

La giurisdizione tributaria attraverso il prisma della giurisdizione amministrativa.

Storia di un'evoluzione parallela.

di Andrea Giordano

Sommario: 1. Introduzione. La *liaison* giurisdizione-situazioni protette nell'orizzonte storico. – 2. Gli albori del contenzioso tributario e il sistema anteriore alla legge 20 Marzo 1865, n. 2248 Allegato E. Il modello della Francia postrivoluzionaria. – 3. *Segue*. Il contenzioso francese all'indomani della Costituzione dell'VIII anno. – 4. *Segue*. Il modello belga e la 'giurisdizione' unificata. – 5. *Segue*. Il contenzioso nell'Italia preunitaria e la dialettica con il modello francese. Il regno delle Due Sicilie fra tradizione e avanguardia. – 6. Il Ducato di Parma e lo Stato Pontificio. – 7. *Segue*. Il Ducato di Modena, il Lombardo-Veneto, il Granducato di Toscana. 8. *Segue*. Il Regno di Sardegna e la continuità con il paradigma d'oltralpe. 9. Dall'unificazione politica alla legge abolitrice del contenzioso. La legislazione del 1862 sulle imposte indirette. L'istituzione delle Commissioni tributarie. 10. La legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E nel sistema della giustizia tributaria. 11. L'evoluzione delle Commissioni dalla legge n. 3023/1866 al T.U. 24 agosto 1877. L'ordinamento corporativo e il mutato assetto delle Commissioni tributarie. 12. L'avvento della Costituzione repubblicana e la riforma del 1972. 13. La riforma del 1992 e l'attuale assetto della giurisdizione tributaria. Le riforme degli anni 2001 - 2005 e gli orientamenti giurisprudenziali recenti. 14. Un legato per il legislatore attuale. Riflessioni *de jure condendo*.

1. Introduzione. La *liaison* giurisdizione-situazioni protette nell'orizzonte storico.

Di "giurisdizione tributaria"¹ non è dato, a rigore, parlare prima degli anni settanta del secolo XX.

¹ Sul concetto di giurisdizione e sulla sua evoluzione, cfr. L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, I, Milano, 1923; G. Chiovenda, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 102; S. Satta, voce *Giurisdizione (nozioni generali)*, in *Enc. dir.*, XIX, Milano, 1970; A. Attardi, *Giurisdizione e competenza in generale*, in *Commentario al codice di procedura civile*, diretto da E. Allorio, I, 1, Torino, 1973; P. Biavati, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997. Si vedano, più di recente, G. Verde, *Sul monopolio dello Stato in tema di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 2003, 379; N. Picardi, *La vocazione del nostro tempo per la giurisdizione*, 2004, 50; Id., *La giurisdizione all'alba del terzo millennio*, Milano, 2007; P. Alvazzi del Frate, *Giustizia e garanzia giurisdizionali. Appunti di storia degli ordinamenti giudiziari*, Torino, 2011 e Id., *Appunti di storia degli ordinamenti giudiziari*, Roma, 2009, spec. 11 e ss. Per le origini della nozione di giurisdizione – solo *in nuce* nel diritto romano (cfr. D. 5. 1. 49. 1 e D. 1. 22. 1. 5-6-16-17) – vd. Irnerio, *Gl. Ad Digestum Vetus, De iurisdictione*, ad rubr., in E. Besta, *L'opera di Irnerio. Contributo alla storia del diritto italiano*, II, *Glosse inedite d'Irnerio ad Digestum Vetus*, Torino, 1896, 20 e Bartolo da Sassoferrato, *In primam Digesti veteris partem*, ad 1. *Ius dicentis*, ff, *De iurisdictione*, II, 1.1, n. 3. Per una ricca analisi del lemma *iurisdictione*, si rinvia a P. Costa, *'Iurisdictione', semantica del potere politico nella pubblicistica medioevale (1100-1433)*, Milano, 1969 e F. Calasso, *Iurisdictione nel diritto comune classico*, in *ASD*, IX, 1965, 100, nonché, più di recente, M. Ascheri, *Tribunali, giuristi, istituzioni: dal medioevo all'età moderna*, Bologna, 1989, *passim*. Sulla giurisdizione tributaria: S. Fiorentini, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2003, 117; G. M. Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 463; M. Cantillo, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 2002, 803. V., con specifico riferimento al carattere *esclusivo* della giurisdizione, cfr. S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, 33; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, relazione

Solo nel 1974² la Consulta, preceduta poco prima dalle sezioni unite della Cassazione³, si è definitivamente pronunciata a favore della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, superando così l'orientamento antecedente e risolvendo, almeno nella forma, una questione vessata⁴. Come si è anticipato, prima della riforma tributaria del 1972, appariva difficile qualificare “*giurisdizionali*” degli organi, quali le Commissioni, che di molto si discostavano dai principi cardine e dai singoli disposti della Costituzione repubblicana. La stretta dipendenza delle Commissioni dall'amministrazione attiva si poneva in conflitto con le garanzie imprescindibili di imparzialità e terzietà; lo sbilanciamento tra le parti in causa andava a minare il diritto dei privati a difendersi e tutelarsi contro gli atti amministrativi.

E' il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 che, rimodulando criteri di selezione e poteri dei componenti le Commissioni e razionalizzando il sistema di tutela⁵, ha consentito una generale propensione per la natura giurisdizionale degli organi di giustizia tributaria⁶. All'ulteriore miglioramento – intervenuto con il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – del carattere giurisdizionale delle Commissioni ha fatto seguito la definizione esplicita, in termini di “*giurisdizione*”, del campo di azione delle stesse. Si sono, insomma, raccolti i frutti della semina del legislatore del '72 allorché, in sede di legge delega del '91, si è abbandonato, con riferimento alle attribuzioni dei giudici tributari, il lemma

presentata al Convegno di studi tenutosi a Catania, in data 14 e 15 settembre 2007, 10, nt. 36. Sulla recente espansione della giurisdizione tributaria, cfr. P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 587; V. Nucera, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, 2006, 1591; L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un'interpretazione costituzionalmente orientata*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 169; G. Bizzioli, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all'ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, in *Giur. cost.*, 2008, 878.

²V. C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. cost.*, 1974, 2970, insieme alla successiva C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215, *ivi*, 1976, I, 1351 e in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589. Lo stesso orientamento era già stato accolto da C. Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131 e C. Cost., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giur. cost.*, 1958, 1000, ma tuttavia contraddetto dalle pronunce C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, in *Foro it.*, 1969, I, 561.

³ Si vedano le relative sentenze in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1638; *ivi*, 1971, I, 1, 1462; *ivi*, 1972, I, 1, 1650.

⁴ Va sin d'ora precisato, per doverosa completezza, che non mancavano, già da prima degli anni '70 del secolo XX, gli Autori che si erano espressi – soprattutto all'indomani della riforma del 1936 – favorevolmente alla configurazione in senso giurisdizionale delle Commissioni tributarie. Si vedano, a titolo di esempio, S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, III, Milano, 1901, 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, 1916, 251; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923, I, nn. 223-225; G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, Napoli, 1923, 364; U. Borsi, *La giustizia amministrativa*, 1930, 113; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, 1936, 29; G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, II, 1938, 418; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1940, 313.

⁵ In particolare, riducendo i gradi di giudizio ed espungendo dalla cognizione del giudice ordinario le controversie di semplice estimazione.

⁶ In argomento, P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 1. Si veda, tuttavia, l'opinione ancora contraria di certa autorevole dottrina (E. Fazzalari, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1975, 280).

“competenza”⁷. Detto mutamento terminologico si è, poi, mantenuto nelle importanti riforme del 2001 e 2005⁸, le quali, devolvendo alle Commissioni le controversie sui “tributi di ogni genere e specie comunque denominati”, hanno dato i natali ad una giurisdizione tributaria sostanzialmente generale ed esclusiva.

Se è vero che la nostra giurisdizione si è quasi spontaneamente sviluppata⁹, è altrettanto vero che nulla deriva dal nulla, che nulla è senza passato. Le Commissioni tributarie non sono nate negli anni settanta, ma nel lontano 1864¹⁰, sono state mantenute dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E, perfezionate nei loro caratteri fondamentali con la successiva legislazione sull'imposta di ricchezza mobile e riordinate con la riforma degli anni 1936-1937¹¹. Sarebbe, poi, inesatto, o per lo meno incompleto, considerare le Commissioni delle origini alla stregua di meri organi dell'amministrazione attiva: se già la legge n. 1830/1864 attribuiva funzioni contenziose alle Commissioni provinciali, la successiva l. 3023/1866 ai due gradi di giudizio avanti ai neo-istituiti organi ne aggiungeva un terzo innanzi ad una Commissione centrale¹².

Similmente, non può dirsi che le garanzie giurisdizionali a tutela del privato siano state concesse in una sola ed unica soluzione, o che si siano originate da checchessia in modo accidentale e subitaneo. Nulla, in materia di situazioni protette¹³, si raggiunge da

⁷ Sul significato di un cambiamento terminologico siffatto, C. Glendi, *La giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2001, 582.

⁸ Si fa riferimento, in particolare, all'articolo 12 L. 28 dicembre 2001, n. 448 e all'articolo 3- bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203.

⁹ In questo senso, P. Sandulli, *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, ora in M. Basilavecchia - G. Tabet (a cura di), *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Bologna, 2009, 135, che parla di una giurisdizione tributaria nata per “*gemmazione spontanea*”.

¹⁰ Con la legge 14 luglio 1864, n. 1830 sull'imposta di ricchezza mobile.

¹¹ Ci riferiamo al r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516.

¹² Va, tuttavia, sin d'ora specificato che il compito delle Commissioni mandamentali non era tanto quello di controllare la legittimità dell'operato dell'agente finanziario – deputato quest'ultimo all'accertamento del reddito da tassare –, quanto quello di integrare il lavoro svolto mediante l'autonomo reperimento della materia imponibile. In merito, O. Quarta, *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, II, Milano, 1903, 377, nonché, più di recente, F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 19.

¹³ In particolare, parlano in termini di “diritti soggettivi” E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma* (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974), Padova, 1975, 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706. Per un inquadramento delle situazioni protette nel giudizio tributario in termini di “interessi legittimi”, cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, 141; C. Glendi, *L'oggetto del*

subito ed in via definitiva. Si è, infatti, assistito, nella nostra materia, ad un vero e proprio crescendo di tutela. Mentre il sistema del contenzioso degli Stati pre-unitari non troppo proteggeva dallo strapotere di un'amministrazione tentacolare, la legge 20 marzo 1865 all. E assicurava – almeno sulla carta – al cittadino una tutela propriamente giurisdizionale. Poi, la difficile interpretazione del combinato disposto degli articoli 6 e 12 della legge citata¹⁴ non ostava alla concessione, con la l. 3719/1867, ai contribuenti della facoltà di ricorrere all'autorità giudiziaria contro le decisioni della Commissione centrale¹⁵. Finanche la riforma del 1936, pur riconducendo, almeno in parte, il contenzioso tributario nell'alveo di quello amministrativo, recepiva regole fondamentali del processo civile, rafforzando così le garanzie di difesa. Il resto lo facevano le coordinate di cui alla Carta del 1948, stella polare delle riforme successive.

La stessa interazione, per molti aspetti problematica, tra gli organi di giustizia tributaria e i giudici ordinari è tutto fuorché recente. Sin dalla legislazione del Regno di Sardegna anteriore al 1822¹⁶, si distingueva tra controversie deferite¹⁷ agli intendenti, funzionari amministrativi locali, e liti di competenza, almeno in appello o in caso di avocazione, della Camera dei Conti, tribunale dotato di giurisdizione propria. Un doppio binario di tutela veniva mantenuto dalla legislazione sarda successiva, che attribuiva all'autorità giudiziaria le controversie sulle imposte indirette e agli organi amministrativi quelle in

processo tributario, Padova, 1984, 27 e 63. Sul concetto di interesse legittimo, si vedano M. S. Giannini, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, 522 e F. Benvenuti, *Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1987, *passim*, oltre ai lavori di F. G. Scoca, *Il silenzio della Pubblica amministrazione*, Milano, 1971, 114 e ss., Id., *Sulle implicazioni del carattere sostanziale dell'interesse legittimo*, in *Scritti in onore di M. S. Giannini*, Milano, 1988, 667 e ss.; Id., *Interesse legittimo e diritto soggettivo nel riparto delle giurisdizioni*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, *passim*, Id., *Contributo sulla figura dell'interesse legittimo*, Milano, 1990, 2 e ss., Id., *Autorità e consenso*, in *Dir. amm.*, 2002, 431 e ss. Per le più recenti evoluzioni del concetto di interesse legittimo, anche nei suoi rapporti con il diritto soggettivo, v. M. Occhiena, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, 2003, 20, per il quale, anche in considerazione dei nuovi istituti di partecipazione al procedimento amministrativo, l'assetto tradizionale delle situazioni soggettive necessita di un ripensamento; C. Varrone, *Stato sociale e giurisdizione sui "diritti" del giudice amministrativo*, Napoli, 2001, che ritiene che ogni diritto è comunque subordinato all'interesse pubblico; G. Oppo, *Novità e interrogativi in tema di tutela degli interessi legittimi*, in *Riv. dir. civ.*, 2000, 391, che sostiene la cedevolezza degli stessi diritti soggettivi ad altri diritti od interessi; A. Falzea, *Gli interessi legittimi e le situazioni giuridiche soggettive*, *ivi*, 679, che avalla la riconduzione degli interessi legittimi ai diritti soggettivi.

¹⁴ V. *infra* per una trattazione più diffusa.

¹⁵ Si veda, nello stesso senso, anche la legge 26 gennaio 1865, n. 2136 sull'imposta sui fabbricati, che consentiva un simile ricorso all'autorità giudiziaria, finanche per le questioni cd. di semplice estimazione. In merito, I. Ferretti, voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, in *Dig. it.*, XXIII, Torino, 1916, 925.

¹⁶ Si rinvia, sin d'ora, a L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo pubblicato con autorizzazione del governo*, Torino, 1840, I, 133.

¹⁷ O, più precisamente, delegate: si riteneva, infatti, che la giurisdizione fosse affidata alla Camera dei Conti e che le controversie sottoposte agli Intendenti potessero essere, per lo più, avocate alla stessa d'ufficio o su istanza delle parti.

tema di imposte dirette¹⁸. Con l'istituzione delle Commissioni, e precisamente con la l. 3719/1867, non tramontava il principio anzidetto, ammettendosi il ricorso al giudice ordinario sulle questioni diverse da quelle di semplice estimazione dei redditi. Persino ai tempi dell'unificazione delle controversie fiscali sotto l'egida del giudice ordinario¹⁹, il mantenimento in vita delle Commissioni tributarie poneva delicati problemi di coordinamento tra i due ordini di tutela²⁰.

Neppure i caratteri di generalità ed esclusività che tendono ad attribuirsi all'attuale giurisdizione tributaria costituiscono un *unicum* nell'orizzonte storico. Sulla generalità è, in fondo, precursore il r.d.l. del 1936, che aveva incluso nella cognizione delle Commissioni non solo le imposte dirette²¹, ma anche la maggior parte di quelle indirette sui trasferimenti²²; sull'esclusività, il risalente R. Editto 29 ottobre 1847 aveva spogliato i tribunali di prefettura, gli allora giudici ordinari, di ogni competenza, deferendo anche le liti sulle imposte indirette ai Consigli di Intendenza²³.

In un contesto storico siffatto, non è imputabile al caso che solo da un quarantennio possa parlarsi di "giurisdizione" in senso proprio e tecnico. E', piuttosto, vero che, non essendovi giurisdizione senza tutela delle situazioni soggettive, nè tutela delle situazioni soggettive senza giurisdizione, era la mancanza di strumenti processuali effettivi che ostava alla definizione in senso giurisdizionale degli organi di giustizia tributaria²⁴. Appaiono – giurisdizione e situazioni soggettive – i monomi di una formula tanto irriducibile che né il primo ha vita senza il secondo, né il secondo senza il

¹⁸ Sul tema, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, Milano, s.d., 386.

¹⁹ Con la nota legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E.

²⁰ Si veda anche, in relazione ai detti problemi di coordinamento, l'interpretazione del successivo r. d. l. 1639/1936, cit. (artt. 22 c. 4 e 29 c. 3), che, nonostante attribuisse un carattere sostanzialmente generale alla "giurisdizione" delle Commissioni, faceva comunque salva l'esperibilità dell'azione dinanzi al giudice ordinario. In argomento, A. Berliri, *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I, 893 e G. A. Micheli, *In tema di rapporto tra il processo avanti le commissioni tributarie e il processo avanti l'autorità giudiziaria ordinaria, rispetto alle imposte indirette*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, 158.

²¹ Si veda, in merito, l'art. 26 r.d.l. 1639/1936.

²² In particolare, le imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie (v. art. 28 r.d.l. 1639/1936).

²³ Non va, poi, dimenticato, sull'anzidetto carattere di esclusività, che la già citata legge del 1865 all. E avrebbe attribuito al giudice ordinario l'etichetta – se pur solo formale – di unico giudice in tema di "diritti civili e politici" e, quindi, anche in materia fiscale.

²⁴ E', del resto, come si vedrà nel corso dell'analisi, lo stesso art. 111 Cost. a sottolineare che "la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge" (in argomento, di recente, P. Sandulli, *Il diritto alla tutela giurisdizionale alla luce della Dichiarazione Universale dei diritti dell'uomo del 10 dicembre 1948*, in *Riv. dir. proc.*, 2009, 385). Sul sostrato storico sotteso all'impostazione adottata, M. Ascheri, *Formalismi di giuristi e formalismi di storici: una proposta di lavoro?*, in *Le carte e la storia*, 2001, 7 e, su quello filosofico, M. Del Pozzo, *La comprensione del realismo giuridico nel pensiero canonistico di J. Hervada*, in *Jus Ecclesiae*, 2005, 611.

primo²⁵. Nulla o nessuno, meglio della storia, può dimostrare che dal graduale distacco degli organi di giustizia dall'amministrazione attiva è disceso un rafforzamento delle garanzie dei privati e, con questo, dei connotati giurisdizionali degli organi di giustizia tributaria. Circa due secoli sono trascorsi dal contenzioso fiscale interno a quello amministrativo dell'Italia pre-unitaria all'attuale processo tributario innanzi a giudici speciali. E dalla storia di quei due secoli è bene iniziare, per comprendere non solo che cosa è *stato* e che cosa è, del binomio giurisdizione-situazioni soggettive, ma anche e soprattutto che cosa *dovrebbe esserne*²⁶.

2. Gli albori del contenzioso tributario e il sistema anteriore alla legge 20 Marzo 1865, n. 2248 Allegato E. Il modello della Francia postrivoluzionaria.

Anteriormente alla legge n. 2248/1865 All. E, di una giurisdizione tributaria in senso stretto mancavano i presupposti. Le controversie fiscali erano, per lo più, devolute agli organi del contenzioso amministrativo²⁷.

Fu dall'ordinamento francese che si ereditò siffatta immanenza del contenzioso tributario a quello amministrativo, che avrebbe caratterizzato la storia della nostra penisola dagli inizi del secolo XIX²⁸ al movimento di unificazione politica. Dal diritto costituzionale belga²⁹, invece, si mutuò, in sede di elaborazione della riforma del 1865, l'opposta tendenza all'unificazione del contenzioso fiscale attorno ai giudici ordinari³⁰.

²⁵ Sul nesso tra giurisdizione e situazioni protette, di recente, anche R. Martino, in R. Martino (a cura di), *La giurisdizione nell'esperienza giurisprudenziale contemporanea*, Milano, 2008, 7. Ci sia altresì consentito rinviare ad A. Giordano, *Giurisdizione tributaria e atti impugnabili. La Cassazione ridisegna i confini*, in *Giur. it.*, 2009, 2057.

²⁶ Sottolineano l'importanza, nella nostra materia, dell'analisi storica F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 2; P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1988, 473; C. Glendi, *Verso l'unità della giurisdizione tributaria*, in *L'evoluzione del diritto tributario italiano*, Padova, 2000, 608; Id., voce *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VIII, 2001, 1. Rilevante è, in particolare, l'opinione di F. Tesauro, *op. ult. cit.*, 2, che correttamente afferma che "*l'assetto attuale degli istituti di giustizia tributaria, e i dibattiti che ne contrassegnano il concreto operare, sono, l'uno e gli altri, il prodotto storico d'uno svolgimento secolare, nelle cui linee evolutive la riforma recente si è inserita senza interrompere la continuità, ma soltanto come tentativo di semplificazione e di razionalizzazione d'una realtà imm modificata nei suoi tratti essenziali*".

²⁷ Così, M. Pescatore, *Procedura civile e criminale*, I, Torino, 1864, 296.

²⁸ Consideriamo, quale punto di inizio, il r.d. 9 maggio 1805, che ha introdotto il contenzioso amministrativo nella nostra penisola, ed il terzo Statuto costituzionale 5 giugno 1805.

²⁹ E, in particolare, dalla Costituzione del 7 febbraio 1831.

³⁰ Sulle due contrapposte tendenze, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 305. Si riferisce alle due differenti tecniche di tutela dei "diritti pubblici subiettivi" anche L. Mortara, *Commentario*, cit., I, nn. 37-38.

In Francia, è al principio della separazione dei poteri, eretto da Montesquieu ad elemento cardine di un ordinamento libero³¹, che deve imputarsi il ritorno in auge del contenzioso amministrativo all'indomani dell'estate del 1789³². Di ritorno, e non propriamente di inizio, deve parlarsi, ove si consideri che, già ai tempi dell'*Ancien Régime*, il sovrano francese, diffidente nei confronti dei giudici ordinari, aveva dato vita ad un complesso di organi speciali volti a dirimere le controversie che riguardassero il potere esecutivo³³.

