



Honos alit artes

Studi per il settantesimo compleanno
di Mario Ascheri

L'ETÀ MODERNA E CONTEMPORANEA
Giuristi e istituzioni tra Europa e America

a cura di

Paola Maffei e Gian Maria Varanini



Reti Medievali E-Book

19/IV

Honos alit artes

**Studi per il settantesimo compleanno
di Mario Ascheri**

**L'ETÀ MODERNA E CONTEMPORANEA
Giuristi e istituzioni tra Europa e America**

**a cura di
Paola Maffei e Gian Maria Varanini**

**Firenze University Press
2014**

Il legato della legge 20 marzo 1865, all. E, e della legislazione preunitaria per la riforma del processo tributario vigente

di Andrea Giordano

Introduzione

La parabola evolutiva del processo tributario ha trovato, nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, un punto fermo. La giurisdizione tributaria, definita tale solo negli anni settanta del secolo XX¹, ha conosciuto, infatti, uno sviluppo crescente, culminato con la citata novella del 1992, che ha fornito alla prima un assetto organico.

Punto di arrivo di un percorso, il d.lgs. n. 546 del 1992 risponde agli interrogativi di dottrina e giurisprudenza antecedenti, inaugurando un vero e proprio “diritto processuale tributario”, quale *corpus* sostanzialmente autonomo², connotato da raffinati strumenti di tutela delle situazioni protette.

Se ciò è senz’altro dimostrato dal rinvio, compiuto dall’art. 1, c. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, al giudizio civile, dall’introduzione dell’obbligo di assistenza tecnica del contribuente e del regime delle spese processuali, dal conio di un procedimento cautelare incidentale nel giudizio di primo grado e di un giudizio di ottemperanza, è parimenti difficile revocare in dubbio che il principio di effettività della tutela, eretto a cardine dalla giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo, e gli stessi canoni del “giusto” o “dovuto” processo ex artt. 24 e 111 della Costituzione italiana impongano al legislatore di guardare avanti, proseguendo lungo il percorso culminato con il menzionato *corpus* normativo.

A dimostrazione della necessità di ulteriormente promuovere il *trend* di tutela delle situazioni soggettive dei privati vi è la recente giurisprudenza, che, spingendosi a qualificare il processo tributario in termini di “impugnazione-merito” e a sagomare l’oggetto della relativa giurisdizione sul rapporto tra

¹ Si veda Corte Costituzionale, 27 dicembre 1974, n. 287, in «Giurisprudenza costituzionale», 1974, p. 2970, insieme alla successiva C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215, *ibid.*, 1976, I, 1351 e in «Diritto e pratica tributaria», 1976, II, p. 589. Lo stesso orientamento era già stato accolto da C. Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in «Giurisprudenza italiana», 1957, I, 1, p. 131 e C. Cost., 30 dicembre 1958, n. 81, in «Giurisprudenza costituzionale», 1958, p. 1000.

² C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano 1992, pp. XIII sgg.

amministrazione finanziaria e contribuente³, mostra i limiti di un processo volto alla caducazione degli atti tassativamente enucleati dall'art. 19 d.lgs. cit. e, pertanto, caratterizzato da una tutela cautelare circoscritta alla sospensiva dei medesimi atti e da un ridotto novero di mezzi istruttori.

Quanto, per costruire il futuro, possa utilmente attingersi al passato lo dimostra l'assetto della Legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, che, investendo anche il contenzioso tributario, ha impresso in quest'ultimo un carattere indelebile, tracciando coordinate che costituiscono, ad oggi, il baricentro del sistema delle tutele.

Una rigorosa lettura delle origini del processo tributario e, segnatamente, della legislazione preunitaria e della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, potrebbe far ritrovare gli strumenti per rendere cubica la pietra grezza, così pienamente garantendo al contribuente «tutto quello, proprio quello» che ha diritto a conseguire alla stregua del diritto sostanziale⁴.

1. *I prodromi della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E. Modello francese e modello belga a confronto*

Pregiudiziale alla disamina della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, è la, pur sintetica, indagine dell'assetto alla stessa preesistente, caratterizzato dalla preminente devoluzione delle controversie fiscali agli organi del contenzioso amministrativo⁵.

