, perché è petizione di principio affermare che la Costituzione abbia voluto la soppressione dei giudici speciali esistenti, quando il testo d'essa parla in modo intelligibile solo del divieto di istituirne di nuovi. Se i costituenti avessero voluto (parlo di volontà di legge, non di velleità o desideri espressi dai singoli nelle tornate delle commissioni) quel che loro s'attribuisce, avrebbero parlato chiaro, non per enigmi e cenni vaghi (23). D'altra parte, è certo preferibile che i giudici speciali, permanendo, siano assoggettati a

(23) È del resto sin troppo ovvio notare come l'art. 111 Cost. Rep., accordando il ricorso per cassazione contro le sentenze dei giudici speciali ne postuli la permanenza: sarebbe artificioso riferire quell'articolo ai soli tribunali militari (Consiglio di Stato e Corte dei Conti sono espressamente esclusi) o alle giurisdizioni speciali che siano per essere create da future leggi costituzionali.

riforma, per farne organi più appropriati ai loro compiti, anziché perdurino inalterati in una composizione e in un funzionamento difettosi: ne segue che, se non si è raggiunta la dimostrazione (la quale non può certo assidersi su così sparuto fondamento di norme) che la Costituzione abbia decretato l'abolizione a termine dei giudici speciali, sarà irragionevole pensare che, restando in vita i giudici speciali esistenti, non ne sia consentita una riforma (la « revisione »!) che ne rispetti l'identità e la natura di giudici speciali.

* * *

12. Assente, a mio parere almeno, per le ragioni spiegate, l'ostacolo costituzionale a che il nuovo aspetto del contenzioso tributario si fondi su una giudiziosa combinazione di competenze e attività tra organi di giurisdizione speciale e magistrati ordinari, resta a trovare la formola più conveniente per codesta cooperazione.

Una volta escluso, per il divieto costituzionale, che si possano investire delle controversie tributarie giudici speciali di nuova istituzione, diversi dalle commissioni esistenti, si tratta di sfrondare il macchinoso sistema vigente (stupore degli osservatori stranieri), nel quale, com'è noto, il processo tributario si snoda per sei gradi, tre di giurisdizione speciale e poi i tre consueti di giurisdizione ordinaria: onde dopo il responso della commissione centrale, alto e reputato organo formatore della giurisprudenza tributaria, si ritorna incomprendibilmente daccapo, col giudizio di prima istanza (ordinaria) presso il tribunale. Chi ben guardi, i gradi di giudizio, alla cui soppressione si può pensar di addivenire perché il processo tributario acquisti armonia e semplicità di linee (il che poi si traduce in efficienza pratica dell'istituto) sono precisamente questi due: l'istanza presso la commissione centrale e quella presso il tribunale; l'ultima, insomma, del giudizio speciale, e la prima del giudizio ordinario.

Può fare specie la proposta di sopprimere la commissione centrale delle imposte, quest'organo dotto e operoso che ha tanto contribuito alla formazione dei principi pratici del diritto tributario talvolta rivelando una notevole indipendenza dal fisco. Tuttavia ci si deve convincere che il dualismo fra due organi supremi di giurisprudenza tributaria, la commissione centrale e la corte di cassazione, non può giustificarsi che in uno stadio di

(20) Art. 102 Cost. Rep.

(21) Disp. trans. VI della Costituzione.

(22) Vedi *Foro Ital.*, 1945, IV, col. 19.

transizione, nel quale il carattere giurisdizionale del primo organo non è ancor bene affermato; tale dualismo dev'esser superato nell'assetto definitivo della materia (tutt'al più la commissione centrale potrebbe rimanere come organo puramente amministrativo — in attesa d'essere trasformata in consiglio superiore presso il ministero delle finanze — concedendosi, per le questioni di puro diritto, ricorso ad essa, alternativo con quello rivolgibile alle commissioni giurisdizionali, ferma la successiva tutela giurisdizionale da parte della corte d'appello, come è detto subito appresso). D'altro canto, supponendo eliminata l'istanza presso la commissione centrale, il *tribunale* male si configura come organo di appello limitato dalle decisioni della commissione provinciale, avente circoscrizione più vasta che quella del tribunale. Si concepisce meglio un gravame limitato (alle questioni di diritto e a quelle di fatto che non siano d'estimazione) dalle commissione provinciale alla *corte di appello*: con un congegno simile a quello per il quale essa corte d'appello è appunto direttamente e primariamente competente (fra gli organi di giurisdizione ordinaria) per la cognizione delle controversie elettorali e di quelle sulla impugnazione delle sentenze arbitrali.

Nel sistema propugnato, i due gradi di giurisdizione speciale verranno a prospettarsi come semplice vestibolo, fase preparatoria del giudizio ordinario, nettamente subordinati a questo (una subordinazione che sta invece in ombra nel sistema vigente, con la conseguenza di non pochi equivoci intorno al rapporto tra le due fasi, speciale e ordinaria).

Quanto alla serie delle provvidenze necessarie e da adottarsi perchè le commissioni d'imposta accentuino il carattere e le garanzie giurisdizionali del loro procedimento, non la si saprebbe meglio riassumere che con le espressioni stesse della « relazione » annessa allo schema discusso in queste pagine (che però non ha punto attuato il concetto enunciato teoricamente, in quanto ha degradato le commissioni a semplici collegi amministrativi). Dice dunque quella relazione (24) che le commissioni « non potrebbero più mantenere « quel carattere, piuttosto ibrido, che hanno attualmente, e dovrebbero necessariamente assumere, anche per ciò che riguarda la loro costituzione ed il funzionamento, la figura netta di « organi giurisdizionali, con tutte le conseguenze. « Così, la nomina dei membri delle commissioni « dovrebbe essere devoluta, anzichè al ministro « per le finanze, alla corte d'appello o ad altro « corpo giudiziario; i membri delle commissioni « medesime non dovrebbero essere in nessun caso, « funzionari in servizio attivo della amministrazione finanziaria o dell'avvocatura di Stato; « ogni commissione dovrebbe essere presieduta da « un magistrato, in servizio od a riposo; il rappresentante dell'amministrazione finanziaria non « dovrebbe partecipare alle deliberazioni delle « commissioni, come oggi avviene, dovendosi assicurare il perfetto equilibrio del contraddittorio; « le decisioni dovrebbero essere, in ogni grado, « sufficientemente motivate ».

È questo è appunto l'ideale, che la giustizia tributaria di domani dovrà conseguire.

ENRICO ALLORIO

(24) Cfr. *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1951, I, p. 160.