Emblematica, in questo senso, è stata la legge di organizzazione giudiziaria del 16-24 agosto 1790 che, nel separare nettamente le funzioni giudiziarie da quelle amministrative, statuiva che i giudici non avrebbero potuto turbare in alcun modo le operazioni dei corpi amministrativi né citare innanzi a sé gli amministratori per motivi attinenti all'esercizio delle loro funzioni³⁴. La presenza di un atto amministrativo³⁵ avrebbe, insomma, inibito ogni attività dei giudici ordinari: la mancata 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, nonché tradotta in termini operativi, dal provvedimento del 6 settembre dello stesso anno. Fu,

³¹ Montesquieu, *De l'esprit des lois, livre XI, chapitre VI, De la Constitution d'Angleterre*, Ginevra, 1748. Si vedano anche J. Locke, *Two treatises on government*, London, 1690 e, per le origini della teoria, M. T. Cicerone, *De Re publica*, I, 45 e T. d'Aquino, *Summa Theologiae*, I II, q. XCV, a. 1.

³² In argomento, A. Batbie, *Traité théorique et pratique de droit public et administratif*, Paris, 1861; R. Dareste, *La justice administrative en France*, Paris, 1862; A. Gauthier, *Précis des matières administratives dans leurs rapports avec les matières civiles et judiciaires*, Paris, 1879; E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Paris, 1894.

³³ Già con il noto editto di *Saint-Germain* (1641), del resto, il re Luigi XIII aveva vietato ai giudici ordinari di conoscere di qualsiasi affare potesse concernere lo Stato, la sua amministrazione o il suo governo (*"nous avons déclaré que notre dit Parlement de Paris et toutes les autres Cours n'ont été établies que pour rendre la justice à nos sujets (...)"*). Sul tema, A. M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, II, Napoli, 1989, 1137 e M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1976, 45. Più in generale, sul sistema giustizia ai tempi dell'*Ancien Régime*, v. il notevole studio di P. Alvazzi del Frate, *Il giudice naturale. Dottrina e prassi in Francia dall'Ancien Régime alla Restaurazione*, Roma, 1999.

³⁴ Così l'art. 13, tit. II, l. 16-24 août 1790, *« les juges ne pourront à peine de forfaiture troubler, de quelque manière que ce soit les opérations des corps administratifs, ni citer devant eux les administrations pour raison des leurs fonctions »*. In argomento, E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, cit., I, 150. Si vedano anche le riflessioni di L. Mortara, *Commentario*, cit., I, n. 38.

³⁵ Sul concetto, affatto 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 p.a. per il perseguimento di uno scopo pubblico, v. Dalloz, *Répertoire de droit public et administratif (Compétence administrative)*, Paris, 1964. Come rileva A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 103, diversamente dall'antico regime, non sarebbe bastata, per spogliare il giudice ordinario della *potestas iudicandi*, la mera presenza di un *interesse amministrativo o fiscale*. E', tuttavia, vero che, in argomento, non mancano le opinioni divergenti: si pensi, ad es., al criterio d'ordine generale fornito da R. Dareste, *La justice administrative*, cit., 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.

tuttavia, più travagliata della prima la gestazione di questa seconda legge, che venne partorita all'esito di un vivace dibattito tra chi si scagliava per la giurisdizione unica dei tribunali ordinari, chi sosteneva l'istituzione di una giurisdizione speciale amministrativa e chi più cautamente proponeva il deferimento del contenzioso alla stessa amministrazione attiva³⁶. A prevalere fu – come sovente accade – la soluzione più moderata, ma anche più debole, della promozione a giudici dei Direttori di distretto e dipartimento, i corpi dell'amministrazione attiva locale³⁷. Un'applicazione troppo rigida del principio di separazione dei poteri³⁸ aveva paradossalmente portato alla sua inosservanza³⁹. Al posto di distinguere – come si sarebbe dovuto – il potere esecutivo da quello giudiziario, si è finito per ricongiungerli nelle mani di un organo solo⁴⁰.

Pur essendo il contenzioso fiscale un tutt'uno con quello amministrativo, non mancava – il primo – di caratteristiche proprie. Tanto fu sbilanciata a favore dell'esecutivo la decisione di accorpate, fino a confonderle, funzione giudiziaria ed amministrativa, quanto equilibrata la soluzione che volle adottarsi nello specifico della materia tributaria. Una volta devolute ai Direttori le controversie sui *tributi diretti*, si stabilì, giusta una sorta di compromesso, che quelle in tema di *tributi indiretti* sarebbero rimaste nell'orbita dei tribunali ordinari⁴¹.

Quali fossero le motivazioni di un riparto di competenze siffatto non è agevole dirlo. Pare, tuttavia, troppo semplice liquidare il problema imputando la decisione assunta ad una sorta di accidente storico⁴². Non tanto, o per lo meno non solo, si trattò di una

³⁶ Si confronti, in merito, R. Daresté, *La justice administrative*, cit., 163.

³⁷ Si deferirono, in particolare, ai Direttori le controversie in tema di opere pubbliche, di espropriazione – ad eccezione della valutazione dell'indennità, che spettava ai giudici di pace –, nonché di tributi diretti. Con i provvedimenti successivi, vennero ricomprese, tra le materie di competenza dei Direttori, anche il reclutamento militare, le elezioni municipali, dipartimentali e giudiziarie, in una con le questioni derivanti dalle vendite dei beni nazionali e dalle divisioni dei beni comunali.

³⁸ Sulla base dell'assioma, solo presunto tale, per cui "*juger l'administration c'est aussi administrer*".

³⁹ Evidenzia le contraddizioni della filosofia rivoluzionaria e della sua messa in pratica da parte degli uomini di potere V. Frosini, *Teoria e pratica dei diritti umani*, Napoli, 1988, 60, che sostiene che i diritti dei privati, pur facendo parte della legislazione, fossero "*come una maschera posta su un teschio*". Sui tempi diacronici dei diritti umani, sovente proclamati a parole ma disconosciuti nei fatti, si confrontino gli interessanti rilievi di C. Cardia, *Genesi dei diritti umani*, Torino, 2003, 47.

⁴⁰ Quanto il sistema si risolvesse in una sacca di immunità per l'amministrazione lo dimostra anche la legge 7-14 novembre 1790, che dispose che non si sarebbe potuto citare in giudizio alcun amministratore senza il previo *placet* dell'autorità gerarchicamente superiore e spogliò i tribunali, per investire il sovrano, della cognizione dei ricorsi per incompetenza delle pubbliche autorità. In merito, M. Battaglini, voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, 619 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 97. Si confronti, a completamento del quadro, anche la l. 17 luglio-8 agosto 1790, che dispose che nessun credito contro il Tesoro sarebbe stato ammesso se non fosse intervenuto un previo decreto dell'Assemblea nazionale sanzionato dal Re.

⁴¹ Similmente, si dispose che agli stessi tribunali ordinari sarebbe spettata la competenza esclusiva in materia penale.

⁴² Parla di "*accident de l'Histoire*" P. Bern, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, 1972, 65.

transazione politica tra forze contrapposte: la *ratio* della distinzione tra ordini di tutela deve, piuttosto, rintracciarsi nella natura delle imposte e nelle loro modalità di accertamento e riscossione. Vero è che, infatti, si riteneva⁴³ che le imposte dirette, diversamente dalle altre, postulassero, in ogni caso, un'attività di accertamento e riscossione ad opera del fisco ed implicassero pertanto l'applicazione, e la previa interpretazione, di atti amministrativi⁴⁴. Era, dunque, il principio di separazione dei poteri, come recepito dalla legislazione postrivoluzionaria, che inibiva al giudice ordinario di conoscere di atti con i quali tipicamente, nella *subiecta materia*, si espletava la funzione impositiva. Via libera v'era solo in merito alle imposte indirette: derivando le stesse dall'“*applicazione di tasse prestabilite a fatti ed atti determinati dalle leggi*”⁴⁵, un giudice che di queste ultime era ‘bocca’ poteva anche godere di un po’ di voce in capitolo⁴⁶.

⁴³ Cosa che oggi contrasterebbe con il rilievo per cui il sistema di realizzazione del credito tributario, nella sua recente conformazione, si fonda sull'adempimento spontaneo del contribuente: un atto amministrativo quale il ruolo d'imposta si atteggia, pertanto, a modalità solo eventuale e patologica di riscossione del tributo.

⁴⁴ In questo senso, E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, cit., I, 691.

⁴⁵ Questa è l'impostazione di A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 103, che implicitamente si riporta alla tesi di E. Laferrière, *Traité de la juridiction administrative*, cit., I, 691. Una simile lettura del problema si rinviene, per il diritto nostrano, nella Relazione Rattazzi del 5 maggio 1854, ove il Ministro si spingeva ancora oltre, motivando il radicamento delle imposte indirette presso il giudice ordinario in virtù del fatto che le stesse implicavano l'interpretazione di atti privati secondo le norme del diritto civile. Sulla detta Relazione si vedano, oltre ai testi *infra* indicati, i rilievi di F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 400, testo e nt. 2.

⁴⁶ Va anche considerato che il calcolo del *quantum debeatur*, risultando ben più complesso in materia di imposte dirette che non di indirette, implicava conoscenze tecnico-specialistiche di cui il giudice medio era normalmente sprovvisto e che non v'era tributo che producesse tanto gettito quanto quello discendente dalle imposte dirette.

3. *Segue. Il contenzioso francese all'indomani della Costituzione dell'VIII anno.*

Pressoché immutato rimase il sistema francese del contenzioso amministrativo e fiscale fino a quello che si sarebbe ricordato come il colpo di stato del 18 brumaio⁴⁷. Fu, infatti, il Bonaparte a dare impulso ad un rinnovamento dell'assetto che non solo garantisse gli amministratori ma tutelasse altresì gli amministrati⁴⁸. La più rilevante cesura con il passato discese dalla creazione, con la Costituzione dell'anno VIII e le leggi successive, di un'amministrazione contenziosa, distinta, per organi e componenti, da quella attiva⁴⁹. L'indipendenza di massima della giurisdizione dall'amministrazione e la collegialità degli organi giudicanti⁵⁰ furono assunte – almeno nelle intenzioni dei riformatori – a fondamento del nuovo sistema.

Vennero istituiti, nei singoli dipartimenti, i Consigli di Prefettura, dotati di una competenza in primo grado su materie tassativamente determinate⁵¹. Al vertice volle collocarsi il Consiglio di Stato, che non solo era competente a conoscere della regolarità degli atti dei ministri e, quale giudice d'appello, delle liti definite in primo grado dai consigli di Prefettura, ma anche a dirimere i conflitti di attribuzione tra organi del contenzioso e giudici ordinari. Si completò il quadro con l'istituzione di una Corte dei Conti, preposta a giudicare sulla contabilità di Stato e dotata di membri inamovibili⁵².

Pur mutando la cornice d'insieme, non mutarono i criteri e il concreto atteggiarsi del riparto che, in materia fiscale, era stato introdotto in precedenza. Circa le liti sui tributi diretti, i Direttori del periodo rivoluzionario lasciarono il campo ai Consigli di prefettura; rimasero, invece, nell'orbita dei giudici ordinari le controversie inerenti ai

⁴⁷ Ci riferiamo, com'è noto, agli eventi del 9 novembre 1799, allorché il Bonaparte fece irruzione nel castello di *Saint-Cloud*, esautorò il Direttorio in carica e istituì un governo provvisorio retto da tre Consoli, nel quale egli assunse la carica di Primo Console.

⁴⁸ Cfr. A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 102 e, più di recente, v. la sintesi di M. Stipo, *Le origini del riparto di giurisdizione verso la p.a. e la doppia tutela*, Roma, 1979, 8.

⁴⁹ R. Dareste, *La justice administrative*, cit., 174.

⁵⁰ Sulla necessità di un'amministrazione contenziosa collegiale, distinta da un'amministrazione attiva individuale, si veda l'interessante Relazione di Pierre-Louis Roederer, membro del Consiglio di Stato, sulla legge istitutiva dei Consigli di Prefettura, citata da R. Dareste, *op. ult. cit.*, 173 e da E. Laferrère, *op. ult. cit.*, 183. Particolarmente significativa appare l'affermazione del Roederer per cui “*administrer doit être d'un seul homme, et juger de plusieurs*”. In argomento, si vedano altresì i rilievi di M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia o l'amministrazione e la giustizia secondo la legge 20 marzo 1865*, Torino, 1865, 60.

⁵¹ In particolare, lavori pubblici, beni del demanio nazionale, viabilità e – come si vedrà *infra* nel testo – tributi diretti.

⁵² Si veda la legge 16 settembre 1807.

tributi indiretti⁵³. Sebbene risulti marginale e a guisa d'eccezione la competenza dell'autorità giudiziaria in tema d'imposte⁵⁴, la razionalizzazione della procedura e il perfezionamento delle tecniche di tutela che la Costituzione dell'VIII anno portò con sé avvicinarono la funzione dei Consigli di prefettura a quella di una giurisdizione speciale. Dall'assetto generale, insomma, più che dai disposti di settore, discese un contenzioso fiscale più garantista di quello antecedente; all'affinamento delle garanzie seguì la genesi di poteri almeno para o proto-giurisdizionali, che andavano dall'annullamento dell'atto impositivo alla sua riforma e sostituzione con un giudicato assorbente che ne facesse le veci⁵⁵.

L'emancipazione – se pur ancora embrionale⁵⁶ – del contenzioso dalle maglie dell'amministrazione attiva, la garanzia di un giudizio collegiale articolato in due gradi, la vigenza di una procedura certa e pubblica, l'esistenza di un organo supremo risolutore dei conflitti, lo *status* di inamovibilità per i membri della Corte dei Conti dissodarono il terreno incolto della giustizia amministrativa e tributaria e diedero vita ad un modello longevo⁵⁷. Non stupisce, pertanto, che il principio per cui l'organo del contenzioso avrebbe dovuto rinviare le pregiudiziali in materia di stato o proprietà al giudice ordinario⁵⁸ si considerasse derogabile ove il giudizio incardinato fosse comunque idoneo a garantire i privati⁵⁹. Neppure sorprende che si attribuisse alle decisioni dei Consigli di Prefettura una forza esecutiva pari a quella dei tribunali

⁵³ A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 106.

⁵⁴ In questo senso, P. Bern, *La nature juridique*, cit., 65. Nello stesso ordine di idee, con riferimento, ai sistemi di contenzioso amministrativo anteriori all'unità nazionale, 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, 402 e, più di recente, C. Magnani, *Contributo alla dottrina generale del processo tributario*, Padova, 1965, 113.

⁵⁵ Così, L. Aucoc, *Conférences sur l'administration et le droit administratif*, Paris, I, 1869, par. 285; E. Laferrière, *Traité de la juridiction*, cit., 15; M. Hauriou, *Précis de droit administratif*, Paris, 1903, par. 558. Appare concorde la dottrina d'oltralpe nel suddividere il contenzioso amministrativo in a) contenzioso di piena giurisdizione, b) contenzioso di annullamento, c) contenzioso di interpretazione, d) contenzioso di repressione e nel sussumere il contenzioso sulla determinazione e riscossione delle imposte dirette e tasse assimilate nella categoria *sub a)* del contenzioso di piena giurisdizione, in fatto e in diritto, sulla legittimità e sull'opportunità e convenienza dell'atto impugnato.

⁵⁶ Si pensi solo che le decisioni del Consiglio di Stato erano, comunque, soggette al *placet* del capo dello Stato (in merito, si veda *infra*).

⁵⁷ Si pensi solo che l'attuale assetto della giustizia amministrativa francese presenta ancora i basilari connotati della costituzione dell'VIII anno: si atteggia, infatti, a sistema monistico con prevalenza del giudice amministrativo ed ha tuttora, al suo vertice, un *Conseil d'Etat*, preposto a giudicare in secondo grado sulle decisioni dei tribunali amministrativi. E' d'uopo, tuttavia, rilevare anche i difetti del sistema di cui alla costituzione napoleonica, tra i quali spiccano la facoltà dei Prefetti di presiedere i Consigli di Prefettura, la persistente connessione del Consiglio di Stato con l'apparato politico e la pressoché totale assenza di garanzie personali per i giudici (cfr., in merito, R. Dareste, *La justice administrative*, cit., 175 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 105).

⁵⁸ Sul tema, più diffusamente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 288. Si pensi, ad es., nella nostra materia, ad una questione sul mutamento delle parti che fosse emersa nell'ambito di una lite sull'imposta fondiaria.

⁵⁹ E' la tesi di E. Laferrière, *Traité de la juridiction*, I, cit., 449.

ordinari⁶⁰ e si ritenesse che anche il giudicato su una materia diversa da quelle spettanti all'organo del contenzioso adito facesse stato innanzi al giudice ordinario⁶¹.

Da una fungibilità siffatta degli ordini di tutela deve desumersi un'equipollenza di massima delle rispettive nature giuridiche. Se è giurisdizione quella del giudice ordinario, sarebbe parziale non considerare, come giurisdizione in potenza, il campo d'azione dei Consigli di Prefettura⁶².

Più cautela va usata, per ragioni uguali e contrarie alle precedenti, nel definire la natura del Consiglio di Stato: la dipendenza delle sentenze di quest'ultimo dal *placet* dell'esecutivo lo rende un organo prevalentemente amministrativo⁶³.

Poco importa la sede, insomma, e poco importano le tecniche di tutela adottate, per stabile che cosa sia e che cosa non sia giurisdizione: da vagliare, ai fini di una necessaria distinzione, è se la tutela vi sia, e se sia o meno effettiva⁶⁴. Non è giurisdizione quella che collimi *a priori* con un concetto astorico⁶⁵; è, piuttosto, il livello di tutela *a posteriori* tangibile che rende *giurisdizionale* il potere che lo eroga e fa del medesimo non lo strumento di copertura *di* privilegi atavici, ma di protezione *da* questi, per il raggiungimento di una giustizia possibile⁶⁶.

4. *Segue. Il modello belga e la 'giurisdizione' unificata.*

Agli antipodi del modello francese si collocava il sistema belga di giustizia amministrativa e tributaria.

Il ventennio di storia che, dal 1797⁶⁷, legò le sorti dei due Paesi, lungi dal favorire la convergenza osmotica dei rispettivi ordinamenti, ne provocò la radicale divergenza. Se, infatti, l'annessione delle province belghe alla Francia determinò l'introduzione, nelle

⁶⁰ Così, la giurisprudenza dei tempi, citata da E. Laferrière, *op. ult. cit.*, I, 191. Diversamente avveniva per le decisioni del Consiglio di Stato, che, per divenire esecutive, necessitavano di un previo decreto del capo dello Stato.

⁶¹ E. Laferrière, *op. ult. cit.*, I, 449, che si mostra di opinione contraria nel solo caso limite in cui l'invasione di potere sia stata di entità particolarmente rilevante. *Adde*: G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 292.

⁶² Vista soprattutto l'idoneità delle loro decisioni a fondare, di per sé sole, l'esecuzione forzata.

⁶³ Si dovette aspettare, per la maturazione di connotati realmente giurisdizionali, la legge 24 maggio 1872 (spec. art. 9): fu quest'ultima, infatti, a conferire alle pronunce del Consiglio di Stato l'efficacia di atti giurisdizionali immediatamente esecutivi. (in argomento, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 118).

⁶⁴ In quest'ordine di idee, tra i precursori, L. Mortara, *Commentario*, cit, I, n. 38.

⁶⁵ Sottolineano, del resto, la relatività del concetto di giurisdizione, in costante mutamento, N. Picardi, *La giurisdizione all'alba del terzo millennio*, Milano, 2007, 174 e R. Martino, *La giurisdizione nell'esperienza giurisprudenziale contemporanea*, cit., 3. Sulle basi filosofiche dell'impostazione adottata, O. De Bertolis, *Il diritto in San Tommaso d'Aquino. Un'indagine filosofica*, Torino, 2000.

⁶⁶ Sulla centralità del problema, P. Biavati, *Giurisdizione civile, territorio e ordinamento aperto*, Milano, 1997, 323.

⁶⁷ Anno, quest'ultimo, in cui venne firmato il Trattato di Campoformio (17 ottobre 1797), con cui si concluse la I campagna napoleonica d'Italia e che segnò l'inizio della dominazione francese in Belgio.

prime, del sistema del contenzioso amministrativo⁶⁸, la presenza di una radicata cultura della libertà non consentì il mantenimento delle istituzioni importate, ma contribuì, piuttosto, alla loro graduale ed ineluttabile erosione. Difficilmente, il popolo belga, che per l'autonomia del governo e la salvaguardia delle tradizioni aveva versato il sangue⁶⁹, avrebbe chinato il capo davanti allo straniero o si sarebbe piegato alle angherie dell'esecutivo francese⁷⁰.

Crebbe, poi, l'intolleranza per il contenzioso quando l'annessione del Belgio ai Paesi Bassi, al posto di migliorare, aggravò, ed in modo drastico, lo stato delle cose. Con il decreto 5 ottobre 1822, infatti, si conferì al sovrano il potere di conoscere, in ultima istanza, della legalità di ogni atto amministrativo e di pronunciarsi definitivamente sui conflitti di attribuzione sollevati dai governatori di provincia. In un giorno, insomma, si cancellarono più di vent'anni di storia: una ad una, le garanzie a tutela del popolo tornarono, giusta una sorta di avocazione, nelle mani dei reggenti.

Tanto si accesero gli amministrati che, nel 1830, scoppiò la Rivoluzione e, per sedarla, ci volle la proclamazione d'indipendenza delle province belghe e l'entrata in vigore della costituzione liberale del 1831⁷¹.

Su ogni articolo della Carta grava il peso del passato. I disposti per cui "le contestazioni che hanno per oggetto diritti civili sono di *esclusiva competenza dei tribunali*"⁷² e quelle che riguardano diritti politici sono anch'esse "di *competenza dei tribunali, salvo le eccezioni stabilite dalla legge*"⁷³ recano la memoria di tribunali paralizzati da conflitti pretestuosi, di immunità illiberali, dell'esercizio arbitrario di poteri

⁶⁸ Si veda, in merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 232.