Siffatta immanenza del contenzioso tributario a quello amministrativo, che avrebbe connotato la storia della nostra penisola dagli inizi del secolo XIX⁶ al movimento di unificazione politica, venne ereditata dall'ordinamento francese, mentre al diritto costituzionale belga deve imputarsi l'opposta tendenza, mutuata in sede di elaborazione della L. n. 2248/1865, all. E, all'unificazione del contenzioso fiscale attorno ai giudici ordinari⁷.

Il modello del contenzioso amministrativo, portato del principio di separazione dei poteri⁸, è incarnato dalla legge francese di organizzazione giudiziaria del 16-24 agosto 1790, che statuiva che i giudici non avrebbero potuto turbare in alcun modo le operazioni dei corpi amministrativi né citare avanti a sé gli

³ Ad es., Cass. civ., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21759, in «Giustizia civile. Massimario», n. 10/2011, p. 1485.

⁴ Sull'importanza, nella nostra materia, dell'analisi storica: F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova 1980, p. 2; C. Glendi, *Contenzioso tributario*, in *Enciclopedia giuridica*, 8, Roma 1988. V., più di recente, A. Uricchio, *Atti e poteri del giudice tributario. Tra principi del "giusto processo" e estensione della giurisdizione tributaria*, Bari 2007.

⁵ M. Pescatore, *Procedura civile e criminale*, Torino 1864, I, p. 296.

⁶ Assumiamo a punto di partenza il r.d. 9 maggio 1805, che ha introdotto il contenzioso amministrativo nella nostra penisola, ed il terzo Statuto costituzionale 5 giugno 1805.

⁷ In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino 1904, p. 305.

⁸ Su cui Montesquieu, *De l'esprit des lois, livre XI, chapitre VI, De la Constitution d'Angleterre*, Ginevra 1748. Per le origini della teoria: Cicerone, *De Re publica*, I, 45, e San Tommaso d'Aquino, *Summa Theologiae*, I II, q. XCV, a. 1.

amministratori per motivi attinenti all'esercizio delle loro funzioni⁹. La presenza di un atto amministrativo¹⁰ avrebbe inibito l'attività dei giudici ordinari: l'omessa osservanza, da parte di questi ultimi, del principio di separazione dei poteri li avrebbe esposti a severe sanzioni penali.

La soluzione di principio di cui alla legge dell'agosto veniva mantenuta, in Francia, dal provvedimento del 6 settembre dello stesso anno, emesso all'esito di un vivace dibattito tra chi sosteneva la soluzione della giurisdizione unica dei tribunali ordinari, chi si mostrava favorevole all'istituzione di una giurisdizione speciale amministrativa e chi più cautamente proponeva il deferimento del contenzioso alla stessa amministrazione attiva¹¹. A prevalere fu la moderata soluzione della promozione a giudici dei direttori di distretto e dipartimento, i corpi dell'amministrazione attiva locale.

Pur essendo il contenzioso fiscale un tutt'uno con quello amministrativo, non mancava il primo di connotati propri. Devolute ai direttori le controversie sui tributi diretti, si stabilì che quelle concernenti i tributi indiretti sarebbero spettate ai tribunali ordinari. A chi ritiene che un riparto siffatto di competenze dovesse ascrivere ad una sorta di accidente storico¹² si contrappone chi individua la *ratio* della distinzione tra ordini di tutela nella natura delle imposte e nelle loro modalità di accertamento e riscossione¹³. Postulando le imposte dirette l'applicazione, e la previa interpretazione, di atti amministrativi, si sarebbe giustificata la sottrazione del relativo contenzioso ai tribunali ordinari, che solo di imposte indirette avrebbero potuto giudicare¹⁴.

Il sistema francese del contenzioso amministrativo e fiscale rimase, nei suoi caratteri fondamentali, inalterato anche all'indomani del colpo di stato del 18 brumaio. Con la costituzione dell'anno VIII e con le leggi successive, il Bonaparte istituì, nei singoli dipartimenti, i consigli di Prefettura, dotati di una competenza in primo grado su materie tassativamente determinate, comprese le liti in materie di tributi diretti. Senza soluzione di continuità con l'assetto previgente, le controversie sui tributi indiretti permanevano nell'orbita dei giudici ordinari¹⁵. Al vertice del sistema di giustizia vi era il Consiglio di Stato, che non

⁹ Così l'art. 13, tit. II, l. 16-24 août 1790. In argomento, E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris 1894, I, p. 150. Si veda anche L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, I, Milano 1923, nota 38.