⁶⁹ Si pensi, ad esempio, alla violenta ribellione del 1567 contro il Re Filippo II di Spagna, che aveva tentato di arginare il protestantesimo e di bloccare i commerci con i paesi stranieri, o alla rivolta generale del 1789-1790 contro Giuseppe II, che, volendo centralizzare l'amministrazione di tutti i domini asburgici, aveva minato l'autonomia dei Paesi Bassi austriaci. Si veda P. Geyl, *The revolt of the Netherlands, 1555-1609*, London, 1932, *passim*.

⁷⁰ In quest'ordine di idee, M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, Bruxelles, 1881, I, 200, nonché E. Laferrière, *Traité de la juridiction*, cit., I, 219, che citano il caso di un decreto del 1813 con il quale Napoleone annullò un verdetto assolutorio della Corte d'Assise di Bruxelles, disponendo che la Corte di cassazione avrebbe dovuto designare un'altra Corte d'assise per il rinnovamento del giudizio.

⁷¹ Ci riferiamo, com'è noto, alla Carta del 7 febbraio 1831.

⁷² "Les contestations qui ont pour objet les droits civils sont exclusivement de ressort des tribunaux". Così, l'articolo 92 della Costituzione belga.

⁷³ Così, l'articolo 93 della Costituzione belga, che, per esteso, recitava: "Les contestations qui ont pour objet les droits politiques sont exclusivement de ressort des tribunaux, sauf les exceptions établies par la loi". Altrettanto significativi appaiono, per la nostra analisi, gli articoli 94 ("nessun tribunale e nessuna giurisdizione contenziosa può essere istituita se non dalla legge"), 106 ("la Corte di cassazione pronuncia sui conflitti di attribuzione nel modo stabilito dalla legge"), 107 ("le corti e i tribunali non applicheranno i decreti e i regolamenti generali, provinciali e locali, se non in quanto saranno conformi alle leggi"), 137 ("nessuna autorizzazione preventiva è necessaria per intentare giudizio contro i pubblici funzionari a causa del loro comportamento amministrativo, salvo quanto è stabilito a proposito dei ministri").

intollerabili⁷⁴. E', infatti, all'inadeguatezza del contenzioso amministrativo e agli abusi dei governanti che deve imputarsi la rinuncia ad istituire degli organi *ad hoc*, più o meno giurisdizionali, e la scelta di devolvere l'intera materia del contenzioso ai giudici ordinari⁷⁵. Al sistema francese, monistico con prevalenza degli organi amministrativi⁷⁶, si era abbinata la copertura dei privilegi di pochi; ad un ordinamento imperniato sul giudice ordinario⁷⁷ si era, invece, associata la tutela, nella sua sede "naturale", dei diritti dei più, di libertà e proprietà⁷⁸.

Tra i principi enunciati e la loro attuazione vi fu, tuttavia, uno iato. L'ambiguità del dettato di legge, che si riferiva a concetti polisensibili quali "diritti civili" e "diritti politici"⁷⁹, non favorì l'uniformità degli orientamenti giurisprudenziali e presto condusse ad interpretazioni restrittive. Le contestazioni sui diritti civili vennero circoscritte alle liti attinenti ai "*diritti e agli interessi privati dei cittadini e delle persone giuridiche*"⁸⁰, ovvero a quelle in cui la pubblica amministrazione, nei suoi rapporti con i cittadini, avesse agito *iure privatorum*⁸¹. Per i diritti politici, poi, non si

⁷⁴ In questo senso, M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, cit., 204. Va altresì detto che, ad esercitare una certa influenza sui costituenti, furono anche le critiche, mosse dal Bavoux e dal Duca di Broglie, al sistema del contenzioso amministrativo francese (A. De Broglie, *De la jurisdiction administrative*, in *Écrits et discours*, Paris, 1863, I, 309 e N. Bavoux, *Traité des conflits ou des empiètements de l'autorité administrative sur l'autorité judiciaire*, Paris, 1828). Per il De Broglie, in particolare, di un atto d'imperio ci si poteva dolere solo a mezzo di una petizione al Sovrano, mentre, in ogni altro caso, doveva ritenersi competente il solo giudice ordinario.

⁷⁵ Va precisato che un'anticipazione, se pur per un lasso temporale assai breve, del sistema di cui alla costituzione del 1831 si ebbe con l'atto costituzionale 24 agosto 1815, che aveva previsto la competenza esclusiva dei tribunali su ogni lite che investisse "*la proprietà o i diritti che ne derivano, le obbligazioni o altri diritti civili*" e con il decreto 5 maggio 1816, che aveva spogliato le autorità amministrative del potere di sollevare i conflitti di attribuzione. Sui due provvedimenti, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 233.

⁷⁶ Dualistico, tuttavia, ove si consideri la materia penale o, come si è visto, quella tributaria.

⁷⁷ Sulla base del modello anglosassone di giustizia amministrativa, tipicamente monistico con prevalenza del giudice ordinario.

⁷⁸ Sulla filosofia liberale che aveva, evidentemente, ispirato i principi cardine del sistema *de quo*, B. Constant, *De la liberté des anciens comparée à celle des modernes*, 1818, *passim*, che individuava, come *liberté des modernes*, il godimento delle libertà civili e il dominio incontrastato della legge.

⁷⁹ Concetti che, peraltro, sarebbero stati trapiantati, in una con le molte incertezze interpretative, nella l. 20 marzo 1865, n. 2248 All. E (v. l'art. 2, per il quale "*sono devolute alla giurisdizione ordinaria tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico*").

⁸⁰ M. Giron, *Dictionnaire de droit administratif et de droit public*, Bruxelles, I, 1885, 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*, I, 1886, *passim*. Sull'analoga interpretazione restrittiva dei "diritti civili", con riferimento all'art. 2 della l. italiana del 1865, cfr. la Relazione e progetto Borgatti 9 maggio 1864, in Atti Parlamentari, Camera dei Deputati, Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, II ed., Documenti n. 9, 2462, che definisce diritti civili quelli relativi "*alla persona, alla proprietà e ai contratti*".

⁸¹ M. Giron, *Le droit public de la Belgique*, Bruxelles, 1884, 143, che specifica che, laddove la p.a. avesse agito nell'esercizio di un potere sovrano (si pensi, ad es., alla materia degli impieghi pubblici o della contabilità di Stato), si sarebbe potuto parlare esclusivamente di *diritti sociali o politici* e non di *diritti civili*. Per una nozione più ampia di diritti civili, si veda, tuttavia, E. Laferrrière, *Traité de la juridiction*, cit., I, 30.

adottò una nozione coincidente con la totalità delle situazioni soggettive di diritto pubblico⁸²: se ne esclusero, piuttosto, gli interessi e le ragioni che non potessero dar luogo all'esercizio di un'azione⁸³.

Inquadrando la materia tributaria nella cornice del costituzionalismo belga, potrebbe pensarsi che la giurisdizione unica di cui agli articoli 92 e 93 si estendesse anche ai tributi diretti ed indiretti, accorpando, in tal modo, questi ultimi avanti al solo giudice ordinario. Alle parole, tuttavia, non seguirono i fatti e quel riparto di competenze che aveva connotato la legislazione francese postrivoluzionaria finì per riproporsi anche in Belgio. Mentre le imposte indirette rimasero, come da dettato costituzionale, nell'orbita del giudice ordinario, quelle dirette vennero rimesse al giudizio, peraltro inappellabile⁸⁴, della Deputazione permanente della provincia, corpo amministrativo locale⁸⁵.

Come si giustificasse la gemmazione, dallo stelo della giurisdizione unica, di un'amministrazione-giudice in materia tributaria è questione non semplice. Ci si può appellare al principio della separazione dei poteri⁸⁶: il deferimento delle imposte dirette alla Deputazione, in quest'ottica, avrebbe preservato uno specchio d'immunità dell'esecutivo, funzionale ai calcoli e alle valutazioni di fatto che la materia in oggetto postulava. Può, poi, farsi leva sul criterio elaborato dalla giurisprudenza di allora, per la quale dai "diritti politici" si sarebbero dovuti espungere quelli amministrativi, per sottoporli ad un regime autonomo⁸⁷. Ancor più rilevante appare, per sciogliere il nodo,

⁸² In merito, J. B. Bivort, *Commentaire à la constitution de la Belgique*, Bruxelles, 1858, 92 e M. Vauthier, *Das Staatsrecht des Königreichs Belgien*, Freiburg, 1892, 67.

⁸³ Questa è la sintesi di G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 324, il quale rileva che "dacché per far valere un diritto avanti i tribunali è necessario avere la corrispondente azione anche in materia di diritti politici nel largo senso della parola, per il diritto belga la questione si risolve nel cercare quando un dato rapporto dia o non dia origine ad azione per quelli che ne appaiono in un modo o nell'altro interessati". Di diversa opinione sembra essere A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 238, che ritiene che la qualifica di diritti politici dovesse estendersi a tutti i "rapporti di diritto creati dalle disposizioni di diritto pubblico". Per il diritto nostrano, si veda la Relazione Vacca del 16 luglio 1864. *Atti Parlamentari*, Senato, Sessione 1863-64, I ed., Documenti n. 111 e 111 bis, con la quale – nell'arco dell'iter per l'elaborazione della legge 2248/1865 All. E – si propose di chiarire la dizione dell'art. 2, specificando che le controversie del g.o. sarebbero state quelle inerenti ad un "diritto privato civile o politico, suscettivo di azione giuridica". Ancora, sulla diffusa interpretazione restrittiva dei "diritti politici" ex art. 2 l. 2248/1865 All. E, v. i discorsi di Mazza, in *Discussione della Camera dei deputati*, Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 2876 e di Mancini in S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, a cura di Alatri, Torino, 1949, 341.

⁸⁴ Salvo la facoltà di ricorrere per Cassazione.

⁸⁵ A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 239.

⁸⁶ Sul rapporto tra potere giudiziario, esecutivo e legislativo in Belgio, si vedano A. Verhaegen, *Des lois inconstitutionnelles*, Bruxelles, 1850, *passim* e C. Faider, *Étude sur l'application des lois inconstitutionnelles*, Bruxelles, 1850, *passim*.

⁸⁷ Si veda, in merito, M. Giron, *Dictionnaire de droit administratif et de droit public*, Bruxelles, I, 1885, 208.

quella parte dell'articolo 93 che fa salve le eccezioni alla giurisdizione dei tribunali sui diritti politici⁸⁸. Siano o no – quelli dei cittadini nei rapporti col fisco – dei veri e propri diritti, e siano o no propriamente politici, gli è che quel “*sauf les exceptions*” ha dato impulso alla dispersione dei principi costituzionali nei rivoli di ben otto giurisdizioni speciali⁸⁹.

Se sono incerte le cause, è indubbiamente certo il risultato: dalla costituzione del '31 scaturì un sistema che, nella forma, rompeva con la tradizione francese ma, nella sostanza, vi interloquiva con fare conciliante.

Solo a distanza di un cinquantennio, con la legge 30 luglio 1880⁹⁰, si ritornò a quella semplificazione del quadro che aveva ispirato i costituenti: le imposte dirette transitarono dalla Deputazione alla Corte d'Appello⁹¹, fatta salva l'impugnativa in Cassazione per violazione delle forme o della legge. Ci si liberò dello spettro dell'amministrazione-giudice, per ripristinare la giurisdizione unificata⁹² di cui alla Carta fondamentale, con il doveroso ossequio alle garanzie delle parti⁹³.

Tra i meriti della legislazione belga, vi fu quello di distinguere tra amministrazione e giurisdizione, prediligendo, nei principi, una soluzione unificata – nel senso del giudice, della procedura, della tutela predisposta – al sistema ibrido di un contenzioso ambivalente, più o meno appannaggio dell'esecutivo⁹⁴. Tra i demeriti, rileva l'adozione delle formule, compromissorie ed ambigue, di “diritti civili e politici”, che furono complici della confusione ermeneutica che si è detta. Venne, almeno implicitamente, favorita l'interferenza, quasi da corto circuito, tra i principi del giudice unico e di

⁸⁸ A. Salandra, *op. ult. cit.*, 238.

⁸⁹ Si trattava delle giurisdizioni in materia elettorale, monetaria, di contabilità pubblica, di leva, di imposte dirette, di assistenza pubblica, di usi civici e di alcune controversie tra frazioni di comuni.

⁹⁰ In argomento, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 326 e A. Salandra, *op. ult. cit.*, 241.

⁹¹ Va specificato che il giudizio d'appello era sì preceduto, anche nel sistema di cui alla legge 30 luglio 1880, da un giudizio innanzi ai direttori delle imposte dirette, ma poteva estendersi anche alle questioni, tipicamente amministrative, di estimazione semplice.

⁹² Oltre alle imposte dirette, infatti, anche le materie elettorale e di leva vennero attratte nell'orbita del giudice ordinario.

⁹³ E' anche vero, però, che di lì ad un sessantennio sarebbe tramontato il sistema di giurisdizione unica: con la legge 23 dicembre 1946, fu, infatti, istituito un *Conseil d'Etat* sul modello francese. Cfr. M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, cit., 44 e M. Battaglini, voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, cit., 622.

⁹⁴ Quanto una scelta siffatta ebbe rilievo nella giustizia amministrativa e tributaria europea lo dimostrarono a) in Francia, il disegno di legge presentato il 14 giugno 1872 dalla Commissione di decentramento, che proponeva di devolvere ai giudici ordinari tutte le controversie di spettanza dei Consigli di Prefettura e, ancor prima, gli interventi del Duca di Broglie (A. De Broglie, *De la jurisdiction administrative*, cit., I, *passim*), b) in Italia, la legge 20 marzo 1865, n. 2248 All. E abolitrice del contenzioso amministrativo, c) in Grecia e in Romania, il sistema rispettivamente adottato nel 1834 e nel 1866, che attribuiva la giurisdizione in materia amministrativa ai tribunali ordinari. Per l'ordinamento romeno, M. P. Botey, *Le contentieux administratif dans la conception du législateur roumain*, in *Bulletin de la Société de législation comparée*, 1938, *passim*.

separazione dei poteri, entrambi figli della tradizione liberale; ciò che ne discese fu una sorta di sovrapposizione, nei fatti, del sistema francese a quello introdotto dalla Carta del Belgio.

Altrettanto negativa, tra le conseguenze dell'intrecciarsi dei principi, fu la divaricazione tra *materie* devolute da una parte e *poteri* conferiti e *situazioni tutelate* dall'altra. All'attribuzione dell'intera materia dei rapporti tra p.a. e cittadino non seguì la concessione di poteri giudiziari sufficientemente incisivi: oltre la disapplicazione dell'atto impugnato non poteva andarsi; annullamento e revoca erano quasi sacrileghi⁹⁵. Con le interpretazioni restrittive che prevalsero, poi, le situazioni soggettive diverse dai diritti rimasero, di fatto, sguarnite di tutela⁹⁶. Si diffuse, ingiustamente, la convinzione che fosse inconcepibile una giurisdizione al di fuori dell'orto del giudice ordinario. Anche qui, invece, deve rilevarsi, come già si è detto per il diritto francese, non sono le formule, ma è l'effettività della tutela giudiziale, a rendere *autorevole* una giurisdizione e *liberale* un sistema.

⁹⁵ Si veda E. Laferrière, *Traité de la jurisdiction*, cit., 93 e la sentenza della Corte di cassazione belga ivi citata, per la quale l'autorità giudiziaria, rilevata l'illegalità dell'atto impugnato, non poteva che « astenersi dal prestargli il suo consenso », ossia disapplicarlo. In argomento, si confronti anche M. Romieu, *La séparation des pouvoirs administratif et judiciaire en Belgique*, cit., I, 1886, 376 e M. Vauthier, *Das Staatsrecht des Königreichs Belgien*, in *Marquard Handbuch*, IV, I, Freiburg, 1892, 65. Va, tuttavia, aggiunto che era comunque possibile, per il giudice belga, stabilire se dalla condotta della p.a. fossero derivati danni, per i quali il cittadino potesse chiedere il risarcimento (M. Giron, *Droit administratif de la Belgique*, cit., 208, che rileva che non mancarono, nella giurisprudenza belga, delle vere e proprie condanne della p.a. al risarcimento danni – in merito, con riferimento agli sviluppi del *contentieux d'indemnité* di cui all'art. 7 § I l. 23/12/1946, nato dalla 'giurisdizione' sui danni che si è detta, M. Battaglini, voce *Contenzioso amministrativo (dir. comp.)*, cit., 622). Per un confronto con il diritto francese, si veda il già citato disegno di legge 14/6/1872, il cui articolo 12 recitava che “*se la contestazione riguardasse la legalità dell'atto dell'autorità amministrativa, i tribunali non potrebbero conoscere se non degli effetti di esso limitatamente alla contestazione in esame, senza avere il diritto di annullare o modificare le sue disposizioni*”. Nello stesso senso, v. l'articolo 4 della legge italiana n. 2248/1865 All. E, su cui *amplius* nei paragrafi successivi, che recita: “*quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'Autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto a giudizio (...)*”.

⁹⁶ Così, J. F. Tielemans, *Répertoire de l'Administration*, 1838, 355. Lo rileva anche M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, cit., 43, per il quale le idee liberali, ispiratrici del sistema belga, avrebbero potuto condurre, “*in un ambiente come quello dell'Europa continentale, in cui da una parte mancavano le tradizioni britanniche del common law e dall'altra l'amministrazione era fortemente e autonomamente organizzata*”, alla “*sottrazione dell'attività dell'amministrazione o almeno di una parte di essa ad un controllo penetrante*”.

5. *Segue. Il contenzioso nell'Italia preunitaria e la dialettica con il modello francese. Il regno delle Due Sicilie fra tradizione e avanguardia.*

E', come si è detto, innegabile che l'Italia del periodo anteriore all'unificazione politica abbia assunto, quale modello paradigmatico della giustizia tributaria, il diritto francese postrivoluzionario⁹⁷.

Invero, con il terzo Statuto costituzionale 5 giugno 1805 ed i decreti 9 maggio e 8 giugno dello stesso anno⁹⁸, si introdusse, nella nostra penisola, un sistema del contenzioso modellato su quello napoleonico⁹⁹ e lo si mantenne, nella sostanza, fino alla legge 2248/1865 All. E. Del resto, anche dopo la Restaurazione, la maggior parte degli Stati preunitari¹⁰⁰ volle adeguarsi all'assetto di cui alla Costituzione dell'VIII anno; quelli che, poi, si discostarono dal paradigma francese¹⁰¹ lo fecero sì nella forma, ma non disconobbero, nella sostanza, i principi informatori del sistema d'oltralpe¹⁰².

⁹⁷ Lo rileva, da ultimo, C. Glendi, voce *Contenzioso tributario*, cit., 1. Di opinione contraria era G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, II, Milano, 1958, 28, per il quale neppure esistevano, nell'Italia preunitaria, degli istituti di giustizia amministrativa: la difesa dei diritti degli amministrati era, piuttosto, affidata, per l'A., ai soli ricorsi alle autorità amministrative e al principe.

⁹⁸ In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 279. Si veda, più di recente, G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, in *Noviss. Dig. it.*, Torino, 1967, 615 e

⁹⁹ Si istituirono, infatti, dei Consigli di Prefettura dipartimentali, deputati a decidere su "1) le difficoltà che nascono fra i contribuenti per la esecuzione dei regolamenti censuarii; 2) le difficoltà che insorgessero fra l'amministrazione e gli appaltatori delle pubbliche opere in fatto di esecuzione dei loro contratti; 3) i ricorsi dei particolari che reclamassero contro i danni che loro venissero dagli appaltatori; 4) le domande e le controversie concernenti l'indennità dovuta ai particolari a motivo dei fondi occupati, o scavati per la costruzione delle strade, canali ed altre pubbliche opere; 5) le domande che sono presentate dai comuni, e dagli stabilimenti di pubblica beneficenza ed istruzione per essere autorizzati a stare in giudizio" (art. 9, decreto 8 giugno 1805). In appello, la cognizione, sulle materie indicate, spettava al Consiglio di Stato (art. 29 c. 4, terzo Statuto costituzionale) che deliberava su questioni riferite da una delle sue tre sezioni, il consiglio degli auditori. Alla competenza in appello si aggiungeva il potere del Consiglio di Stato di decidere su "tutte le collisioni di giurisdizione per causa di rivendicazione di affari che, inerendo agli interessi immediati del demanio dello Stato, o alle questioni di pubblica amministrazione, non sono della competenza dei tribunali ordinari" (art. 29 c. 2, terzo Statuto costituzionale) e di conoscere, previa trasmissione fatta per ordine del Re, "di ogni progetto di legge, qualunque siane l'oggetto" e "di tutti i progetti di amministrazione pubblica, spiegazioni o sviluppi, o interpretazioni di detti regolamenti" (art. 25, terzo Statuto costituzionale).

¹⁰⁰ Fu il caso del Ducato di Parma, del Regno delle Due Sicilie, del Regno di Sardegna e dello Stato pontificio.

¹⁰¹ Ci riferiamo, in particolare, al Lombardo-Veneto e al Ducato di Modena. Sul Granducato di Toscana, si vedano *infra* le divergenti opinioni della dottrina.

¹⁰² Si pensi solo allo stretto legame che avvinceva il sistema di giustizia tributaria e quello di giustizia amministrativa, che mai ebbero vita indipendente (M. Pescatore, *Procedura civile e criminale*, I, Torino, 1864, 296, nonché L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., II, 923) e al riparto di competenza, che era fondato – anche negli Stati che ripudiarono il modello francese – sulla distinzione tra imposte dirette ed indirette. Rilevanti appaiono altresì le considerazioni generali di M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, cit., 56, per il quale la Restaurazione eliminò la struttura del contenzioso, ma non "le esigenze e le ideologie di cui era il portato".

Vero è, del resto, che la teorica del contenzioso¹⁰³, sviluppatasi all'indomani del terzo Statuto costituzionale, inevitabilmente influenzò la produzione normativa degli Stati preunitari. Il principio per cui “*tutto ciò che altera o invalida (...) il tenore e gli effetti*” di un atto amministrativo “*non può formare materia dei giudizi*” dei tribunali ordinari¹⁰⁴ rappresentò il primo mattone dell'edificio di giustizia che, con la Restaurazione, si ebbe a costruire.

Del criterio suddetto, e del sotteso principio della separazione dei poteri, si ebbe una significativa attuazione nella giustizia tributaria del Regno delle due Sicilie.

Si pensi che, ancor prima dell'unificazione dei Regni di Napoli e Sicilia¹⁰⁵, v'era una forma embrionale di contenzioso¹⁰⁶: la Regia Camera della Sommaria a Napoli e il tribunale del Patrimonio Reale a Palermo si occupavano di tutte le cause che interessassero lo Stato, i comuni e gli altri corpi amministrativi¹⁰⁷. Era, in particolare, di una certa consistenza e di spiccato rilievo pubblicistico e fiscale l'attività della Regia Camera, in tutto assimilabile a quella di un supremo tribunale amministrativo. Delle tre *Aulae* che componevano il collegio, era alla seconda che spettavano, oltre alle cause sul gioco del lotto e i beni allodiali, quelli che investissero i tributi e le dogane¹⁰⁸.

¹⁰³ Ci riferiamo, in particolare, all'opera di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, Milano, 1814 e 1837, *passim*, ove l'A., interpretando l'articolo 29 del terzo Statuto costituzionale, sosteneva la necessità di una “*giudicatura amministrativa*” allorché si dovessero o potessero rimuovere gli effetti di un atto amministrativo.

¹⁰⁴ G. D. Romagnosi, *Giornale di giurisprudenza universale*, pubblicato in appendice ai *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., 220. Si vedano, delle sei “Regole” formulate dall'A. quali criteri atti a risolvere gli eventuali dubbi di competenza, la I), per la quale “*appartiene ai tribunali civili il giudicare di qualunque causa, nella quale si tratta di un oggetto di sua natura sottoposto alle leggi civili, benché il demanio pubblico, o altra autorità amministrativa, sia contraddittrice o interessata nella causa*” e la II), che recita “*quando, per decidere una causa, in cui si tratta di un oggetto sottoposto alle leggi civili, dovessero i tribunali portare la loro ispezione sopra un atto amministrativo, e in forza del motivo dell'ispezione ne dovesse venire una conseguenza capace di offendere o di alterare le cose disposte dall'amministrazione, la cognizione di quest'atto è interdetta ai tribunali civili, e deve essere rimessa all'autorità amministrativa, a cui spetta (...)*”.

¹⁰⁵ Che avvenne, com'è noto, nel 1816, allorché Ferdinando IV di Borbone unificò i domini al di qua del Faro e quelli al di là del Faro in una sola entità statale.

¹⁰⁶ Si veda, infatti, l'opinione di C. Ghisalberti, *Contributi alla storia delle amministrazioni preunitarie*, Milano, 1963, 68.

¹⁰⁷ In particolare, mentre la competenza della Regia Camera della Sommaria era circoscritta alle cause che riguardassero l'erario, quella del tribunale del Patrimonio Reale era estesa a tutte le controversie relative agli interessi di Stato, comuni ed altri corpi amministrativi. In argomento, di recente, M. Ascheri, *Tribunali, giuristi e istituzioni: dal Medioevo all'età moderna*, Bologna, 1995, 109.

¹⁰⁸ Si vedano, in merito, V. Giannone, *Storia civile del Regno di Napoli*, Napoli, 1723, III, 386 e V. Cuoco, *Saggio storico sulla rivoluzione napoletana del 1799*, Firenze, 1926, 64. Per completezza, va aggiunto che la prima *Aula* era competente su tutte le cause *in quibus fiscus actor sive reus fuerit vel de eius interesse agatur* in una con quelle di carattere feudale *inter fiscum ac baronem*, quelle sui funzionari regi, sugli *iura regalia*, sui dipendenti dello stesso tribunale e sulle università *pro creditoribus satisfacendis, pro annonae, pro catasto ac vectigalibus (...)*, *pro demanii jure obtinendo*; la terza *Aula*, invece, oltre ad una funzione sussidiaria rispetto alla prima, era precipuamente investita della revisione dei conti delle *universitates* – come meglio specificato da Besta, *Institutionum iuris publici neapolitani libri tres*, Napoli, 1793, I, 87. Cfr. lo studio di M. Ascheri, *Tribunali, giuristi e istituzioni*, cit., 110, che rileva la carenza, sotto il profilo della motivazione, delle sentenze della Regia

Va, poi, imputata alla legge 21 marzo 1817 e al decreto 7 maggio 1838 una più netta distinzione tra contenzioso amministrativo e giudiziario, che semplificò il panorama della giustizia agevolando l'individuazione del foro competente¹⁰⁹. Veniva attratto nell'orbita degli organi del contenzioso tutto ciò che potesse interessare, anche indirettamente, l'amministrazione pubblica¹¹⁰ ed, in particolare, i beni che non potessero costituire oggetto di proprietà privata, nonché le pubbliche istituzioni e le forme dirette a conservarne l'integrità e la destinazione¹¹¹. Oltre a mutarsi dal diritto francese il divieto del giudice ordinario di pronunciarsi su atti amministrativi, si poneva un accento su un criterio oggettivo di riparto, fondato sulla materia, e non sulla qualità, pubblica o privata, delle parti in causa¹¹².

Erano questi i principi su cui faceva leva la distinzione tra imposte dirette e indirette¹¹³, mutuata anch'essa dall'ordinamento francese postrivoluzionario ed eretta a chiave di volta della giustizia tributaria. Ancorché l'articolo 4 della legge 21 marzo 1817 genericamente includesse, nel novero degli "oggetti dell'amministrazione pubblica", le "contribuzioni pubbliche", si sollevò radicare¹¹⁴ presso il giudice ordinario la sola materia delle imposte indirette¹¹⁵. Non ad un lancio di astragali, né unicamente alla tradizione storica, va ascritta la soluzione adottata: anche in questo caso, similmente a quanto si è detto per il diritto francese, era l'immediata derivazione delle imposte

Camera, imputandola alla frequente violazione, da parte dei giudici, della segretezza del voto e all'importanza che assumeva, nel Regno di Napoli, la fase orale del processo.

¹⁰⁹ Cosa che, almeno fino al 1806, non risultava così immediata, ove si pensi che – stando alle fonti (G. Arcieri, *Storia del diritto per servire d'introduzione allo studio delle leggi civili e del diritto amministrativo. Con la successione di giureconsulti e interpreti del diritto romano, seguita da un commentario delle leggi Regie, Pontificali e Decemvirati*, Napoli, 1853, 280) – vi fu anche chi dovette aspettare sessantasette anni per conoscere quale fosse il tribunale competente.

¹¹⁰ Così, l'articolo 3 della l. 21 marzo 1817.

¹¹¹ In questo senso, l'articolo 4 della l. 21 marzo 1817, che in particolare ascriveva all'ambito degli oggetti dell'amministrazione pubblica "*le strade, le acque e tutte le altre proprietà che appartengono (rectius: appartenevano) al demanio pubblico; i beni dello Stato, dei comuni e degli stabilimenti pubblici, e per una assimilazione anche i beni della real casa, i siti reali e i beni riservati alla disposizione del re; le opere e i lavori pubblici; le contribuzioni pubbliche; tutti gli oggetti dell'amministrazione militare; le leggi sulla navigazione relativamente alla legittimità delle prede marittime; la contabilità dello Stato, dei comuni e degli stabilimenti pubblici; l'esame e il giudizio delle questioni riguardanti il godimento e l'esercizio dei diritti civili nei comuni; la facoltà di autorizzare lo Stato, la real casa, i siti reali e i beni riservati alla disposizione del re, la direzione dei beni donati reintegrati dallo Stato, i comuni e gli stabilimenti pubblici, a promuovere azioni in giudizio, e quella di conciliare le amministrazioni suddette coi privati(...)*".

¹¹² Così, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 342, che rileva come l'amministrazione che avesse agito nelle vesti di una persona privata potesse essere convenuta avanti al giudice ordinario.

¹¹³ Le imposte dirette si dividevano, in un primo tempo, in fondiari, personali e industriali; con la legge 8 agosto 1806, vennero sostituite dalla sola imposta fondiaria. Nel novero delle imposte indirette rientravano, invece, le dogane, i dazi di consumo, le privative, le imposte di registro e di bollo, la lotteria ordinaria e straordinaria, le poste, i procacci ed altre minori.

¹¹⁴ E ciò giusta la legge 24 febbraio 1809.

¹¹⁵ Considerava ingiustificata l'esclusione delle imposte indirette dalla materia del contenzioso G. Rocco, *Corso di diritto amministrativo*, lezione XLL, Napoli, 1850, *passim*.

indirette dalla legge a spostare il baricentro dall'organo del contenzioso al giudice ordinario¹¹⁶. Solo così può incasellarsi il criterio particolare in oggetto in quello generale che permea la legge del 1817: l'incompatibilità, quasi ontologica, tra giudice ordinario ed atto amministrativo dava al primo licenza di parola solo allorché si fosse contestata una violazione di legge.

Ove, tuttavia, si guardi all'esecuzione forzata, deve constatarsi un affatto deprecabile sbilanciamento a favore del giudice ordinario¹¹⁷. Vero è che, infatti, l'esecuzione dei giudicati, anche amministrativi, nei confronti della pubblica amministrazione era interamente affidata all'autorità giudiziaria. E, se di regola si dovevano attendere tre mesi prima di agire *in executivis* mediante la vendita di mobili o espropriazione di immobili, nella specifica materia degli indebiti tributari, neppure era concesso, all'erario, siffatto beneficio di sospensione¹¹⁸. Quanto fosse evoluta la tutela del privato è, poi, dimostrato dall'ulteriore facoltà che gli spettava di agire contro la cassa delle percezioni pubbliche, onde vedere soddisfatti i di lui crediti d'imposta¹¹⁹.

Se è vero che gli organi del contenzioso¹²⁰ erano ancora vicini, e – per materie di minore entità – finanche coincidenti, con quelli dell'amministrazione attiva, va rimarcata la razionalità e l'efficienza del sistema di giustizia del Regno delle Due Sicilie, all'avanguardia per chiarezza dei criteri di riparto e certezza della procedura impiegata¹²¹. La finezza degli strumenti di tutela fece dell'assetto giudiziale delle Due Sicilie un modello lungimirante, destinato a divenire, per molti aspetti, più duraturo del bronzo¹²².

¹¹⁶ In questi termini, C. Schupfer, *I precedenti storici del diritto amministrativo vigente in Italia*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo a cura di V. E. Orlando*, cit., 1148.

¹¹⁷ In merito, si confronti G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 343, nonché A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 292.

¹¹⁸ Purchè la somma ripetibile fosse stata pagata nel corso dell'anno precedente al giudicato e la domanda di esecuzione fosse stata presentata non oltre un mese dal giorno in cui il giudicato era divenuto esecutorio.

¹¹⁹ In particolare, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 343.

¹²⁰ I Consigli di Intendenza in primo grado e la Gran Corte dei Conti in appello, salvo per quanto atteneva alla *materia* delle contravvenzioni, per la quale erano competenti gli Eletti (contravvenzioni di polizia urbana) o i Sindaci (multe inferiori a 6 ducati per alcune speciali contravvenzioni, salvo – per le altre – la competenza degli Intendenti) in primo grado e i Consigli di Intendenza in appello. Va, poi, detto che una frazione di competenza spettava alla Corte dei Conti ed un'altra al Consiglio delle prede marittime. V. l'articolo 18 della l. 21 marzo 1817. In merito, si veda M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 78 e C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1149. Sui conflitti di attribuzione, che erano risolti dal re, intesa una Commissione speciale di quattro consultori formata in seno alle Consulte generali, ancora C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1150.

¹²¹ Si veda la legge 25 marzo 1817. Sui caratteri della procedura, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 293.

¹²² Come dimostra, ad esempio, la scienza giuridica tedesca successivamente elaborata.

6. *Segue. Il Ducato di Parma e lo Stato pontificio.*

In linea di continuità con il paradigma francese si posero altresì il Ducato di Parma e lo Stato Pontificio; furono, invece, più discontinue, rispetto alla tradizione, le soluzioni adottate dal Lombardo-Veneto e dal Ducato di Modena.

Particolarmente fedele allo schema d'oltralpe si mostrò il Ducato di Parma, che, fatta propria la lezione napoleonica, si dotò di un contenzioso che della stessa recepiva la struttura degli organi, i caratteri della procedura, i principi ispiratori.

Tra questi ultimi, la *séparation des pouvoirs* fu la colonna portante di un edificio che aveva, al vertice, dal 1800 un Consiglio di Prefettura¹²³ e dal 1814 un Consiglio di Stato¹²⁴. Componendosi il secondo, nella sua veste ordinaria, di tre sezioni, giudicava in una sulle liti che investissero l'amministrazione, in un'altra sulle controversie in materia contabile e in un'altra ancora sul contenzioso. A quest'ultima – la cosiddetta seconda sezione – erano devolute, tra le molte¹²⁵, e dal 1832¹²⁶, le controversie riguardanti le imposte dirette, ossia la prediale, la personale e il diritto di patente. Prima di allora, la competenza contenziosa spettava in primo grado al Consiglio delle contribuzioni dirette e in grado d'appello al Consiglio degli anziani per l'imposta personale o al Ministero delle Finanze. Risultava immutato, invece, sia prima sia dopo il 1832, il regime applicabile alle imposte indirette¹²⁷: la cognizione delle relative controversie residuava, giusta i criteri mutuati dal diritto francese, in capo al giudice ordinario.

La notevole elaborazione scientifica che il contenzioso parmense sottendeva¹²⁸ diede origine ad un riparto di competenza dai confini marcati, affine a quello impiegato nelle

¹²³ Che venne istituito con la legge 17 febbraio 1800 e continuò comunque, dopo il 1814 ad adempiere le sue funzioni negli affari contenziosi di amministrazione.

¹²⁴ Istituito con la legge 6 agosto 1814 e definitivamente ordinato con il decreto 31 marzo 1822.

¹²⁵ In particolare, le contestazioni e domande relative a contratti di imprese o somministrazioni per lo Stato, per la casa ducale o per le opere pubbliche, indennità per occupazioni a causa di pubblica utilità e danni recati dagli intraprenditori di opere pubbliche, reclami circa il riparto di spese per le opere stesse, contestazioni sui contratti di affitto dei beni patrimoniali dello Stato e sull'interpretazione, esecuzione o scioglimento dei contratti stipulati dal Governo, contravvenzioni alle disposizioni sulle acque e strade pubbliche, nonché le liti su tutti gli affari contenziosi concernenti le varie presidenze del Ducato.

¹²⁶ Ci riferiamo al decreto 16 marzo 1832.

¹²⁷ Ossia – stando al decreto del 30 giugno 1817 – le regalie dei sali e tabacchi, dell'acquavite, delle polveri ardenti, della lotteria, le tasse di bollo, di controllo, di ipoteche, di archivi, di dogane, di dazi di consumo, di bevande, di pedaggi, di diritti di pascolo, di navigazione sul Po, di poste, l'imposta di bollo dell'oro e dell'argento.

¹²⁸ Si pensi all'opera di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., spec. 146 e ss.

Due Sicilie, e ad una procedura lineare che, soprattutto in tema di pregiudiziali¹²⁹, avrebbe fatto scuola. Gli è, tuttavia, che la teorica del Romagnosi, alla quale il sistema in oggetto è debitrice, ben poco spazio lasciava al privato, considerato alla stregua di un suddito, sprovvisto di diritti e costretto ad una taciturna obbedienza¹³⁰. Privare il cittadino della qualità di parte significava spogliare il Consiglio di Stato di ogni carattere propriamente giurisdizionale: a dimostrarlo v'era la concentrazione, assai poco ortodossa, del primo e del secondo grado di giudizio nelle mani del solo Consiglio di Stato. Pur giudicando quest'ultimo, in caso di appello, in seduta plenaria, era pur sempre un giudice in causa propria¹³¹.

Meno aderente, ma neanche troppo distante, al sistema francese era il contenzioso che ebbe vita nello Stato pontificio.

Fu l'editto Gamberini del 25 luglio 1835¹³² ad introdurre un sistema monistico con prevalenza del giudice amministrativo¹³³, deferendo a quest'ultimo tutte le cause che riguardassero atti amministrativi o nelle quali potesse essere comunque interessata la pubblica amministrazione.

Alla genericità di un criterio siffatto, che avrebbe accresciuto l'allora dominante confusione sulle attribuzioni e l'altrettanto diffusa incertezza sul foro competente¹³⁴, si predilesse un riparto fondato su un'elencazione tassativa delle materie¹³⁵. Ad una Congregazione camerale si deferivano, tra le altre¹³⁶, le controversie relative a dazi, abbuoni, compensi e rescissioni di contratti fiscali; si affidavano, invece, alle

¹²⁹ Lo rileva, a ragione, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 338. In merito, cfr. la tesi, concretamente applicata nell'ambito del contenzioso amministrativo, che venne elaborata da G. D. Romagnosi, *op. ult. cit.* Per l'A., invero, allorché fosse insorta una pregiudiziale su un atto nell'arco di un processo civile, il giudice ordinario avrebbe dovuto rimettere la questione all'autorità amministrativa; il rito civile avrebbe, poi, ripreso il suo corso una volta che l'autorità competente si fosse definitivamente pronunciata sull'atto. Per una simile teorica, per la dottrina francese, E. Laferrière, *Traité de la jurisdiction*, I, cit., 449.

¹³⁰ G. D. Romagnosi, *op. ult. cit.*, 143, per il quale il carattere di "suddito" era proprio del privato che contendesse con lo Stato poteva "autorizzarlo a querelarsi del modo come vien trattato da un funzionario e ricorrere al superiore per frenare o correggere la soverchieria, ma non può autorizzarlo a contrapporre un diritto proprio (c.vo dell'A.) per far conflitto al diritto alla cosa pubblica" (v. *op. ult. cit.*, 145).

¹³¹ Di opinione contraria era C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1235, che, per molti aspetti elogiando – e giustamente – il contenzioso parmense, riteneva che "i pregi e l'indipendenza" del Consiglio di Stato allontanavano il pericolo che la seconda istanza si riducesse ad una mera formalità.

¹³² In esecuzione del titolo XVI, sezione XX del Regolamento legislativo e giudiziario promulgato da Gregorio XVI.

¹³³ Sistema che venne conservato e perfezionato dall'istruzione declaratoria del 22 novembre 1836 e dagli editti Antonelli del 10 settembre 1850 e del 2 giugno 1851.

¹³⁴ Si vedano, in merito, i rilievi di M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 73.

¹³⁵ C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1274.

¹³⁶ Erano, infatti, incluse nella competenza della Congregazione camerale anche le liti in materia di beni demaniali, patti o clausole inseriti nei capitolati e – come si vedrà a breve – atti o regolamenti della p.a. affidati alla Tesoreria generale.

Congregazioni governative le liti sul riparto delle tasse comunali e provinciali e la quota dovuta da ciascun contribuente¹³⁷. L'enumerazione puntuale ed espressa era altresì affiancata dalla più ampia devoluzione, alla Congregazione camerale, delle liti inerenti agli atti o ai regolamenti di pubblica amministrazione affidati alla Tesoreria generale. Deve, pertanto, ritenersi che spettassero agli organi del contenzioso le materie di competenza del tesorerato – organo nevralgico per le finanze pontificie –, corrispondenti alla totalità delle imposte dirette e indirette dello Stato. Ben poco spazio aveva il giudice ordinario, in capo al quale residuava, oltre alla competenza su un numero esiguo di materie¹³⁸, quella in merito all'esecuzione degli atti amministrativi e alle azioni civili che potessero scaturirne¹³⁹.

Alla vastità dell'ambito del contenzioso fiscale non corrispondeva, tuttavia, un'altrettanto ampia tutela dei privati. Oltre a mancare la pubblicità delle udienze, si surrogava il contraddittorio orale con uno scambio di memorie scritte¹⁴⁰. Difettoso era il doppio grado di giurisdizione, poiché le pronunce delle Congregazioni governative non erano impugnabili avanti ad un Collegio, ma ad un organo monocratico, il Legato pontificio¹⁴¹. La disomogenea applicazione dei decreti, aggravata dal richiamo in vigore, da parte dei giudici di allora, di fonti giuridiche del passato, andava a vulnerare la stessa certezza del diritto¹⁴².

¹³⁷ Rientravano nella competenza delle Congregazioni governative anche le offerte e delibere dei proventi, dei beni o delle rendite comunali e provinciali, le cauzioni, le interpretazioni di capitolati, le domande dei Comuni e delle Province per stare in giudizio, i rendiconti di esattori, amministratori o appaltatori, le controversie su atti e regolamenti comunali e provinciali (C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1275). Va altresì specificato che, con gli editti Antonelli del 1850 e 1851, le menzionate Congregazioni, camerale e governative, vennero sostituite da una commissione del contenzioso in prima istanza (in merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 296).

¹³⁸ In particolare, i danni cagionati da animali nei fondi rustici, le questioni inerenti allo stato delle persone, i fallimenti, le successioni delle eredità dei particolari, le ipoteche e i sequestri. Si vedano, in merito, A. Salandra, *op. ult. cit.*, 295 e G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 340.

¹³⁹ Così, C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1275. Va, tuttavia, rilevato che il giudice ordinario tornò in auge nelle province romagnole e in Umbria, rispettivamente con i decreti 31 agosto 1859 e 9 novembre 1860. Nelle Marche, il decreto 2 novembre 1860 introdusse le leggi sarde dell'anno precedente sul contenzioso amministrativo (v. *infra*) – sul tema, M. Bertetti, *op. ult. cit.*, 73.

¹⁴⁰ Sulla procedura applicata, si rinvia a T. Servizi, *Il contenzioso amministrativo, ossia disposizioni vigenti nello stato pontificio sulla giurisdizione e procedura contenziosa amministrativa nelle materie civili e criminali*, Roma, 1869, *passim*.