¹⁰ Sul concetto, per nulla univoco, di atto amministrativo, che poteva indicare il solo atto avente natura intrinsecamente amministrativa (ossia inerente all'esercizio di una potestà amministrativa), oppure ogni atto che, indipendentemente dalla natura intrinseca, fosse stato compiuto dalla pubblica amministrazione per il perseguimento di uno scopo pubblico, si veda, delle edizioni Dalloz, *Répertoire de droit public et administratif (Compétence administrative)*, Paris 1964; *adde*: R. Dareste, *La justice administrative en France*, Paris 1862, p. 163, per il quale l'organo amministrativo doveva giudicare sugli atti rispetto ai quali l'invasione di campo di autorità diverse dall'amministrazione avrebbe potuto nuocere all'interesse pubblico.

¹¹ Dareste, *La justice administrative en France cit.*, p. 163.

¹² Così P. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris 1972, p. 65.

¹³ E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris 1894, I, p. 691.

¹⁴ In questo senso, anche Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi cit.*, p. 103.

¹⁵ Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi cit.*, p. 106.

solo conosceva della regolarità degli atti dei ministri e, quale giudice di appello, delle liti definite in primo grado dai consigli di Prefettura, ma altresì dirimeva i conflitti di attribuzione tra organi del contenzioso e giudici ordinari¹⁶.

Speculare rispetto al modello francese era il sistema belga di giustizia amministrativa e tributaria, che aveva, nella Carta del 7 febbraio 1831, i propri punti cardinali.

A garanzia delle situazioni giuridiche protette, l'art. 92 della Carta deferiva, in via esclusiva, ai tribunali le contestazioni concernenti i diritti civili¹⁷; il successivo art. 93 ricomprendeva nell'orbita dei giudici ordinari anche le liti in materia di diritti politici, con le sole eccezioni enucleate dalla legge¹⁸.

Se la riconduzione dei diritti di libertà e proprietà sotto l'egida del giudice ordinario era funzionale a tutelare gli amministrati dagli abusi dei reggenti nel periodo antecedente la rivoluzione del 1830, l'ambiguità del dettato della Carta, che si riferiva a concetti polisensibili quali "diritti civili" e "diritti politici" non favoriva l'uniformità degli orientamenti giurisprudenziali. Le controversie sui diritti civili vennero circoscritte a quelle concernenti diritti ed interessi privati dei cittadini e delle persone giuridiche¹⁹ o a quelle in cui la pubblica amministrazione, nei suoi rapporti con i cittadini, agisse *iure privatorum*²⁰. Neanche i diritti politici vennero fatti coincidere con la totalità delle situazioni soggettive di diritto pubblico: se ne esclusero gli interessi e le ragioni che non potessero dare luogo all'esercizio di un'azione²¹.

La materia tributaria, originariamente contesa tra le deputazioni permanenti delle province, competenti in relazione alle imposte dirette, e i giudici ordinari, in relazione a quelle indirette, scontò i riflessi delle soluzioni favorevoli all'esclusione dei "diritti amministrativi" da quelli politici²² o alla configurazione delle liti fiscali quali "eccezioni" alla cognizione del giudice ordinario²³,

¹⁶ Sulle criticità del contenzioso amministrativo napoleonico, si vedano Dareste, *La justice administrative en France* cit., p. 175, e Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi* cit., p. 105.

¹⁷ «Les contestations qui ont pour objet les droits civils sont exclusivement de ressort des tribunaux».

¹⁸ «Les contestations qui ont pour objet les droits politiques sont exclusivement de ressort des tribunaux, sauf les exceptions établies par la loi». In merito, si veda M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, Bruxelles 1881, I, p. 204.

¹⁹ M. Giron, *Dictionnaire de droit administratif et de droit public*, Bruxelles 1885, I, 208. Nello stesso senso, M. Romieu, *De la séparation des pouvoirs administratif et judiciaire en Belgique*, in «Annales de l'École libre des sciences politiques», 1 (1886), *passim*. Sull'analoga interpretazione restrittiva dei "diritti civili", con riferimento all'art. 2 della L. n. 2248/1865, all. E, si vedano la relazione e il progetto Borgatti 9 maggio 1864, in *Atti Parlamentari*, Camera dei deputati, Sessione 1863-64, II ed., Documenti n. 9, che definisce diritti civili quelli relativi «alla persona, alla proprietà e ai contratti».