¹⁴¹ E', tuttavia, d'uopo segnalare che avverso le pronunce della Congregazione camerale era dato proporre appello avanti alla Congregazione di revisione e che era altresì consentito, in difetto di doppia pronuncia conforme, un secondo appello avanti al Consiglio supremo. Va, infine, detto che, con gli editti Antonelli del 1850-1851, divenne competente, in seconda istanza, la commissione di appello del contenzioso e in terza – sempre nel caso di difformità tra le due precedenti pronunce – la commissione di revisione; veniva, infine, fatta salva la facoltà di esperire il rimedio straordinario della "restituzione in intero" avanti alle sezioni unite del Consiglio di Stato. Per una disamina dei mezzi di impugnazione, si veda G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, cit., 616.

¹⁴² Per più ampie considerazioni in merito, si veda C. Baccelli, *Il contenzioso amministrativo, ossia collezione di leggi, disposizioni e massime circa il medesimo vigenti nello Stato Pontificio*, Roma,

I descritti caratteri, se non privano dell'interesse che meritano gli organi del contenzioso pontificio¹⁴³, certamente li privano di veste propriamente giurisdizionale.

1865, *passim*, che rileva l'avvenuta applicazione, ai tempi, di fonti ormai storiche quali la legislazione imperiale di Napoleone I, la bolla *Boni Regiminis* o finanche Bartolo da Sassoferrato o la Glossa.

¹⁴³ Di opinione contraria era G. Vacchelli, *op. ult. cit.*, 340.

7. *Segue. Il Ducato di Modena, il Lombardo-Veneto, il Granducato di Toscana.*

Speculari rispetto ai modelli esaminati appaiono quelli del Ducato di Modena e del Lombardo-Veneto, che al sistema del contenzioso predilessero la quasi integrale esenzione dell'amministrazione dalla giurisdizione.

Il caso più estremo è quello del Ducato di Modena, che, ritornato, all'indomani del Congresso di Vienna, sotto l'egida degli Asburgo-d'Este, volle cancellare radicalmente il ricordo del passato napoleonico¹⁴⁴.

Dalle ceneri del contenzioso emerse un'amministrazione attiva fortificata, non più soggetta al controllo di alcun organo collegiale. Amministrare e giudicare erano una cosa sola, sia quando – in un primo periodo – spettava al ministero dirimere le controversie amministrative, sia nel momento in cui l'*iter* contenzioso venne distinto in prima istanza avanti ai Delegati provinciali ed appello al ministro dell'interno¹⁴⁵.

Quale fosse, poi, l'immunità di cui godeva l'amministrazione finanziaria lo si può constatare ove si pensi che neppure era previsto, per le cause fiscali, un doppio grado di "giudizio": la prima parola era del ministero, e coincideva con l'ultima. Non troppo cambiò nel periodo successivo: solo dopo la conclusione della lega doganale austriaca, e solo nelle cause di contrabbando, veniva ammesso l'appello al ministro e il ricorso per revisione, su questioni di diritto, al supremo tribunale¹⁴⁶. La stretta dipendenza del Ducato di Modena dall'impero austriaco¹⁴⁷, che faceva del primo poco più di un'espressione geografica¹⁴⁸, aveva condotto all'integrale coincidenza degli organi del

¹⁴⁴ In argomento, G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, cit., 615.

¹⁴⁵ In merito, C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1250.

¹⁴⁶ Così, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 71. Detta introduzione di un "doppio grado", se pur interno all'amministrazione convenuta, risale al 1852.

¹⁴⁷ Va rilevato che la dominazione austriaca non determinò il trapianto nel Ducato di Modena del sistema di giustizia tributaria che si stava sviluppando in Austria. Vero è, infatti, che, già dai tempi di Giuseppe II, veniva separandosi il campo d'azione degli organi contenziosi da quello dell'amministrazione attiva ed assimilandosi il concetto della necessaria indipendenza dei giudicanti (più diffusamente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 20). L'apice di un'evoluzione siffatta si ebbe con la legge austriaca 21 dicembre 1867, n. 144, il cui articolo 15 recitava: "*in tutti i casi in cui un'autorità amministrativa deve decidere su pretese contrapposte di privati, chi si ritiene leso nei suoi diritti privati dalla decisione può cercare tutela contro l'altra parte in sede giudiziaria ordinaria. Se inoltre alcuno ritiene di essere stato leso nei suoi diritti dalla decisione o da un provvedimento di un'autorità amministrativa, ha facoltà di far valere le sue pretese dinanzi alla Corte di giustizia amministrativa nei confronti di un rappresentante dell'autorità amministrativa, in un procedimento pubblico e orale (...)*". Sul provvedimento del 1867, sulla legge 22 ottobre 1875 istitutiva della *Verwaltungsgerichtshof* (la Corte di giustizia amministrativa) e sulla relativa giurisprudenza, J. Ulbrich, *Handbuch des österreichischen politischen Verwaltung*, Wien, 1888, I, *passim*.

¹⁴⁸ In quest'ordine di idee, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 297.

contenzioso con quelli dell'amministrazione attiva. Il sistema di giustizia tributaria, irto di radicati privilegi, non garantiva altri che l'erario.

Agli eccessi del Ducato di Modena non era approdato il Lombardo-Veneto, che, pur formalmente ripudiando il sistema del contenzioso amministrativo¹⁴⁹, si era allineato, nella sostanza, ai criteri di riparto della materia tributaria adottati in Francia.

Se, infatti, la reintegrata sovranità austriaca sulla Lombardia e sul Veneto aveva comportato la riassunzione delle funzioni contenziose da parte dell'amministrazione attiva¹⁵⁰, le liti fiscali del regno seguirono una sorte affine a quelle francesi.

Si riprese il tradizionale *distinguo* tra imposte dirette ed indirette, allorché si attribuirono le prime – ed, in particolare, la prediale e la contribuzione sulle arti e commercio – all'autorità amministrativa in composizione monocratica¹⁵¹, mentre le seconde¹⁵² ai tribunali ordinari¹⁵³. Anche quando, con le patenti 11 luglio 1835, si deferirono le imposte indirette a dei tribunali misti, composti da magistrati e funzionari¹⁵⁴, restò immutata la competenza della p.a. sulle imposte dirette e, si preservò, pertanto, il “doppio binario” di marchio francese.

Neppure troppo innovativa rispetto al modello d'oltralpe, ma anzi con esso convergente, fu, l'attribuzione, nel 1851, delle liti sull'imposta sulle rendite ad una Commissione provinciale presieduta dal Luogotenente¹⁵⁵. Del resto, se era peculiare del sistema lombardo sottoporre una sola imposta ad un regime speciale, costituiva una costante, dalla Costituzione dell'VIII anno in poi, che a giudicare fossero corpi collegiali, possibilmente specializzati¹⁵⁶.

Va, in ogni caso, rilevato che un panorama così composito potesse solo discendere dal confluire di correnti di pensiero contrapposte, ancora lungi dal sedimentarsi. Alla ricezione incerta dei modelli va imputata quella diacronia della tempistica che aveva condotto, da un parte, all'evoluzione verso il modello collegiale e, dall'altra,

¹⁴⁹ In argomento, si veda l'opera di A. Lorenzoni, *Istituzioni del diritto pubblico interno pel regno Lombardo-Veneto, con appendici dal 1831 a tutto il 1844*, Padova, 1835-47, *passim*.

¹⁵⁰ M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 71.

¹⁵¹ In merito, G. Franchi, voce *Contenzioso amministrativo (storia)*, cit., 615, nonché M. Bertetti, *op. ult. cit.*, 71.

¹⁵² Le imposte indirette del Lombardo-Veneto erano il dazio consumo cd. murato dei Comuni chiusi, il dazio consumo cd. fuorense, i dazi doganali, la tassa di bollo e di registro, oltre alle private (il sale, il tabacco, le polveri, i nitri, il lotto pubblico, le miniere). In merito, cfr. C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1221.

¹⁵³ C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1209.

¹⁵⁴ Tali tribunali erano ordinati in tre gradi: giudicature provinciali, giudizi superiori e giudizio supremo. Sul tema, ancora C. Schupfer, *op. ult. cit.*, 1210. Si veda altresì A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 287.

¹⁵⁵ In argomento, cfr. S. Labus, *Il contenzioso amministrativo*, Milano, 1864, *passim*.

¹⁵⁶ Si veda la già citata relazione del Roederer, che ispirò la Costituzione dell'VIII anno.

all'involuzione verso i tribunali misti. Che si potesse dire, sul Lombardo-Veneto, che "l'amministratore operasse e giudicasse e talvolta i giudici amministrassero"¹⁵⁷ è il segno tangibile di una commistione spuria di elementi e funzioni che rendeva confusa l'identità del sistema e dei suoi organi.

Un posto a parte, rispetto agli altri Stati preunitari, lo occupa il Granducato di Toscana, che al sistema del contenzioso francese preferì, quale soluzione generale, la giurisdizione unificata di stampo belga¹⁵⁸, preservando tuttavia il tradizionale doppio ordine di tutela in materia fiscale.

Similmente a quanto avvenne in Belgio con la Costituzione del 1831, si stabilì, a guisa di regola generale, che ogni controversia tra privati e pubblica amministrazione sarebbe stata conosciuta dall'autorità giudiziaria¹⁵⁹. Fatto salvo il principio, non mancarono le eccezioni, né furono circoscritte a materie marginali¹⁶⁰.

Dal modello francese¹⁶¹ si mutuò la scelta di devolvere al giudice ordinario le controversie sulle imposte indirette, prevedendo, ad un tempo, che la materia delle imposte dirette, insieme a quella catastale, venisse risolta in via amministrativa¹⁶².

Non troppo rileva, pertanto, ai fini della giustizia tributaria, se esistesse o meno un vero e proprio contenzioso amministrativo in parallelo a quello giudiziario¹⁶³, o se, invece, dovesse farsi coincidere il primo con il sistema dei ricorsi gerarchici all'amministrazione attiva¹⁶⁴. Certo è che, stando all'oggetto specifico della nostra analisi, l'esistenza di un Consiglio di Prefettura destinato a pronunciarsi in materia di riparto di tasse comunali¹⁶⁵ e di un Consiglio di Stato che giudicava, in grado d'appello, sui ricorsi contro le deliberazioni dei consigli comunali che fossero stati proposti da un

¹⁵⁷ Così, S. Labus, *Il contenzioso amministrativo*, cit., *passim*, che richiamava la Relazione Rattazzi (v. *infra*) premessa alla legge sarda del 30 ottobre 1859 in materia di contenzioso amministrativo.

¹⁵⁸ Così, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 287.

¹⁵⁹ In questo senso, I. Rignano, *Saggio di un manuale di Diritto pubblico interno della Toscana*, Firenze, 1857, 185.

¹⁶⁰ Oltre alla materia tributaria, su cui v. più diffusamente in questo paragrafo, vanno ricordati: a) gli appalti di strade, per i quali erano competenti il consiglio degli ingegneri e poi il consiglio di prefettura in primo grado e la sezione interni del Consiglio di Stato in secondo, b) le pensioni, sulle quali giudicava in prima istanza la Corte dei conti e in seconda istanza la IV sezione del Consiglio di Stato, dal 1849 al 1852, e una commissione speciale del Consiglio di Stato poi e c) la contabilità pubblica, per la quale erano competenti gli stessi organismi.

¹⁶¹ Ripreso, come si è detto, dallo stesso legislatore belga. In merito, si veda *supra*.

¹⁶² In merito, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 339.

¹⁶³ I. Rignano, *Saggio di un manuale*, cit., 185 e, nello stesso ordine di idee, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., I, 377, nt. 1, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti*, cit., 339.

¹⁶⁴ Cfr. M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 74. Similmente, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 287.

¹⁶⁵ E, in particolare, di tasse di famiglia. Si veda, in merito, la legge 20 novembre 1849, articolo 138. Si confronti I. Rignano, *op. ult. cit.*, 189.

numero di contribuenti pari al decimo della totalità degli stessi¹⁶⁶, se non è la prova provata, costituisce indubbiamente un indizio dell'avvenuto sviluppo, in Toscana, di un contenzioso *in nuce*¹⁶⁷.

Va, in ogni caso, constatato che l'estraneità della materia tributaria ad un sistema compiuto di tribunali amministrativi rendeva ineffettiva la tutela dei privati, facendo del generale criterio di riparto imposte dirette-indirette il pressoché unico punto di intersezione tra l'ordinamento del Granducato e quello di molti degli Stati preunitari.

¹⁶⁶E rappresentante un decimo della totalità delle contribuzioni. Così, ancora la legge 20 novembre 1849, articoli 144 e 145. In merito, si confronti, I. Rignano, *op. ult. cit.*, 242.

¹⁶⁷E' significativo, in merito, l'impostazione di F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 378, nt. 1, che si spinge a qualificare alla stregua di una "giurisdizione di diritto obiettivo" la competenza del Consiglio di Prefettura e del Consiglio di Stato in appello sui conflitti interni di attribuzioni tra consigli comunali e magistrali. Altrettanto significativo è il paragone, compiuto dallo stesso A. (*op. ult. cit.*, 379, nt. 1), tra la competenza dei detti collegi in appello sopra il ricorso di ogni interessato, per ragioni di illegittimità, contro le deliberazioni dei consigli comunali e quella generale del Consiglio di Stato prevista dalla più recente legge 31 marzo 1889, n. 5992 (con la sola differenza – come precisa il Cammeo – che "oggi può impugnarsi ogni atto amministrativo da qualunque autorità emanato", mentre "in Toscana l'impugnazione era limitata ai soli atti dei Consigli comunali).

8. *Segue. Il Regno di Sardegna e la continuità con il paradigma d'oltralpe.*

Particolare importanza, per la storia nazionale, la riveste il Regno sardo. E ciò, a tacer d'altro, per la linea continua che lega quest'ultimo alla storia della nostra penisola¹⁶⁸. Non solo, infatti, lo Stato italiano si è formato sulle fondamenta del Regno di Sardegna, al quale man mano si sono annessi gli altri Stati preunitari¹⁶⁹, ma vi ha altresì tratto la linfa da cui sarebbe scaturito l'ordinamento successivo all'unificazione politica¹⁷⁰. E', anzitutto, rilevante, ai fini della successiva storia nazionale, la legislazione posteriore alla Restaurazione¹⁷¹, con cui si stabilì una competenza generale della Camera dei Conti su tutte le questioni concernenti le imposte, ad eccezione delle cosiddette contribuzioni, i tributi diretti. Quanto il principio fosse solo tendenziale lo si desume dalla simultanea previsione di una competenza, affatto marginale, degli intendenti¹⁷², che non solo comprendeva le imposte dirette, ma si estendeva agli stessi tributi indiretti. Vero è, infatti, che, mentre sulle prime la *iurisdictio* dei funzionari amministrativi era *propria* e, per lo più¹⁷³, esclusiva, quella in materia di imposte indirette era solo *delegata* dalla Camera dei Conti¹⁷⁴, potendosi sempre avocare a quest'ultima – d'ufficio o su istanza delle parti – le relative controversie¹⁷⁵. Anche sui tributi comunali decidevano gli intendenti, in sede di esazione e per via di opposizione

¹⁶⁸ Si veda, in merito, S. Romano, *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia*, in *Scritti minori*, I, Milano, 1950, *passim*.

¹⁶⁹ Divergente è, tuttavia, l'opinione di D. Anzilotti, *La formazione del Regno d'Italia nei riguardi del diritto internazionale*, in *Rivista di diritto internazionale*, 1912, 1, per il quale il Regno d'Italia, piuttosto che essere la continuazione immediata del regno di Sardegna, avrebbe tutti i connotati di uno Stato nuovo, nato dalla fusione dello Stato di Sardegna con gli altri Stati annessi nel marzo 1860.

¹⁷⁰ Avvenuta – com'è noto – con la legge 27 marzo 1861, n. 4671.

¹⁷¹ V., in particolare, insieme agli altri provvedimenti *infra* citati, il R. Editto 13 marzo 1815; la RR. PP. 10 marzo 1816; il R. Editto 14 agosto 1818, art. 61 e art. 69; la RR. PP. 24 febbraio 1820, art. 66. In argomento, cfr. L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 133.

¹⁷² Ossia i funzionari amministrativi locali, dipendenti dal governo centrale.

¹⁷³ Era, invero, prevista una competenza in grado d'appello della Camera dei Conti su tutte le cause concernenti i tributi, che fossero state decise in prima istanza dagli intendenti e che avessero un valore superiore a L. 50. E' altresì d'uopo segnalare, tuttavia, che, sulle questioni relative all'esazione delle imposte fondiaria, personale e mobiliare, non era possibile proporre appello alla Camera, a meno che il Re non avesse concesso l'appello previo parere concorde del Consiglio di Stato (cfr. il R. editto 14 dicembre 1818, art. 116, e il R. Editto 1 aprile 1826, art. 187). Si vedano, in merito, L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 139 e II, 924, nonché F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 381.

¹⁷⁴ In materia di imposte indirette, la competenza degli intendenti si estendeva, in particolare, ai diritti di dogana (R. Editto 4 giugno 1816), alle imposte sulle carte da gioco (R. Editto 13 marzo 1815), sul lotto (RR. PP. 24 febbraio 1820, art. 66) e sulle poste (R. Editto 14 agosto 1818, art. 61 e art. 69), nonché ai diritti di insinuazione sotto le L. 400 (RR. PP. 10 marzo 1816, art. 26).

¹⁷⁵ Si vedano, in merito, la RR. PP. 23 dicembre 1817, art. 9, la RR. PP. 10 maggio 1816, art. 24 e ss., la RR. PP. 17 febbraio 1819, art. 1 e art. 45. Va altresì precisato che, anche in materia di imposte indirette, in alternativa all'avocazione, era possibile proporre appello avanti alla Camera dei Conti.

alle ingiunzioni, salvo la facoltà di ricorrere al re per ottenere l'appello, da proporsi innanzi alla Camera dei Conti¹⁷⁶.

Altrettanto degno di menzione è il Regio Editto 27 settembre 1822, che, istituendo come giudici ordinari i tribunali di Prefettura, vi attribuiva le controversie sui tributi indiretti¹⁷⁷, non intaccando pertanto la competenza degli intendenti in tema di imposte dirette¹⁷⁸. Si riteneva, infatti, che regolare il riparto delle imposizioni dirette ed obbligare i cittadini al loro pagamento fossero mansioni tipicamente amministrative, più economiche che giuridiche, destinate, pertanto, a sfuggire alla competenza dell'autorità giudiziaria¹⁷⁹.

Ad un crescendo di tutela può assistersi allorché si aggiungano al mosaico le lettere patenti 25 agosto e 31 dicembre 1842¹⁸⁰, che fecero transitare le materie di competenza degli intendenti in capo ad organi collegiali contenziosi, i Consigli di Intendenza¹⁸¹. In grado d'appello era competente, per le materie di maggior valore¹⁸², la Corte dei conti, che giudicava in unico grado¹⁸³ laddove le parti avessero concordato il "salto" della prima istanza. La garanzia di collegialità, il perfezionamento del doppio grado di giurisdizione¹⁸⁴ e la migliore disciplina della revisione¹⁸⁵ contro le pronunce della

¹⁷⁶ L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 139. *Adde*: F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 382.

¹⁷⁷ Oltre a quelle in materia di redditi patrimoniali, appalti, proprietà intorno ad acque e strade. Si veda F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 386.

¹⁷⁸ Alle imposte dirette devono aggiungersi le strade, il regime delle acque e l'intera materia di interesse comunale. Sul tema, ancora F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 386. Sui dazi comunali, deferiti per le questioni di riscossione ai giudici di mandamento e per quelle di abbonamento agli intendenti, si veda quanto riportato in C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1114.

¹⁷⁹ Si veda, in merito, la Risoluzione sovrana 8 febbraio 1823, sez. II, che recita: "sono gli intendenti autorizzati a regolare il reparto delle imposizioni, ammettere i causati e decidere in tale occasione qualunque controversia si possa eccitare; quali attribuzioni appartenendo più all'economico reggimento che al giuridico non furono vulnerate dal R. Editto 27 settembre 1822. Per lo stesso motivo resta parimenti conservata la facoltà di compellere li debitori dei regi tributi e pubblici carici". Altrettanto significativa appare la Risoluzione sovrana 8 febbraio 1825, che conferisce carattere giurisdizionale alle attribuzioni degli intendenti (in merito, L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., I, 133 e nt. 1).

¹⁸⁰ Istitutive del primo vero contenzioso amministrativo degli Stati sardi.

¹⁸¹ In merito, C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1114. Sul tema, v. anche M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo in Italia*, cit., 79, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 296 e, più di recente, V. Giovannini, in *L'Avvocatura dello Stato, Studi storici giuridici per la celebrazione del centenario*, Roma, 1976, 137. Un'unica eccezione era prevista in materia di contravvenzioni relative alle imposte del lotto, di bollo e sulle carte e tarocchi: risultavano competenti i giudici di mandamento (così le RR. PP. 28 febbraio 1834, art. 31; 10 gennaio 1835; 5 marzo 1836, art. 57). Rimaneva, pertanto, in vigore la competenza dei tribunali di Prefettura sulle imposte indirette (nonché – nel contenzioso amministrativo generale – sulle questioni di proprietà e su quelle inerenti alla qualità ereditaria).

¹⁸² Ossia laddove la *res litigiosa* superasse, in quanto a valore, le Lire 1200, salvo la facoltà delle parti di ricorrere al Re per ottenere l'appello e farlo devolvere alla Camera dei conti (v. RR. PP. 31 dicembre 1842, art. 27).

¹⁸³ E ciò, esclusivamente nella nostra materia, oltre che in quella dei conti statali.

¹⁸⁴ In merito, C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1114.

Camera dei conti anticipavano, a mo' di segno premonitore, l'assetto che, di lì a poco, sarebbe emerso.

Se, infatti, con la novella del 1847¹⁸⁶, volle deferirsi la totalità delle controversie fiscali ai neo-istituiti Consigli di Intendenza¹⁸⁷, spogliandosi di ogni competenza il giudice ordinario¹⁸⁸, lo Statuto Albertino impresso un nuovo corso agli eventi, ponendo, quale esigenza primaria, il rafforzamento delle garanzie dei cittadini¹⁸⁹ e la correlazione giudice ordinario-tutela dei diritti¹⁹⁰. La stessa dottrina di allora in tema di contenzioso¹⁹¹ richiamò l'attenzione sulla centralità del cittadino, non più declassandolo al ruolo di suddito¹⁹², ma dotandolo della facoltà di convenire in giudizio l'amministratore e di pienamente difendersi¹⁹³.

Figlio della nuova impostazione è, senza dubbio, il progetto di legge Galvagno del 2 dicembre 1850¹⁹⁴, in cui si prospettava la soppressione dei giudici del contenzioso e l'attribuzione di tutte le controversie riguardanti *diritti* all'autorità giudiziaria¹⁹⁵.

¹⁸⁵ Proponibile, ai sensi del R. Editto 13 aprile 1841, artt. 15 e 21, giusta istanza indirizzata al Ministero della Grande Cancelleria, previo vaglio di ammissibilità di una commissione speciale nominata annualmente dal re.

¹⁸⁶ Si fa riferimento al R. editto 29 ottobre 1847 e, in particolare, all'articolo 26, che recita: "apparterranno alla cognizione dei Consigli, salvo sempre le eccezioni espresse nell'articolo 4 del presente editto: 1. ogni controversia che sorga pel pagamento delle contribuzioni dirette od indirette dovute allo Stato e così anche pei diritti d'insinuazione, di emolumento, di successione, iscrizione d'ipoteca e simili, e per quelli di dogana, di gabelle, di pedaggi ed altri qualsivengano".

¹⁸⁷ Cfr. L. Vigna - V. Aliberti, *Dizionario di diritto amministrativo*, cit., IV, 274.

¹⁸⁸ Ciò, esclusivamente nella materia tributaria, dato che tutte le questioni riguardanti la proprietà, le successioni e la materia penale rimasero di competenza del giudice ordinario. La *ratio* della riforma era, infatti, quella di "staccare dalla giurisdizione della Camera (dei conti) tutte le attribuzioni giudiziarie, che sono estranee al contenzioso amministrativo, e di abolire in tal modo il privilegio del foro, di cui il regio patrimonio ha goduto finora" (così, nel proemio del R. editto 29 ottobre 1847).

¹⁸⁹ Facciamo riferimento, in particolare, alla sezione seconda dello Statuto, *Dei diritti e dei doveri dei cittadini*, il cui articolo 24 recita: "tutti i regnicoli, qualunque sia il loro titolo o grado, sono eguali dinanzi alla legge. Tutti godono egualmente i diritti civili e politici (...)". Altrettanto significativi appaiono l'art. 26, che garantisce la libertà individuale, l'art. 27, che sancisce l'invulnerabilità del domicilio e l'art. 29, che definisce inviolabile anche la proprietà. Della sezione ottava, *Dell'ordine giudiziario*, rileva l'art. 71, che recita: "niuno può essere distolto dai suoi giudici naturali", oltre alla garanzia di inamovibilità dei giudicanti, se pur solo dopo tre anni di esercizio, di cui all'art. 69.

¹⁹⁰ In questo senso, si veda, di recente, M. Stipo, *Le origini del riparto*, cit., 59. Per rilievi più generali, C. Ghisalberti, *La codificazione del diritto in Italia (1865-1942)*, Roma-Bari, 2000, 87 e, di recente, S. Notari, *L'Italia e l'eredità francese. Codici e costituzioni dalla Restaurazione all'unità*, in M. Ascheri (a cura di), *Costituzioni e Codici moderni*, Torino, 2007, 183.

¹⁹¹ In particolare, G. Manna, *Le partizioni teoretiche del Diritto amministrativo, ossia Introduzione alla scienza e alle leggi dell'amministrazione pubblica*, Napoli, 1839-42, *passim*.

¹⁹² Così, invece, come si è visto, la precedente impostazione di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., *passim*.

¹⁹³ Cfr. G. Manna, *op. ult. cit.*, 260, per il quale "tra l'amministratore e l'amministrato può esserci giudizio".

¹⁹⁴ Lo si veda in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura IV, Ristampa del 1863, Documento, vol. I, 128. La relativa relazione ministeriale reca scritto che: "la giustizia deve essere una, (...) difatti le giurisdizioni eccezionali non acquistano mai la vera forza, quella che dà la pubblica opinione, e (...) la amministrazione della giustizia deve pur sempre essere indipendente". Significativa appare altresì la Relazione dell'onorevole Boncompagni, in *Atti parlamentari*, I, cit., 350, con la quale venne introdotta per la prima volta, nel dibattito parlamentare, la distinzione tra *diritti* ed *interessi*.

Dello spirito informatore dello Statuto risentirono, se pur in misura minore, i successivi progetti Rattazzi del 5 maggio 1854, del 10 dicembre 1855 e del 9 gennaio 1857¹⁹⁶, con cui alla soluzione radicale del Ministro Galvagno si preferì la mera riduzione della competenza dei giudici del contenzioso e la speculare assegnazione ai tribunali ordinari di tutte le cause in materia di diritti privati¹⁹⁷. Sulle imposte, si fece, tuttavia, un passo indietro, ripristinandosi l'ormai noto riparto tra giudice ordinario ed organi del contenzioso¹⁹⁸. Alla base del ritorno allo stato *quo ante* v'era il rilievo per cui, implicando le imposte indirette l'interpretazione di atti privati secondo le norme del codice civile e le dirette di atti amministrativi, solo sulle prime potesse essere competente l'autorità giudiziaria ordinaria¹⁹⁹.

Tra la linea del Ministro Galvagno e quella del Rattazzi, fu quest'ultima a prevalere²⁰⁰, allorché le tre leggi del 30 ottobre 1859 deferirono ai nuovi organi del contenzioso amministrativo – i Consigli di governo in primo grado e il Consiglio di stato in appello – le controversie relative alle imposte dirette e ai tribunali del circondario quelle afferenti la maggior parte dei tributi indiretti²⁰¹.

¹⁹⁵ In argomento, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo*, cit., 82, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 397 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 306. Per le principali critiche mosse al Progetto Galvagno, cfr. L. Montagnini, *Dell'importanza dell'ufficio dei giudici del contenzioso amministrativo: discorso letto all'apertura dell'anno giuridico 1851-1852 della Regia Camera dei Conti*, Torino, 1851, *passim*.

¹⁹⁶ Si vedano rispettivamente in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1853-54, cit., 1475, *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1855-56, cit., 611 e *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1857, cit., 26.

¹⁹⁷ In merito, F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 399 e A. Salandra, *op. ult. cit.*, 307.

¹⁹⁸ Si vedano gli *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1857, cit., 26 e, in particolare, l'articolo 1, che recita: “*cessano di appartenere alla competenza del contenzioso amministrativo: c. 1) le controversie relative alla riscossione dei diritti d'insinuazione, di successione, di emolumento, di ipoteca, di dogana, di bollo, e di tassa, tanto sulla società d'assicurazione quanto sul reddito dei corpi morali o stabilimenti di manomorte*”. Si veda anche il c. 6 dello stesso art. 1, che devolve al giudice ordinario anche le “*contravvenzioni alle leggi riguardanti tasse, gabelle, imposte, tributi e qualunque diritto demaniale (...)*”.

¹⁹⁹ Così, la Relazione Rattazzi 5 maggio 1854, in *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*, Legislatura V, Sessione 1853-54, cit., 1475.

²⁰⁰ Si vedano F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 401 e C. Schupfer, *I precedenti storici*, cit., 1116.

²⁰¹ Si veda, in merito, l. 30 ottobre 1859, n. 3708 sul cont. amm., art. 2 n. 1, che recita “*apparterranno alla cognizione dei Consigli di Governo: 1. ogni controversia che sorga per il pagamento delle contribuzioni dirette, dei diritti di gabelle o di pedaggi*”. Si confronti anche l'art. 3 nn. 3 e 4, che include nella cognizione dei Consigli di Governo anche “*le contestazioni relative al riparto e al pagamento delle contribuzioni di ogni genere comunali e provinciali*” e “*le contestazioni relative alla fissazione delle quote imposte dai comuni ai venditori al minuto di merci o di altri oggetti sottoposti a dazi per abbonamento*”. Circa la competenza dei tribunali del circondario, v. l. 30 ottobre 1859, n. 3705 sulla soppressione della Camera dei conti, il cui art. 1 statuisce che: “*le controversie relative alla riscossione dei diritti di insinuazione, di emolumento, di successione, d'ipoteca, di dogana o di bollo, della tassa sulle operazioni delle compagnie di assicurazione e giudizi per le contravvenzioni alle leggi sulle stesse materie spetteranno senza distinzione di somma ai tribunali di circondario*”. In tema, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo*, cit., 86 e F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 405.

Con la razionalizzazione del contenzioso venne il raffinamento dell'elaborazione giurisprudenziale in tema di atti impugnabili e di motivi del ricorso. Divenne principio costante quello per cui si sarebbe potuto ricorrere contro le matricole²⁰² definitivamente redatte, indipendentemente dalla formazione del ruolo, o – nel caso si trattasse di imposte prediali o di gabelle – contro il rispettivo riparto del contingente²⁰³. Tra i motivi di ricorso, si ammisero le questioni di fatto riguardanti l'esistenza o l'estimazione dei redditi o quelle di diritto sulla loro tassabilità od esenzione²⁰⁴. Ove si contendesse, poi, sulle imposte prediali, erano altresì contemplati i ricorsi aventi ad oggetto la formazione e la conservazione del catasto²⁰⁵.

Meno compiuta fu, invece, la morfologia dei poteri giudiziali, sensibilmente ridimensionati dal divieto, imposto agli organi del contenzioso, di annullare o revocare gli atti impositivi²⁰⁶. Si era, insomma, lontani dal contenzioso di piena giurisdizione o di annullamento del periodo napoleonico: maggiore era la prossimità, in materia, al tipo belga.

Altrettanto lacunoso ed incerto era il meccanismo delle pregiudiziali: mentre i Consigli di governo rinviavano le pregiudiziali sulla proprietà o sulla qualità ereditaria al giudice ordinario, non avveniva lo stesso nel caso inverso. Ben poteva accadere, infatti, che il giudice ordinario decidesse su una pregiudiziale di carattere tributario, scardinando così, *ipso facto*, i criteri di riparto²⁰⁷.

A consuntivo, bilanciando pregi e punti deboli, ben può dirsi che il sistema sardo, per la simultanea capacità di guardare indietro, al modello francese²⁰⁸, e di guardare innanzi, all'Italia unificata, si atteggiò a fucina del contenzioso a venire.

²⁰² Ossia le liste su cui venivano iscritti i contribuenti.

²⁰³ V. Cons. d'int. Torino, 7 maggio 1850, in *Riv. amm.*, 1851, 430 e Camera dei conti, 23 marzo 1856, in F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 407.

²⁰⁴ Si vedano Cons. d'int. Cuneo, 15 febbraio 1852, in *Riv. amm.*, 1853, 442; Camera dei conti, 15 giugno 1858, *ivi*, 1858, 694; Cons. d'int. Ivrea, 6 dicembre 1857, *ivi*, 1859, 620.

²⁰⁵ Così, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 406.

²⁰⁶ Si veda, ad esempio, Cons. d'int. Savona, 20 dicembre 1853, in *Riv. amm.*, 1854, 14 e Camera dei conti, 18 aprile 1853, *ivi*, 1854, 279.

²⁰⁷ Cfr., per casi di pregiudiziali di diritto amministrativo decise dal giudice ordinario adito, Cons. d'int. Novara, 17 dicembre 1850, in *Riv. amm.*, 1862, 377; App. Torino, 14 febbraio 1862, *ivi*, 1862, 377; Cass. Milano 22 aprile 1863, *ivi*, 758. Tuttavia, a testimonianza dell'imperante incertezza che dominava la materia, va segnalato che, in alcuni casi, e per il solo fatto della pregiudiziale, venne dichiarata l'incompetenza del giudice ordinario (così, App. Genova, 15 aprile 1864, in *Riv. amm.*, 1864, 636) e che, in altri, si concesse alla parte la facoltà di adire direttamente l'organo del contenzioso per chiedere l'interpretazione dell'atto impugnato (così, Cons. di stato, 4 maggio 1861, in F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 415).

²⁰⁸ Si pensi all'istituzione di un Consiglio di stato affine a quello napoleonico, oltre, ad esempio, ai criteri di riparto. Per un confronto tra i due sistemi, F. Cammeo, *op. ult. cit.*, 417.

9. Dall'unificazione politica alla legge abolitrice del contenzioso. La legislazione del 1862 sulle imposte indirette. L'istituzione delle Commissioni tributarie.

Anche agli albori dello Stato italiano, a suggello di un'unità politica che si era fatta *contro* gli austriaci e *con* i francesi, prevalse la linea conservatrice, da questi ultimi ereditata.

Il doppio ordine di tutela giudice ordinario-organi del contenzioso venne, infatti, osservato dalla legislazione del 1862 in materia di imposte indirette²⁰⁹ e dalle successive leggi degli anni 1864 e 1865 sulle imposte dirette²¹⁰.

Emanati per far fronte alle notevoli esigenze finanziarie del neonato Stato, i provvedimenti dell'aprile, del maggio e del settembre 1862 preservarono la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria in tema di imposte indirette, facendo, tuttavia, salva la facoltà dei contribuenti di ricorrere in via amministrativa²¹¹. Così, relativamente alle tasse di registro, a quelle sulle società industriali e commerciali e all'imposta di manomorta, era espressamente prevista la possibilità di proporre un ricorso gerarchico all'amministrazione finanziaria prima di adire la via giudiziaria²¹². E deve ritenersi che, anche laddove mancasse una menzione esplicita – come avveniva in materia di tasse di bollo od ipotecarie – non fossero, in ogni caso, preclusi entrambi i percorsi di tutela²¹³. Certa giurisprudenza all'avanguardia, con riferimento specifico all'imposta di registro, giungeva ad ammettere la domanda giudiziale anche su questioni meramente estimative. Nonostante la legge prevedesse, per il calcolo dell'imponibile, un procedimento di stima *ad hoc*, di competenza esclusiva di due o tre periti nominati dalle

²⁰⁹ Si fa riferimento alle leggi 21 aprile 1862, n. 585, spec. art. 86 sulle tasse di registro; 21 aprile 1862, n. 586, spec. art. 33 sulle tasse di bollo; 21 aprile 1862, n. 587 in tema di tasse sui redditi dei corpi morali; 21 aprile 1862, n. 588, spec. art. 34 in materia di tasse sulle società industriali e commerciali e sulle assicurazioni; 6 maggio 1862, n. 593 (resa esecutiva dal r.d. 22 maggio 1862, n. 594, spec. art. 15) sulle tasse ipotecarie; 21 settembre 1862, n. 965 inerente alle tasse di bollo sulle carte da gioco. Hanno osservato gli stessi criteri di fondo anche le successive l. 3 luglio 1864, n. 1827 sul dazio di consumo, 26 luglio 1868, n. 4520, art. 1, in materia di tasse sulle concessioni governative e sugli atti e provvedimenti amministrativi e 8 giugno 1874, n. 1947, art. 30, in tema di tasse sulle assicurazioni e sui contratti vitalizi.

²¹⁰ Si vedano la legge sull'imposta di ricchezza mobile 14 luglio 1864, n. 1830 – successivamente modificata dalle leggi 28 giugno 1866, n. 3023 e 28 maggio 1867, n. 3719 –, nonché la l. 26 gennaio 1865, n. 2136 concernente l'imposta sui fabbricati.

²¹¹ In argomento, S. Galiano, *Cenni storici sulla legislazione tributaria italiana*, I, Roma, 1925, *passim*. E', di recente, tornato sul tema P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 475.

²¹² Emblematico è l'articolo 86 della l. n. 585/1862 cit., per il quale "la risoluzione delle questioni che potranno insorgere nella percezione delle tasse e delle pene pecuniarie prima della introduzione della domanda giudiziale è riservata all'Amministrazione del registro".

²¹³ Della stessa opinione sembra essere P. Russo, *op. ult. cit.*, 475.

parti²¹⁴, si consentiva l'impugnazione della perizia avanti al giudice ordinario per il caso di manifesti vizi di ragionamento ovvero di inosservanza di forme o termini²¹⁵.

Ancora più evoluto era l'assetto giudiziale di cui legge sulla manomorta²¹⁶, che costituiva un caso a sé nel panorama delle imposte indirette. Venivano, infatti, concesse, in materia, sia la facoltà di ricorrere ad organi amministrativi speciali, evidentemente precursori delle Commissioni tributarie, sia quella di adire l'autorità giudiziaria²¹⁷. I contribuenti presentavano le dichiarazioni dei redditi tassabili agli agenti, che procedevano alla loro verifica, per sottoporle al vaglio dei direttori demaniali²¹⁸. Erano questi ultimi a determinare l'imponibile in via definitiva, sentiti l'agente e i contribuenti, ed eventualmente assunte maggiori informazioni²¹⁹. Il carattere definitivo dell'accertamento non ostava alla proponibilità del ricorso in via contenziosa, garantito sempre, per disposizione espressa.

Il modello di cui alle leggi Rattazzi del 1859, disceso da quello napoleonico dell'VIII anno, veniva altresì recepito dalla legislazione in materia di imposte dirette, che devolveva queste ultime ad organi speciali, di natura amministrativa²²⁰. E', in particolare, con la legge sull'imposta di ricchezza mobile 14 luglio 1864, n. 1830, che,

²¹⁴ Sul procedimento di stima, mantenuto dal t.u. sulle tasse di registro 20 maggio 1897, n. 217 e confluito, con alcune modifiche nel D. Lt. 21 aprile 1918, n. 629, nel R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 e nel R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 645; A. Berliri, *Della giustizia tributaria*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, 71; E. Capaccioli, *Contenzioso in materia di imposta sull'entrata*, parte seconda, *ivi*, 1952, I, 64; Id., *L'estimazione semplice*, parte seconda, *ivi*, 1957, I, 64; F. Favara, *Il ricorso all'autorità giudiziaria per grave ed evidente errore di apprezzamento*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, 87.

²¹⁵ In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 645, nonché E. Capaccioli, *Le tasse di registro*, Venezia, 1934, III. Il riconoscimento, in via giurisprudenziale, di tale impugnativa aveva anticipato il dettato di cui all'art. 10 l. 26 luglio 1896, n. 341, che ammetteva il ricorso "per errore materiale di calcolo o di fatto", e quello ex art. 4 D. Lt. 21 aprile 1918, n. 629, che aggiungeva i motivi dell' "assenza od insufficienza di calcolo nella relazione dei periti" e del "grave ed evidente errore di apprezzamento".

²¹⁶ Si vedano gli articoli 11 e 12 della legge 21 aprile 1862, n. 587.

²¹⁷ In argomento, A. Berliri, *Della giustizia tributaria*, cit., 72.

²¹⁸ Così, l'art. 11 l. cit.: "l'agente demaniale, se riconoscerà esatta la denuncia, proporrà in conformità ad essa la quota di tassa da imporre. Se invece avrà motivo di crederla inesatta, procederà ad una liquidazione suppletiva motivata e la farà significare all'interessato affinché, nel caso di dissentimento, presenti, nel termine di quindici giorni, le sue osservazioni. L'agente sottometterà quindi al direttore demaniale uno stato nel quale saranno indicate le ricevute denunce, le rettificazioni consentite e le definitive sue proposizioni motivate".

²¹⁹ Si veda il citato art. 12, che così disponeva: "il direttore demaniale, sentiti gli interessati ed assunte, ove sarà d'uopo, maggiori informazioni, stabilirà definitivamente la somma che sarà tassata, statuendo in via amministrativa sopra le insorte controversie, salvo sempre agli interessati il ricorso in via contenziosa nelle forme stabilite per le tasse di registro".

²²⁰ In argomento, O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, Milano, 1903, II e P. Clementini - C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1917, II.

istituendosi un doppio ordine di Commissioni tributarie, si gettavano i semi del vigente sistema di giustizia²²¹.

Si era, tuttavia, lontani dagli omonimi organi ai quali è devoluto il contenzioso odierno. Non v'era nulla di giurisdizionale nella funzione e nei caratteri delle Commissioni di allora, che erano essenzialmente preposte all'*accertamento* dell'imposta di ricchezza mobile.

Poiché quest'ultima si calcolava secondo il sistema del contingente, mediante la determinazione di una somma fissa da ripartirsi tra le province e poi tra i comuni o consorzi obbligatori di comuni²²², l'attività di stima era demandata alle Commissioni comunali o consorziali²²³, che si avvalevano dell'opera degli agenti di finanza. La giunta municipale predispondeva una lista dei contribuenti, distinguendoli da coloro che, per indigenza, beneficiavano di esenzioni fiscali²²⁴. I contribuenti procedevano alla compilazione delle schede di dichiarazione dei redditi e le presentavano agli agenti; questi ultimi si limitavano a formulare *pareri* sulle schede raccolte e *proposte* di accertamento d'ufficio dei redditi non dichiarati²²⁵. Gli elenchi e le schede, corredati dai pareri e dalle proposte, venivano sottoposti al vaglio delle Commissioni comunali, che non tanto giudicavano, quanto, piuttosto, accertavano i redditi e sindacavano le dichiarazioni dei contribuenti²²⁶.

Stava, infatti, alle Commissioni consorziali esaminare gli elenchi, eventualmente rettificandoli, per poi deliberare il reddito effettivo dei singoli contribuenti e tradurlo in reddito imponibile. Ai poteri di verifica e rettifica delle Commissioni si aggiungevano le pervasive facoltà di indagine, delle quali gli agenti finanziari erano, invece, sprovvisti²²⁷. Parificabili a delle giurie, le Commissioni giudicavano *ex informata*

²²¹ In quest'ottica, F. Tesauro, *Profili di diritto tributario*, cit., 15; E. Rosini, *Le Commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70; C. Magnani, voce *Commissioni tributarie*, *Enc. giur. it.*, Roma, 1988, VII, 1.