²⁰ M. Giron, *Le droit public de la Belgique*, Bruxelles 1884, p. 143. Per una nozione più ampia di diritti civili, si veda, tuttavia, Laferrière, *Traité de la juridiction* cit., I, p. 30.

²¹ G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V.E. Orlando, Milano 1901, p. 324.

²² Giron, *Dictionnaire de droit administratif et de droit public* cit., p. 208.

²³ Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi* cit., p. 238.

nel senso di cui all'art. 93 Cost. belga. Solo per effetto della legge 30 luglio 1880 le imposte dirette transitarono dalla deputazione alla Corte di Appello, fatta salva l'impugnativa in Cassazione per violazione delle forme o della legge.

2. *Segue: Il contenzioso nell'Italia preunitaria e la dialettica con i modelli*

Il modello francese di giustizia amministrativa e tributaria fu – come si è anticipato – paradigmatico per l'Italia del periodo anteriore all'unificazione politica.

Con il terzo statuto costituzionale del 5 giugno 1805 e i decreti 9 maggio e 8 giugno dello stesso anno, si introdusse, nella nostra penisola, un sistema del contenzioso modellato su quello napoleonico e lo si mantenne, nella sostanza, fino alla legge n. 2248/1865, all. E. Del resto, anche dopo la Restaurazione, la maggior parte degli stati preunitari – il ducato di Parma, il regno delle Due Sicilie, il regno di Sardegna e lo Stato pontificio – si adeguò all'assetto della costituzione dell'VIII anno; quelli che, come il Lombardo-Veneto e il ducato di Modena, si discostarono dal paradigma francese lo fecero sì nella forma, ma non disconobbero, nella sostanza, i principi informativi del sistema d'oltralpe.

La linea di continuità con l'assetto francese la dimostra, anzitutto, il regno delle Due Sicilie, ove, con la legge 21 marzo 1817 e il successivo decreto 7 maggio 1838, venne attratto nell'orbita degli organi del contenzioso tutto ciò che potesse, anche indirettamente, interessare l'amministrazione pubblica²⁴, fatta salva, nella nostra materia, la devoluzione delle imposte indirette al giudice ordinario²⁵.

Emblematico è anche il caso del ducato di Parma, ove alla seconda sezione del Consiglio di Stato vennero attribuite, dal 1832²⁶, le controversie concernenti le imposte dirette, ossia la prediale, la personale e il diritto di patente, mentre quelle in tema di imposte indirette rimasero in capo al giudice ordinario.

Particolarmente significativa è, poi, la legislazione del regno di Sardegna: se già il regio editto del 27 settembre 1822 attribuì ai tribunali di prefettura le controversie sui tributi indiretti, preservando la competenza degli intendenti in tema di imposte dirette, le tre leggi del 30 ottobre 1859 diradarono ogni dubbio *medio tempore* emerso, deferendo ai nuovi organi del contenzioso amministrativo le controversie relative alle imposte dirette e ai tribunali del circondario quelle afferenti la maggior parte dei tributi indiretti²⁷.

²⁴ L. 21 marzo 1817, art. 4. Sulla forma embrionale di contenzioso antecedente l'unificazione dei regni di Napoli e Sicilia, per tutti: M. Ascheri, *Tribunali, giuristi e istituzioni: dal Medioevo all'età moderna*, Bologna 1995, p. 109.

²⁵ Si veda la Legge 24 febbraio 1809. In tema: G. Rocco, *Corso di diritto amministrativo*, Napoli 1850, lezione XLL, che considera ingiustificata l'esclusione delle imposte indirette dalla materia del contenzioso.

²⁶ Decreto 16 marzo 1832.

²⁷ F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano s.d., p. 405.

Persino la legislazione del Lombardo-Veneto, che pur formalmente ripudiando il sistema del contenzioso amministrativo²⁸, adottò il doppio binario imposte dirette-indirette, devolvendo le prime all'autorità amministrativa in composizione monocratica, mentre le seconde ai tribunali ordinari. Anche quando, con le patenti dell'11 luglio 1835, si deferirono le imposte indirette a dei tribunali misti, composti da magistrati e funzionari, restò immutata la competenza dell'amministrazione pubblica sulle imposte dirette, in sintonia ideale con la soluzione d'oltralpe²⁹.

3. *La legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E*

Più consonante con la costituzione belga del 1831 fu, invece, la legge n. 2248/1865, all. E, che diede suggello all'unificazione del contenzioso fiscale attorno ai giudici ordinari.