²²² E' noto che, mentre con il sistema della quotità si liquida l'imposta mediante l'applicazione dell'aliquota alla base imponibile, con quello del contingente si fissa l'ammontare dell'imposta sulla base del fabbisogno finanziario dei comuni e, quindi, si stabilisce l'aliquota che permetta di conseguire detta somma. Sulle differenze tra i due sistemi, cfr. O. Quarta, *Commento*, cit., 264.

²²³ Composte di membri eletti dai Consigli comunali o dalle rappresentanze consorziali, tranne il presidente, che veniva nominato dall'autorità prefettizia. In merito, G. Piola, voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, in *Dig. it.*, XX, Torino, 1916, 409.

²²⁴ Cfr. l'art. 21 l. 14 luglio 1864, n. 1830.

²²⁵ In questo senso, gli articoli 20 e 21 della legge 14 luglio 1864, n. 1830.

²²⁶ Così, ancora, O. Quarta, *Commento*, cit., 376, che specificava che, per tali ragioni, si fosse soliti definire le commissioni comunali come "Commissioni di sindacato". Rilevante è, in merito, il già ricordato articolo 21, che così recitava: "vi sarà in ogni comune o Consorzio una commissione incaricata di tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovuta dai contribuenti".

²²⁷ Si veda l'articolo 23 della legge n. 1830/1864.

conscientia, sulla base degli elementi di fatto raccolti e delle conoscenze autonome dei loro componenti²²⁸.

Il solo contrappeso al carattere prevalentemente discrezionale del sindacato delle Commissioni comunali discendeva dalla facoltà di impugnare le decisioni emesse, proponendo appello a delle Commissioni provinciali²²⁹. Non era, tuttavia, concesso un ulteriore ricorso al giudice ordinario: concorde era la giurisprudenza nel ritenerlo inammissibile²³⁰.

Un passo avanti rispetto al sistema giudiziale descritto veniva compiuto, in relazione all'imposta sui fabbricati, dalla legge del 26 gennaio 1865, n. 2136²³¹. Anche qui si riconosceva un doppio ordine di tutela in via amministrativa: una Commissione comunale accertava i redditi effettivi sulla base di uno stato generale predisposto dal sindaco; ad una giunta provinciale competeva, invece, la decisione sui reclami proposti avverso le statuizioni della Commissione di prima istanza²³². Se l'*iter* amministrativo di accertamento e conseguente reclamo ricalcava appieno la legge sull'imposta di ricchezza mobile, non poteva dirsi lo stesso in relazione all'eventuale fase contenziosa, innanzi al giudice ordinario, che era il segno distintivo della normativa sull'imposta in commento. Più che alla disciplina delle imposte dirette si avvicinava, infatti, a quella concernente le indirette il via libera, dato dalla l. n. 2136/1865²³³, al ricorso giudiziario avverso le matrici compilate sulla base delle decisioni della giunta provinciale, entro sei mesi dalla notificazione o pubblicazione delle prime. Ed era, peraltro, possibile adire l'Autorità giudiziaria anche per le questioni di semplice estimazione dei redditi²³⁴, tradizionalmente di competenza della sola amministrazione. Coniugando i caratteri

²²⁸ Così, P. Clementini - C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., 899.

²²⁹ Cfr. l'art. 25 l. n. 1830/1864, cit. In merito, v. O. Quarta, *Commento*, cit., 381 e G. Piola, voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, cit., 479.

²³⁰ In questo senso, O. Quarta, *op. ult. cit.*, 634. Per la successiva evoluzione della normativa, cfr., oltre ad O. Quarta, P. Clementini - C. Bertelli, *op. ult. cit.*, 898 e G. Piola, *op. ult. cit.*, 530.

²³¹ La quale separò l'imposta sui fabbricati da quella sui terreni, sostituendo il sistema catastale con quello della tassazione del reddito effettivo.

²³² In merito, si confronti I. Ferretti, voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, cit., 823.

²³³ Si veda, in particolare, l'art. 16 del provvedimento citato.

²³⁴ In questo senso, si veda l'orientamento giurisprudenziale richiamato da I. Ferretti, voce *Terreni e fabbricati (imposta sui)*, cit., 925. Tale peculiarità, del tutto estranea alla disciplina dell'imposta di ricchezza mobile (v. l'espressa esclusione delle questioni di estimazione ex art. 53 T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, su cui *amplius infra*), si spiegava sulla base dell'assenza, nel caso di specie, di quegli elementi svariati che solo l'amministrazione avrebbe saputo apprezzare o di quelle competenze tecniche di cui è normalmente sprovvista l'autorità giudiziaria. Significative appaiono le motivazioni, come individuate dagli *Atti parlamentari, Camera dei deputati*, legislatura XIII, sessione 1876-1877, Doc. 31 A: "*in esso, qual è dal vigente sistema voluto, nulla v'ha di sì specialmente tecnico, nulla di così generalmente prestabilito, che possa con ragione dirsi non cadere, per natura delle cose, nella cognizione del magistrato, la funzione ordinaria e quotidiana del quale è in sostanza null'altro che l'estimare. E, se nell'apprezzamento di cotesto reddito concorrono criteri generali, sono criteri di tale natura che in qualsiasi ordinario giudizio non possono non essere tenuti presenti*".

della legislazione sulle imposte dirette con il ricorso giudiziario di cui alla normativa sulle indirette, la legge sui fabbricati neutralizzava i difetti di un procedimento esclusivamente amministrativo, per sua natura connotato da una certa, inevitabile, parzialità.

10. *Segue. La legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E nel sistema della giustizia tributaria.*

La cesura con il modello francese si ebbe solo con la legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, che, abolendo il contenzioso amministrativo, diede i natali ad una giurisdizione unica del giudice ordinario, ispirata alla Costituzione belga del 1831.

Già in seno al dibattito parlamentare anteriore alla riforma era, del resto, prevalsa la linea favorevole alla soppressione dei tribunali speciali del contenzioso²³⁵. Le basi della novella possono, infatti, rinvenirsi nel disegno di legge Minghetti²³⁶, 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”²³⁷ ai tribunali ordinari tutte le controversie relative ai diritti dei privati²³⁸. Anche il successivo progetto di legge, che recava il nome del ministro Peruzzi²³⁹, aveva

²³⁵ Si veda l'importante volume *Abolizione del contenzioso amministrativo. Camera dei deputati*, Torino, 1864, ove è possibile reperire gli atti e i documenti parlamentari cui si fa riferimento. Sul tema, M. Bertetti, *Il contenzioso amministrativo*, cit., 92; A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 312; F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 418; G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, cit., 357.

²³⁶ Cfr. il disegno di legge Minghetti del 27 aprile 1861, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati. Documenti. Sessione 1861-62. Stampato n. 46.*

²³⁷ Così recitava il disegno di legge citato, all'articolo 1, che veniva meglio specificato nella relativa Relazione ministeriale, alla p. 4: “*dico restituiti esprimendo non tanto un fatto storico quanto un'idea normale*”.

²³⁸ Cfr. l'articolo 1 del detto disegno: “*gli affari del contenzioso amministrativo dei quali nelle varie province conoscono i tribunali speciali od altre autorità diverse dai tribunali ordinari saranno restituiti alla giurisdizione ordinaria o all'amministrazione attiva nei termini e nei modi stabiliti dalla presente legge*”, nonché l'articolo 2: “*rientreranno nella giurisdizione dei tribunali ordinari: 1. tutte le cause contravvenzionali; 2. le questioni civili relative alle imposte indirette ed anche alle imposte dirette dopo la pubblicazione dei ruoli, escluse le questioni di estimo catastale e di reparto di quote; 3. le contestazioni intorno ai contratti di ogni genere con le pubbliche amministrazioni; 4. ed in genere ogni altra controversia nella quale, sebbene sia interessata l'amministrazione pubblica, si faccia questione di proprietà, di diritti a questa inerenti, dello stato delle persone e di qualunque altro diritto privato che abbia fondamento nelle leggi civili*” e l'articolo 3: “*per gli affari non compresi nel disposto dell'articolo precedente provvederà l'autorità amministrativa con decreto motivato, ammesse le rappresentanze delle parti e uditi i consigli amministrativi che nei diversi gradi sieno istituiti*”.

²³⁹ Cfr. il disegno di legge Peruzzi 29 maggio 1863, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati. Sessione 1863-64, I ed., 200; II ed., Documenti n. 9*, che, nella sostanza, riproduceva il contenuto del progetto Minghetti (le uniche differenze rilevanti, sotto il profilo formale, erano la specifica all'articolo 2 n. 4 per cui, nelle controversie relative a proprietà, diritti a questa inerenti o stato di persone, era fatta salva la competenza del g.o. anche laddove fossero stati “*emanati provvedimenti del potere esecutivo e*

ribadito la linea inaugurata da Minghetti, deferendo ai tribunali ordinari tutte le questioni concernenti i diritti soggettivi di origine privatistica²⁴⁰. La relazione e il progetto Borgatti²⁴¹ si erano limitati ad aggiungere 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 collettivi degli amministrati”²⁴². Tutto era confluito nella relazione Restelli dell’11 Gennaio 1865²⁴³, 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 Vacca²⁴⁴ e dal disegno Lanza²⁴⁵. L’orientamento

dell’autorità amministrativa”, nonché l’esplicitazione della facoltà di proporre ricorsi in via gerarchica per gli affari di cui all’articolo 3.

²⁴⁰ Veniva, così, abbandonato il modello di cui alla relazione Panattoni 8 aprile 1862, *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Sessione 1861-62, I ed., 1080; II ed., Documenti n. 352, che, pur abolendo il contenzioso, prediligeva un’elencazione tassativa delle materie riservate all’amministrazione attiva. Così, in particolare, l’articolo 2 della Relazione: “*appartengono per regola generale alla giurisdizione ordinaria tutte le questioni che fin qui erano conosciute e decise dai consigli e tribunali del contenzioso amministrativo*” e l’articolo 3: “*è riservata alla autorità amministrativa la cognizione delle questioni sopra: 1. la legittimità e la validità degli ordini e dei provvedimenti delle amministrazioni pubbliche; 2. la confinazione delle provincie e delle comunità e la formazione e rettificazione del catasto e dei registri censuari; 3. la direzione, classificazione e manutenzione delle strade ed acque pubbliche e le difese ed opere relative; 4. le disposizioni e cautele attinenti alla navigazione, ai litorali ed ai porti; 5. i divieti e i provvedimenti che interessano il servizio di sanità e la conservazione della salute pubblica; 6. l’esecuzione, direzione e manutenzione di qualunque opera pubblica; 7. il regolamento amministrativo delle servitù, passi e pedaggi pubblici e dell’uso del suolo ed acque pubbliche; 8. la formazione dei ruoli ed il riparto delle imposizioni e tasse, il regolamento delle quote e dei consorzi e i contributi; 9. le disposizioni e i divieti occorrenti per l’esercizio delle privative e per la percezione delle tasse indirette e dei dazi spettanti allo stato, alle provincie ed ai comuni; 11. gli stipendi e le pensioni degli impiegati; 12. le liquidazioni e i sindacati amministrativi*”. Altrettanto rilevante appare l’articolo 4, che, disponendo che nelle materie *ex art. 3*, non era “*impedito alle parti interessate di provvedersi normalmente contro l’amministrazione per la difesa dei loro diritti e per le conseguenti rifusioni e rimborsi*”, faceva comunque salva un’azione per indennità innanzi ai tribunali, laddove l’atto impugnato avesse leso un diritto del privato (in merito, F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 421).

²⁴¹ Cfr. Relazione e progetto Borgatti, 9 maggio 1861, in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 59; II ed., Documenti, n. 9. Si confrontino anche le modifiche apportate dalla Camera dei Deputati, di cui agli *Atti parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64, I Ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 2876 (in part., cfr. l’articolo 13, che prevedeva la conservazione delle attribuzioni contenziose degli altri “*corpi e collegi derivanti da leggi speciali*”).

²⁴² Si vedano l’articolo 2 (“*tutte le controversie che riguardano i diritti civili e politici, comunque possa esservi interessata la pubblica amministrazione e sebbene sieno emanati provvedimenti del potere esecutivo e dell’autorità amministrativa, sono di competenza delle autorità giudiziarie*”) e l’articolo 3 (“*la cognizione dei ricorsi contro gli atti di pura amministrazione riguardanti gli interessi individuali e collettivi degli amministrati spetta esclusivamente alle autorità amministrative, le quali provvederanno con decreto motivato, ammesse le deduzioni degli interessati e uditi i consigli amministrativi, che nei diversi casi sieno dalle leggi stabilite*”). Sui fondamenti della relazione Borgatti, si rinvia alla fondamentale opera di G. D. Romagnosi, *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., cap. III, par. 18.

²⁴³ In *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64-65, I ed., vol. dal 21 ottobre 1864 al 3 febbraio 1865; II ed. Documenti, n. 275 A.

²⁴⁴ V. la Relazione Vacca, 15 luglio 1861. *Atti Parlamentari, Senato*. Sessione 1863-64, I ed., 1017; II ed., Documenti, n. 111 e 111- bis.

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 Crispi²⁴⁶.

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 indirette²⁴⁷. Anche la clausola "diritti civili e politici", successivamente impiegata, è il segno della volontà implicita del legislatore di preservare la soluzione in commento²⁴⁸.

Conseguenza di un *iter* parlamentare siffatto era la formulazione inequivoca dell'articolo 1 l. n. 2248/1865 all. E, che decretava la morte dei tribunali speciali allora investiti della "giurisdizione del contenzioso amministrativo", sia in materia civile sia penale²⁴⁹. Il criterio di riparto tra giudice ordinario ed autorità amministrative si appuntava sulla natura della situazione giuridica coinvolta²⁵⁰, non rilevando né la presenza di un provvedimento amministrativo o impositivo né il coinvolgimento, diretto o indiretto, della p.a. nella controversia²⁵¹: l'autorità giudiziaria sarebbe stata

²⁴⁵ Disegno di legge Lanza, 21 novembre 1864. *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Documenti. Sessione 1863-64. Stampato n. 275.

²⁴⁶ In particolare, Rattazzi riteneva che la formula "diritti civili e politici" avrebbe lasciato sguarnite di tutela numerose situazioni giuridiche che, fondandosi sul diritto pubblico, sarebbero state garantite solo nell'ambito di un vero e proprio giudizio amministrativo (cfr. il progetto Rattazzi 22 novembre 1862. *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Documenti. Sessione 1863-64. II Ristampa, n. 352, su cui v. G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale*, cit., 362); similmente, per Crispi, solo l'istituzione di tribunali amministrativi dotati di piena giurisdizione avrebbe effettivamente tutelato i cittadini nei confronti della p.a. (in merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 369, ove vengono citati gli importanti interventi di Crispi).

²⁴⁷ Così, infatti, l'art. 2 n. 2 del progetto Minghetti 27 aprile 1861, in *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Documenti. Sessione 1861-62. Stampato n. 46, che attribuiva al g.o. "le questioni civili relative alle imposte indirette ed anche alle imposte dirette dopo la pubblicazione dei ruoli, escluse le questioni di estimo catastale e di reparto di quote" e l'art. 3 nn. 8 e 9 del progetto Panattoni, 8 aprile 1862, *Atti parlamentari, Camera dei deputati*. Sessione 1861-62, I ed., 1080; II ed., Documenti n. 352, che riservava alla p.a. esclusivamente la formazione dei ruoli, il riparto delle imposizioni e tasse, il regolamento delle quote e la percezione di tasse indirette e dazi.

²⁴⁸ V., ad es. il discorso dell'On. Mancini, su cui meglio *infra*, nel quale, tra i diritti politici, veniva incluso "il diritto della nazione di concorrere al voto delle imposte" (cfr. S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, cit., 341 e F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 431).

²⁴⁹ Così l'articolo 1: "i tribunali speciali investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile quanto in materia penale, sono aboliti, e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge".

²⁵⁰ In questo senso, G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, cit., 343. Più di recente, cfr. E. Cannada Bartoli, *La tutela giudiziaria del cittadino nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1964 e A. Romano, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975. Va specificato che il legislatore impiegava altresì il criterio della materia con riferimento alle "cause per contravvenzioni", devolute *in toto* al giudice ordinario.

²⁵¹ Si è, così, definitivamente superata la rigida impostazione di cui alle "Regole" di G. D. Romagnosi, (*Giornale di giurisprudenza universale*, in appendice ai *Principii fondamentali di diritto amministrativo*, cit., 220). Questa la formulazione dell'articolo 2 della legge: "sono devolute alla giurisdizione ordinaria

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 amministrativa²⁵². Le idee liberali, ormai ampiamente condivise, avevano portato il loro frutto, ed in modo tangibile: il principio della separazione dei poteri imponeva che la funzione giudiziaria, con le garanzie che la connotano, venisse distinta da quella amministrativa²⁵³; dall'eguaglianza formale discendeva la necessaria istituzione di un giudice unico, perché fosse unica la funzione del giudicare²⁵⁴.

Non può, tuttavia, bastare che si parli in modo espresso di *giurisdizione* e che questa appaia *unica* perché la si ritenga indiscutibilmente tale.

Andando oltre le formule impiegate, può revocarsi in dubbio che di vera e propria giurisdizione si trattasse ove si consideri l'ancora scarno assetto di garanzie per i privati e la discrezionalità della p.a. nel tutelare gli "affari", del tutto sottratti alla copertura dell'autorità giudiziaria. Non v'era norma che consacrasse i principi dell'inamovibilità, della terzietà e dell'indipendenza dei giudicanti²⁵⁵, né v'era norma che equilibrasse quella disparità naturale tra amministrazione e cittadino con il riconoscimento a quest'ultimo delle più ampie facoltà difensive²⁵⁶. La risoluzione dei conflitti di attribuzione era, poi, devoluta al Consiglio di Stato, non essendosi scalfito, sul punto, il modello di cui alle riforme Rattazzi del 1859²⁵⁷. Assegnare la funzione di regolatore dei conflitti ad un organo legato, sul piano funzionale ed organizzativo,

tutte le cause per contravvenzioni e tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, e ancorchè siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa".

²⁵² Si vedano, in tema, le considerazioni di L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., 45, che specifica: "non è esatto che con esso siansi costituite distintamente due giurisdizioni, l'una "delegata" e l'altra "ritenuta". La verità è che si distinsero le attribuzioni degli aboliti tribunali secondo il rispettivo carattere giurisdizionale od amministrativo; le prime furono deferite agli organi comuni della giurisdizione civile, facendosi omaggio all'indole essenziale delle medesime; le altre agli organi dell'amministrazione, ancora per analogo motivo".

²⁵³ V., in particolare, A. Salandra, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., 386.

²⁵⁴ Cfr. F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 427.

²⁵⁵ Sulle garanzie in questione, si veda il discorso del Deputato Mancini del 9 giugno 1864, riportato da A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 329.

²⁵⁶ Si pensi solo che, in relazione agli affari od interessi, era sì presente la garanzia del ricorso gerarchico e dell'obbligo di motivazione, ma non anche quella del contraddittorio e della pubblicità. In merito, si confronti F. Cammeo, *Commentario*, cit., 438.

²⁵⁷ Modello che era stato preservato dall'articolo 10 l. 20 marzo 1865, n. 2248 all. D, che così recitava: "il Consiglio di Stato esercita giurisdizione propria pronunciando definitivamente con decreti motivati: 1. sui conflitti che insorgono tra l'autorità amministrativa e la giudiziaria; 2. sulle controversie tra Stato e i suoi creditori, riguardanti l'interpretazione dei contratti di prestito pubblico, delle leggi relative a tali prestiti e delle altre sul debito pubblico; 3. sui sequestri di temporalità, sui provvedimenti concernenti le attribuzioni rispettive delle podestà civili ed ecclesiastiche, e sopra gli atti provvisori di sicurezza generale relativi a questa materia; 4. sulle altre materie che dalle leggi generali del Regno sono deferite al Consiglio di Stato, e sopra tutte le questioni che da leggi speciali, non per anco abrogate nelle diverse provincie del Regno, fossero di competenza dei Consigli e delle Consulte di Stato".

all'amministrazione e consentirgli di decidere, se pur indirettamente, il merito delle controversie²⁵⁸ andava in contrasto con i principi ispiratori della legge in commento. V'era, poi, il problema dell'ineffettività dei poteri giudiziari, discendente dai limiti di cui agli articoli 4 e 5 della legge abolitrice del contenzioso²⁵⁹. Per bilanciare la tutela dei diritti con l'autonomia dell'amministrazione pubblica, si era optato per una compressione delle facoltà dei giudici, tale da rendere, di fatto, intangibile l'atto amministrativo. Abbandonandosi il criterio per cui la sola presenza dell'autorità o del provvedimento avrebbe inficiato la *competenza* del giudice ordinario, si era preferito incidere, fatta salva quest'ultima, sui *poteri* di cognizione e decisione²⁶⁰. Sulla falsariga dell'articolo 107 della Costituzione belga, si era prevista l'impossibilità del giudice di revocare o modificare l'atto amministrativo²⁶¹. Residuava la sola facoltà di "*conoscere degli effetti dell'atto (...) in relazione all'oggetto dedotto in giudizio*", ovvero quella di vagliare la legittimità del provvedimento al solo scopo di reintegrare il diritto soggettivo violato²⁶². Inoltre, pur prevedendosi l'obbligo delle autorità amministrative di conformarsi al giudicato, la totale assenza di strumenti di coercizione²⁶³ rendeva la statuizione lettera morta²⁶⁴.

Va altresì messo in dubbio il connotato giurisdizionale degli organi in virtù dell'enunciato dell'articolo 6, che, oltre ad escludere dal campo d'azione del g.o. la materia catastale, impediva al contribuente di adire le vie giudiziarie anteriormente alla

²⁵⁸ In questo senso, correttamente, F. Cammeo, *Commentario*, cit., 433.

²⁵⁹ Così l'articolo 4 della legge n. 2248/1865 all. E: "*quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere rinvocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso*". Cfr. anche l'articolo 5 l. cit.: "*in questo come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto sieno conformi alle leggi*".