La linea favorevole alla soppressione dei tribunali speciali del contenzioso era, del resto, prevalsa in seno al dibattito parlamentare anteriore alla novella³⁰.

Le basi della riforma del 1865 possono, infatti, rinvenirsi nel disegno di legge Minghetti³¹, che, in virtù della maggiore consonanza di una «giurisdizione ordinaria ed universale» alle istanze di tutela degli interessati e allo spirito delle istituzioni dei tempi, disponeva che venissero «restituite»³² ai tribunali ordinari tutte le controversie relative ai diritti dei privati. Anche il successivo progetto di legge, che recava il nome del ministro Peruzzi³³, aveva ribadito la linea inaugurata da Minghetti, deferendo ai tribunali ordinari tutte le questioni concernenti i diritti soggettivi di origine privatistica. La relazione e il progetto Borgatti³⁴ aggiungevano ai diritti civili quelli politici, specificando che la competenza delle autorità amministrative sarebbe stata circoscritta ai soli «ricorsi contro gli atti di pura amministrazione, riguardanti gli interessi individuali e

²⁸ Si veda A. Lorenzoni, *Istituzioni del diritto pubblico interno pel regno Lombardo-Veneto, con appendici dal 1831 a tutto il 1844*, Padova 1835.

²⁹ Per più ampie considerazioni, anche in relazione agli altri Stati preunitari: A. Giordano, *La giurisdizione tributaria e il modello della giurisdizione amministrativa. Uno sguardo al passato e uno slancio verso il futuro*, in «Giustamm.it. Rivista di diritto pubblico» <www.giustamm.it>, 2013.

³⁰ Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa* cit., p. 418; Vacchelli, *La difesa giurisdizionale* cit., p. 357. Sulla corrente politico-dottrinale favorevole all'abolizione del contenzioso, per tutti: B. Sordi, *Giustizia e amministrazione nell'Italia liberale. La formazione della nozione di interesse legittimo*, Milano 1985, pp. 39 sgg.

³¹ Si veda il disegno di legge Minghetti del 27 aprile 1861, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati*, Documenti, Sessione 1861-62, Stampato n. 46.

³² Così recitava il disegno di legge citato, all'art. 1, che veniva meglio specificato nella relativa Relazione ministeriale, alla p. 4: «dico restituiti esprimendo non tanto un fatto storico quanto un'idea normale».

³³ Cfr. il disegno di legge Peruzzi 29 maggio 1863, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati*, Sessione 1863-64, II ed., Documenti, n. 9.

³⁴ Si vedano la relazione e il progetto Borgatti, 9 maggio 1861, in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*, Sessione 1863-64, II ed., Documenti, n. 9.

³⁵ Si vedano gli artt. 2 e 3. Sui fondamenti della relazione Borgatti, si rinvia all'opera di G.D.

collettivi degli amministrati»³⁵. Tutto era confluito nella relazione Restelli dell'11 Gennaio 1865³⁶, la quale, preservando l'orientamento in questione, aveva espunto le qualifiche «privati» e «suscettivi di azione giuridica» che erano state attribuite ai diritti dalla relazione Vacca³⁷ e dal disegno Lanza³⁸. L'orientamento pressoché unanime dei disegni di legge dell'epoca aveva, insomma, insabbiato la tesi fondata sul mantenimento degli organi del contenzioso, invano propugnata da Rattazzi e Crispi.

Anche nello specifico della materia tributaria, si era optato, già in sede di lavori parlamentari, per il sistema della giurisdizione unica. Con i progetti Minghetti e Panattoni si era devoluta la totalità delle imposte all'autorità giudiziaria, senza più distinguersi tra imposte dirette ed indirette. Anche la clausola «diritti civili e politici», successivamente impiegata, è il segno della volontà implicita del legislatore di preservare la soluzione in commento.

Conseguenza di un *iter* parlamentare siffatto era la formulazione inequivoca dell'articolo 1 della legge n. 2248/1865 all. E, che decretava la morte dei tribunali speciali allora investiti della «giurisdizione del contenzioso amministrativo», sia in materia civile sia penale. Il criterio di riparto tra giudice ordinario ed autorità amministrative si appuntava sulla natura della situazione giuridica coinvolta³⁹, non rilevando né la presenza di un provvedimento amministrativo o impositivo né il coinvolgimento, diretto o indiretto, della pubblica amministrazione nella controversia: l'autorità giudiziaria sarebbe stata competente ove si fosse disputato intorno a diritti civili o politici, mentre, in presenza di un "affare" altro dai diritti avrebbe potuto pronunciarsi la sola autorità amministrativa. Il principio della separazione dei poteri imponeva che la funzione giudiziaria, con le garanzie ad essa correlate, venisse distinta da quella amministrativa; dall'eguaglianza formale discendeva la necessaria istituzione di un giudice unico, perché fosse unica la funzione del giudicare.

Se è, poi, vero che gli attributi "civili" e "politici", riferiti ai diritti soggettivi, si prestavano ad interpretazioni multiformi, la riconduzione ai primi delle posizioni soggettive dei contribuenti trova appiglio nell'articolo 6, che, oltre ad escludere dal campo d'azione del giudice ordinario la materia catastale, impediva al contribuente di adire le vie giudiziarie anteriormente alla pubblicazione dei ruoli d'imposta e al pagamento dei tributi. L'inclusione di un principio,

Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, Milano 1814, cap. III, par. 18. Sul pensiero del Romagnosi, L. Mannori, *Uno Stato per Romagnosi*, vol. II, *La scoperta del diritto amministrativo*, Milano 1987.

³⁶ In *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64-65, II ed., Documenti, n. 275 A.

³⁷ Si veda la relazione Vacca, 15 luglio 1861. *Atti parlamentari, Senato*. Sessione 1863-64, II ed., Documenti n. 111 e 111-bis.

³⁸ Disegno di legge Lanza, 21 novembre 1864. *Atti parlamentari, Camera dei deputati*, Documenti, Sessione 1863-64, Stampato n. 275.

³⁹ In questo senso, G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli 1923, p. 343. Va specificato che il legislatore impiegava altresì il criterio della materia con riferimento alle "cause per contravvenzioni", devolute *in toto* al giudice ordinario.

⁴⁰ Sulle Commissioni comunali e provinciali: O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ric-*

strettamente attinente alla materia tributaria, quale è quello del cosiddetto *solve et repete*, dimostra che la legge n. 2248/1865, all. E, riguardasse anche il contenzioso fiscale.

Pur essendo, infine, innegabile che l'art. 12 della legge in commento preservasse, oltre alla giurisdizione della Corte dei Conti e del Consiglio di Stato in materia di contabilità, anche quella dei «corpi o collegi derivanti da leggi speciali», così ricomprendendo anche le Commissioni tributarie, istituite dalla legislazione degli anni 1864-65, è altrettanto vero che queste ultime si atteggiassero ad organi di controllo amministrativo, in relazione alle sole imposte dirette e, segnatamente, stando alla legge 14 luglio 1864, n. 1830⁴⁰, all'imposta di ricchezza mobile: residuava, quindi, spazio per l'autorità giudiziaria ordinaria, che avrebbe avuto, come da legge n. 2248/1865, all. E, pieno sindacato sui punti di diritto decisi dalle Commissioni⁴¹.

4. Considerazioni conclusive

La devoluzione, compiuta con la L. n. 2248/1865, all. E, dell'intera materia dei “diritti civili e politici” al giudice ordinario e la ricomprensione, nel novero dei richiamati “diritti”, delle situazioni soggettive dei contribuenti segnano il destino del processo tributario, fornendo all'ermeneuta rilevanti chiavi di lettura.

Se è vero che il decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 636 perimetrava la *cognitio* dei giudici tributari con il limite “esterno” delle singole materie e quello “interno” degli atti impugnabili, così imponendo la proposizione del ricorso avverso uno di questi ultimi e, pertanto, sagomando il contenzioso tributario sul modello del giudizio di impugnativa, e se è parimenti vero che il carattere impugnatorio veniva accentuato dal decreto del Presidente della Repubblica 3 novembre 1981, n. 739, che escludeva, in modo espresso, l'impugnabilità autonoma dei provvedimenti diversi da quelli enumerati, diversa è stata la genesi e la successiva evoluzione del processo tributario. L'erezione a modello, da parte della legislazione preunitaria, dell'ordinamento francese consacrò la devoluzione al giudice ordinario delle liti concernenti i tributi indiretti, anche negli Stati che, come il Lombardo-Veneto, non avevano formalmente aderito al sistema del contenzioso amministrativo. Con l'avvento della legge 2248/1865, all. E, la “potenza” esistente nella legislazione preunitaria trovò piena e compiuta attualizzazione: come dimostrano i progetti Minghetti e Panattoni, confluiti nella legge abolitiva del contenzioso, e come risulta dall'art. 12 della stessa legge – che preservava sì le Commissioni tributarie, ma nelle loro

chezza mobile, II, Milano 1903, e P. Clementini, C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, II, Torino 1917.

⁴¹ Si veda L. Mortara, *Istituzioni di procedura civile*, Firenze 1935, p. 12: «le commissioni per le imposte sorsero da prima come controlli amministrativi e quindi fu mantenuto il sindacato dell'autorità giudiziaria sui punti di diritto da esse decisi».

⁴² Per i singoli profili e i corollari di tale impostazione: P. Russo, *Processo tributario*, in

funzioni di controllo amministrativo – e dall'art. 6 della legge citata che dava cittadinanza ad un principio strettamente tributario, quale è quello del cosiddetto *solve et repete*, l'intera materia fiscale transitò sotto l'egida del giudice ordinario.

La ricomprensione della materia fiscale nel novero dei “diritti civili e politici” è il segno tangibile di come la giurisdizione tributaria abbia natura dichiarativa⁴² e che, solo in tempi recenti e per ragioni prevalentemente deflattive, ha assunto la veste formale di giurisdizione costitutiva, facendo degli atti impositivi i “veicoli d'accesso” al giudizio. La necessità di proporre ricorso avverso uno dei provvedimenti individuati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 e, prima ancora, dall'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica n. 636/1972 o l'esistenza di un termine decadenziale, e non di prescrizione ordinaria, non elidono le solide, e risalenti, radici del citato plesso giurisdizionale nella teoria dichiarativa né costituiscono, pertanto, fattori di arresto all'espansione degli strumenti di tutela in *pendant* con quanto previsto dal codice di procedura civile.

Conferme postume si rinvengono negli articoli 24 e 111 della Costituzione repubblicana e nell'articolo 6 della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Contenendo principi indistintamente vevoli per ogni processo ed immediatamente precettivi, gli articoli 24 e 111 della Carta modellano la natura del giudizio tributario con l'argilla della tesi dichiarativa⁴³. Così, l'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo parla in termini di «diritto a un equo processo», senza distinguere tra materia e materia, e reca una formula che, come quella di «diritti e doveri di carattere civile», riecheggia quella di «diritti civili e politici» di cui all'art. 2 della citata legge 2248/1865, all. E.

Risultano, pertanto, inaccettabili quelle interpretazioni restrittive dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo che escludono l'applicabilità delle garanzie dell'“equo” processo al giudizio tributario, e altrettanto dubbie appaiono quelle letture dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 che ostano all'espansione dell'elenco degli atti impugnabili o quelle esegesi che restringono il ventaglio delle azioni esperibili o confinano i mezzi istruttori nelle maglie dell'art. 7 del decreto legislativo citato.

Se persino la giurisdizione amministrativa non può, ad oggi, più intendersi come giurisdizione sull'atto, appuntandosi sul rapporto l'oggetto della relativa *cognitio*, prestare fedeltà alla riforma del 1972 significherebbe disconoscere la storica evoluzione parallela del contenzioso tributario con quello amministrativo, nonché la *ratio* che accomuna le due giurisdizioni, entrambe tese al contenimento delle situazioni soggettive protette con l'interesse pubblico.

Enciclopedia del diritto, 36, Milano 1987, p. 770; P. Russo, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in «Rivista di diritto tributario», 1993, I, p. 749.

⁴³ Sull'applicabilità dei detti disposti al processo tributario, per tutti: F. Gallo, *Verso un “giusto processo” tributario*, in «Rassegna tributaria», 2003, p. 11. V. anche il recente studio di A. Poddighe, *Giusto processo e processo tributario*, Milano 2010.

L'arricchimento dello scarno contenuto di disposti quali gli articoli 7, 19, 47 o 70 del d.lgs. 546/1992 e il loro allineamento ai principi del "giusto" o "equo" processo e al modello di una cognizione improntata al rapporto che lega il fisco al contribuente, è, insomma, imposto dalla stessa natura del processo tributario, quale prodotto del percorso storico. Non è dato pensare al nuovo senza l'antico, né capire il "verso dove" senza il vaglio critico delle identità: senza l'origine, è troppo lontana la meta di una tutela piena ed effettiva.