²⁶⁰ In merito, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 386.

²⁶¹ Si vedano le condivisibili critiche di L. Mortara, *Commentario*, cit., 47, che definiva il sistema "*difettoso e irrazionale (...) conseguenza, quasi direbbesi uno strascico, dell'antica esclusione della garanzia giurisdizionale nei rapporti dei singoli verso lo stato*".

²⁶² Si confronti, per la giurisprudenza, C. Cass. Torino, 7 giugno 1865: "*sta nella natura stessa del suo ufficio (del giudice) l'esaminare se un atto del potere esecutivo, di cui si chiede ed insieme si contende l'applicazione, abbia o non abbia il carattere di legge, e che il Giudice ha più ancora il dovere che la facoltà di farlo, né, così facendo, egli mira punto a sindacare, censurare, meno ancora ad annullare, gli atti del potere esecutivo in via teorica e generale, ma si unicamente a provvedere a un interesse individuale, rimanendo fedele al suo ufficio di non applicare che la legge al caso speciale, e di non far parlare che la legge nella sua decisione*". Sul tema, v. G. Mantellini, *Lo Stato e il codice civile*, Firenze, 1882, I, 215 e A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 387.

²⁶³ Strumenti che sarebbero stati introdotti, con riferimento specifico al giudizio amministrativo, con la legge 31 marzo 1889, n. 5992 e, in seguito, con l'articolo 27 del t.u. sul Consiglio di Stato del 1924.

²⁶⁴ V'era addirittura chi riteneva che non fosse mai possibile un'esecuzione diretta delle sentenze nei confronti dell'amministrazione e che residuasse la sola facoltà di "*eccitare l'autorità amministrativa o modificare, revocare l'atto anche nei confronti delle parti in causa*", ovvero di conseguire direttamente la sola emenda dei danni (cfr. il discorso dell'On. Mancini, riportato da F. Cammeo, *Commentario*, cit., 436, nota 3).

pubblicazione dei ruoli d'imposta²⁶⁵. Anche il principio del *solve et repete*, imponendo di pagare il tributo prima di agire in giudizio²⁶⁶, incideva sul campo d'azione del giudice ordinario e sul diritto di difesa dei privati. Per soddisfare l'esigenza dell'erario a vedersi corrisposte le somme²⁶⁷, si era condizionata la tutela giudiziale al previo pagamento dell'imposta e all'esibizione del relativo certificato. E v'era di più: anche laddove il tributo venisse riconosciuto, in tutto o in parte, indebito, l'omessa corresponsione delle somme rendeva il contribuente passibile di pena pecuniaria²⁶⁸. Solo nel 1877²⁶⁹ si investirono le Sezioni Unite della Cassazione, indipendenti dall'apparato amministrativo, della funzione di dirimere i conflitti. Venne, poi, istituita, con la legge Crispi del 1889²⁷⁰, una quarta sezione del Consiglio di Stato, propriamente giurisdizionale, alla quale si affidò la tutela degli affari diversi dai diritti²⁷¹. Rimase, tuttavia, inalterata la morfologia dei poteri giudiziali, allineata a quella concezione rigida della separazione dei poteri che ancora oggi ha i suoi riflessi. La stessa legge del

²⁶⁵ Così l'articolo 6 c. 1, che disponeva: "sono escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli".

²⁶⁶ V. l'art. 6 c. 2: "in ogni controversia d'imposte gli atti di opposizione, per essere ammissibili in giudizio, dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento".

²⁶⁷ Queste, infatti, le riflessioni di A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 396: "gli Stati moderni, i quali non più dal demanio pubblico, ma dalle imposte desumono la parte di gran lunga maggiore delle loro entrate, non possono ad ogni modo rinunciare all'esecuzione parata in materia fiscale. (...) Possono soltanto rinunciare, entro certi limiti, al privilegio del Foro e consentire che il magistrato ordinario giudichi sopra l'opposizione del contribuente, il quale abbia obbedito già all'ingiunzione di pagare e tuttavia persista nel ritenere di aver pagato indebitamente; ma non possono subordinare all'esito del giudizio l'adempimento dell'obbligo fiscale". Similmente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale*, cit., 368. Diversa è l'impostazione di L. Mortara, *Commentario*, cit., *passim*, per il quale il *solve et repete* non era tanto una difesa degli interessi finanziari pubblici, quanto un corollario del divieto di annullamento o revoca dell'atto ex art. 4: poiché il giudice poteva solo riparare il diritto leso dagli effetti dell'atto ordinando al fisco di restituire le somme non dovute, il *solve et repete* costituiva, quale corollario del sistema, parte integrante delle norme sulla competenza. Si veda anche la tesi di U. Borsi, *L'esecutorietà degli atti amministrativi*, in *Studi senesi*, 1901, 183, C. Vitta, *Diritto amministrativo*, Torino, 1933, I, 349 e D'Alessio, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1934, II, 253, per i quali il principio giuridico del *solve et repete* si rinverrebbe nell'esecutorietà degli atti impositivi. L'impostazione più recente è quella di A. D. Giannini, *Solve et repete*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1936, 349 e Id., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 281, per il quale il *solve et repete* si fonderebbe sulla cd. presunzione di legittimità degli atti della p.a.

²⁶⁸ G. Mantellini, *Lo Stato e il Codice civile*, cit., I, 279.

²⁶⁹ Con la legge 31 marzo 1877, n. 3761, su cui S. Romano, *I giudizi sui conflitti delle competenze amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, cit., 1219.

²⁷⁰ Si fa riferimento alla nota legge 31 marzo 1889, n. 5992. In argomento, V. E. Orlando, *La giustizia amministrativa*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, cit., 633.

²⁷¹ Cfr., in merito, il noto discorso di Silvio Spaventa, in P. Clementini, *Della competenza e dei procedimenti in ordine alle leggi amministrative*, Torino, 1900, 2 e in *Riv. dir. pubbl.*, 1939, I, 222: "la libertà oggi deve cercarsi non tanto nella costituzione o nelle leggi politiche quanto nell'amministrazione e nelle leggi amministrative. Nell'amministrazione, la libertà è essenzialmente il rispetto del diritto e della giustizia; è ciò che costituisce quello che i tedeschi chiamano *Rechtstaat*, il carattere cioè della monarchia moderna, per cui non solo i diritti relativi ai beni privati, ma ogni diritto e interesse che ciascun cittadino ha nell'amministrazione dei beni comuni, siano morali, siano economici, è a ciascuno sicuramente garantito e imparzialmente trattato".

1889 non modificava, a giudizio dei più, il criterio della separazione che la legge abolitrice del contenzioso aveva introdotto. Restava altrettanto immutato l'articolo 6 della legge n. 2248/1865 all. E: il pagamento previo dell'imposta continuava ad integrare un presupposto processuale indefettibile²⁷².

Se, poi, si trattasse di giurisdizione *unica* va stabilito previa analisi dei concetti polisensiti di "diritti civili e politici" e della coesistenza, resa possibile dall'articolo 12, di giudice ordinario e Commissioni tributarie.

La genericità degli attributi "*civili*" e "*politici*", riferiti ai diritti soggettivi, consentiva di fornire interpretazioni divergenti. Non era univoca la considerazione dei diritti civili quali diritti relativi a persone, proprietà e contratti²⁷³ né l'inclusione, nell'ambito dei diritti politici, anche di quelli discendenti da leggi amministrative²⁷⁴. Permanevano, infatti, le esecesi che circoscrivevano i diritti in oggetto alle sole facoltà azionabili in giudizio²⁷⁵. Altrettanto diffusa era una lettura dei diritti politici tale da limitarli al solo ambito dei diritti di elettorato o di pubblica eleggibilità²⁷⁶. Insieme alla terminologia di cui agli articoli 92 e 93 della Costituzione belga, si era, insomma, esportata, nel nostro Paese, quella ricca ermeneutica, non priva di contrasti, che aveva connotato i disposti d'oltralpe²⁷⁷.

L'unicità della giurisdizione entrava, poi, significativamente in crisi dalla lettura del combinato disposto degli articoli 1 e 12 della legge in commento. Pur proclamandosi,

²⁷² Impieghiamo qui la terminologia di A. D. Giannini, *Solve et repete*, cit., 349, che riteneva che il principio del *solve et repete* integrasse un presupposto processuale o un'eccezione processuale, tale da incidere sull'ammissibilità della domanda del contribuente, e che non potesse, invece, considerarsi alla stregua di una causa di incompetenza temporanea dell'autorità giudiziaria.

²⁷³ Così, la Relazione Borgatti 9 maggio 1861, in *Atti Parlamentari, Camera dei Deputati*. Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 59; II ed., Documenti, n. 9.

²⁷⁴ In questo senso, A. Salandra, *La giustizia amministrativa*, cit., 383. Si veda, tuttavia, la contraria opinione di L. Meucci, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 1892, 71, per il quale le parole *diritto civile o politico* "non sono poste a denotare due determinate specie di diritto in esclusione di altre, ma ad allacciarle tutte, estendendo la parola civile, benché già abbastanza larga, anche ai diritti politici consacrati dalle leggi costituzionali".

²⁷⁵ Si veda la già citata Relazione Vacca, 15 luglio 1861. *Atti Parlamentari, Senato*. Sessione 1863-64, I ed., 1017; II ed., Documenti, n. 111 e 111- bis. Cfr. anche i discorsi di Mazza, in *Discussione della Camera dei deputati*, Sessione 1863-64, I ed., vol. dal 20 marzo al 29 giugno 1864, 2876 e di Mancini in S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, a cura di Alatri, Torino, 1949, 341. Per altra interpretazione restrittiva, cfr. Cass. di Roma, Sez. un., 29 novembre 1895, *Maffia c. Comune di Eboli*, in *Giust. amm.*, 1895, 87, ove si esclude dalla giurisdizione ordinaria "tutto ciò che non fa parte di un diritto individuale nel senso stretto della parola".

²⁷⁶ Si vedano i discorsi degli On. Mazza e Boncompagni, citati da F. Cammeo, *Commentario delle leggi sulla giustizia amministrativa*, cit., 431, nota 2. Così, si era, del resto, soliti interpretare la formula "diritti civili e politici" di cui all'articolo 24 dello Statuto Albertino. In senso contrario, il discorso dell'on. Mancini, che ricomprendeva, nella categoria dei diritti politici, tutti i "diritti che al cittadino sono assicurati dalla costituzione di un paese libero: la libertà individuale, la libertà di coscienza, la libertà di stampa, la libera associazione, il diritto della nazione di concorrere al voto delle imposte" (cfr. S. Spaventa, *La giustizia amministrativa*, cit., 341).

²⁷⁷ Si rinvia, ad esempio, a M. Giron, *Le droit public de la Belgique*, cit., 143 e agli altri testi citati *supra*.

all'articolo 1, l'abolizione dei tribunali speciali del contenzioso, la *ratio* e la stessa lettera della normativa sembravano trovare smentita nell'articolo 12²⁷⁸, che preservava, oltre alla giurisdizione della Corte dei Conti e del Consiglio di Stato in materia di contabilità, quella dei “*corpi o collegi derivanti da leggi speciali*”²⁷⁹. Restavano, insomma, in vita le Commissioni tributarie di cui alle leggi degli anni 1864-65²⁸⁰, se pur nel contesto di una giurisdizione unificata e senza alcuna norma che regolasse il rapporto tra i due ordini di tutela²⁸¹.

²⁷⁸ “*Colla presente legge non viene fatta innovazione né alla giurisdizione della Corte dei conti e del Consiglio di Stato in materia di contabilità e di pensioni, né alle attribuzioni contenziose di altri corpi o collegi derivanti da leggi speciali e diverse da quelle fin qui esercitate dai giudici ordinari del contenzioso amministrativo*”.

²⁷⁹ Cfr. L. Mortara, *Commentario*, cit., 47, per il quale il disposto di cui all'articolo 12 lascerebbe intendere che il legislatore non abbia né voluto escludere il carattere giurisdizionale delle attribuzioni contenziose esercitate da organi amministrativi né istituire una vera e propria giurisdizione unica. In senso favorevole alla natura, già ai tempi, giurisdizionale degli organi speciali ed, in particolare, delle Commissioni tributarie, S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, cit., 578.

²⁸⁰ Oltre al Consiglio superiore di pubblica istruzione di cui alla legge Casati, ai Consigli di leva per la materia militare, alle Deputazioni provinciali per la materia elettorale (v. la l. 20 marzo 1865, n. 2248 all. A), ai Consigli di prefettura per la *iurisdiction* sui conti dei contabili delle amministrazioni locali.

²⁸¹ Sul tema, S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, cit., 606, che ha teorizzato il rapporto tra ricorso alle Commissioni e sindacato del giudice ordinario non in termini di *alternatività*, ma di *subordinazione* tra giurisdizioni. Per F. Cammeo, *Commentario*, cit., 734, detto rapporto di subordinazione poteva essere solo eccezionale, poiché, per regola generale, il ricorso ad una giurisdizione speciale esclude l'azione innanzi al giudice ordinario. Similmente, G. Vacchelli, *La difesa giurisdizionale*, cit., 402, per il quale la competenza del g.o. in materia d'imposta era attribuita non per regola generale ma per speciale titolo. Va rilevato che l'assenza, dal 20 marzo 1865 al 28 maggio 1867 (l. 28 maggio 1867, n. 3719) di disposizioni che prevedessero in modo espresso il ricorso al g.o. indurrebbe ad attribuire alle Commissioni dell'epoca una giurisdizione esclusiva in materia fiscale, ad eccezione di quanto previsto dall'articolo 6 c. 1 della legge n. 2248/1865 all. E.

11. L'evoluzione delle Commissioni dalla legge n. 3023/1866 al T.U. 24 agosto 1877. L'ordinamento corporativo e il mutato assetto delle Commissioni tributarie.

Il silenzio del legislatore si protraeva anche nella successiva legge 28 giugno 1866, n. 3023, che, nel rinnovare il sistema di riscossione dell'imposta di ricchezza mobile, rivedeva l'assetto delle Commissioni tributarie, senza però coordinarle con il sistema di giustizia di cui alla legge abolitrice del contenzioso²⁸².

Il sistema della *quotità* rimpiazzava il metodo del *contingente*, comportando, non più la quantificazione dell'imposta sulla base del fabbisogno finanziario del singolo comune, ma la liquidazione della prima mediante applicazione dell'aliquota alla base imponibile²⁸³. Il mutamento degli interessi dell'erario, che – con il nuovo sistema – rischiava di perdere, in modo puro e netto, le entrate ove non fossero stati dichiarati o accertati i redditi di questo o quel cittadino, rendeva necessario il deferimento integrale della funzione di accertamento agli agenti della finanza. Emerse, così, quel nuovo volto delle Commissioni che le connota a tutt'oggi. Inizialmente preposte alla determinazione del reddito effettivo e di quello imponibile previ pareri e proposte degli agenti, le Commissioni assunsero, in modo pressoché esclusivo, la funzione contenziosa.

Con la legge n. 3023/1866 e con le sue successive modifiche cambiò, insomma, il corso della giustizia tributaria e si formarono le basi del sistema vigente. Alle Commissioni comunali si riservò il compito di decidere in primo grado i ricorsi dei contribuenti, venendo meno ogni sindacato delle prime sulle dichiarazioni dei redditi²⁸⁴. Fatta salva la facoltà delle Commissioni provinciali di riesaminare, in seconda istanza, i *dicta* delle Commissioni di primo grado, si istituì quella Commissione centrale che avrà fortuna nelle riforme successive, al fine specifico di dirimere i conflitti tra più comuni e consorzi o di decidere sui casi in cui il contribuente trovasse gli stessi redditi compresi nella tabella di due o più comuni.

Se, poi, solo la successiva l. 28 maggio 1867, n. 3719 introdusse, nel delineato sistema, la possibilità di adire l'autorità giudiziaria ordinaria, dopo il transito attraverso i gradi

²⁸² In argomento, O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., *passim*; G. Piola, voce *Ricchezza mobile (tassa di)*, cit., II, 409; P. Clementini - C. Bertelli, *Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., *passim*.

²⁸³ Si confronti O. Quarta, *Commento alla legge sull'imposta di ricchezza mobile*, cit., II, 264, che sottolinea come dovessero necessariamente spostarsi gli interessi dell'erario: la parte d'entrata che veniva 'nascosta' rappresentava una "perdita pura e netta per il Governo", non diventando – con il nuovo sistema – "l'occasione di un aumento di tassa per altro cittadino".

²⁸⁴ Si vedano gli artt. 10 e 11 della l. n. 3023/1866, cit.

della giustizia tributaria, il Testo Unico sull'imposta di ricchezza mobile²⁸⁵ diede il definitivo suggello al 'doppio binario' di tutela, posponendo quella civile in tre gradi a quella speciale, destinata – quest'ultima – a snodarsi attraverso le Commissioni, comunali o mandamentali, provinciali e centrale²⁸⁶.

Successivamente, il graduale ed inesorabile ampliamento delle funzioni dello Stato, l'aumento del fabbisogno finanziario e la conseguente crescita dei reclami dei contribuenti *vis à vis* dell'applicazione dei tributi misero in luce la necessità, da un lato, di creare nuove forme di tutela giurisdizionale e, dall'altro, di alleggerire l'attività del giudice ordinario.

La competenza delle Commissioni tributarie venne, pertanto, ampliata, prima all'imposta sui fabbricati (1889), poi, all'imposta complementare sul reddito (1925) e, successivamente, nel 1936, anche alle imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza.

Proprio negli anni 1936/37²⁸⁷, vennero attuate importanti modifiche tese al riordino delle Commissioni tributarie e alla riforma del processo tributario. L'evoluzione legislativa di queste ultime ben si evince dal r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, nonché dal r.d. 8 luglio 1937, n. 1516: con tali provvedimenti, le Commissioni tributarie venivano riordinate in "distrettuali", "provinciali", "centrali".

Nell'ambito di competenza delle Commissioni tributarie non rientrarono soltanto le liti concernenti le imposte dirette, ma altresì le controversie derivanti dall'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie²⁸⁸. Ebbe, pertanto, attuazione un proto-modello di giurisdizione dal carattere sostanzialmente generale.

²⁸⁵ R. D. 24 agosto 1877, n. 4021.

²⁸⁶ Anche nel sistema delineato dal T.U. sull'imposta di ricchezza mobile, solo le Commissioni comunali o mandamentali e provinciali avrebbero potuto addentrarsi nelle questioni di estimazione del reddito. Sulle ragioni sottese alla pregiudizialità del ricorso avanti alle Commissioni tributarie, vedasi P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1968, 186, per il quale la scelta era, essenzialmente, dettata da esigenze di rapidità della risoluzione della controversia. Per la tesi favorevole alla natura giurisdizionale delle Commissioni del tempo, si vedano S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, cit., 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, cit., 251; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., I, nn. 223-225; G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, cit., 364; U. Borsi, *La giustizia amministrativa*, cit., 113; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., 29. Ostava, tuttavia, alla configurazione in senso giurisdizionale delle Commissioni il potere delle Commissioni di prima istanza di aumentare i redditi accertati dall'agente, sia nel caso di reclamo da parte del contribuente, sia nel caso di concordato (v. art. 43 T.U. n. 4021/1877, cit.).

²⁸⁷ Cfr. il r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e il r.d. 8 luglio 1937, n. 1516.

²⁸⁸ Artt. 28 e ss., r.d.l. n. 1639/1936, cit. Si veda, in particolare, il citato articolo 28: "la risoluzione in via amministrativa delle controversie relative all'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, qualunque sia la natura della contestazione ed il valore presunto dei beni, è demandata alle Commissioni amministrative per le imposte dirette. Rimangono ferme le disposizioni vigenti per quanto concerne la risoluzione delle controversie in materia di bollo, tassa scambi, concessioni governative ed ogni altra tassa sugli affari od a queste assimilata".

Furono mutate dal processo civile ordinario le regole relative alla pronuncia, al contraddittorio, ai mezzi istruttori, al giudizio di appello e alla revocazione, avviando, così, il riconoscimento dei fondamentali diritti delle parti²⁸⁹.

Quanto alla composizione delle Commissioni, va precisato che, nella distrettuale, come in quella provinciale, vi erano un presidente, un vicepresidente, otto membri effettivi e quattro supplenti. La commissione centrale si componeva, invece, di un presidente, un vicepresidente e venti membri.

La novella, affidando all'amministrazione finanziaria il reclutamento dei giudici tributari, non realizzava la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante rispetto alle parti in giudizio: nelle Commissioni distrettuali, l'Intendente di Finanza sceglieva il presidente, il vicepresidente, i membri effettivi e supplenti; nelle Commissioni provinciali, il Ministro delle Finanze nominava presidente e vicepresidente. Si consentiva all'Intendente anche di sorvegliare l'andamento dei lavori delle Commissioni distrettuali e provinciali e di disporre lo scioglimento nel caso di irregolare funzionamento o per gravi motivi²⁹⁰. Il rappresentante dell'ufficio tributario poteva assistere alla votazione e alla discussione in camera di consiglio²⁹¹.

Ad incidere sulla dialettica tra giudice e parti era, poi, il potere delle Commissioni di prima istanza di aumentare i redditi determinati dagli uffici²⁹², oltre alla mancata previsione del divieto di utilizzo della scienza privata²⁹³ e dell'obbligo di motivazione sulle questioni di fatto.

Sebbene, per la loro stessa struttura, le Commissioni fossero caratterizzate da un legame ancora troppo stretto con l'Amministrazione finanziaria, si poteva, comunque, considerare avviato il cammino di trasformazione delle Commissioni tributarie da organi amministrativi ad organi giurisdizionali²⁹⁴.

²⁸⁹Cfr., ad esempio, gli artt. 24 e 28, r.d. n. 1516/1937, cit., in forza dei quali ai contribuenti che avessero fatto domanda di audizione personale doveva essere notificato apposito avviso con l'indicazione dell'udienza da celebrarsi.

²⁹⁰Cfr. artt. 20-21 r.d. 8 luglio 1937, n. 1516, cit.

²⁹¹V. art. 29 r.d. n. 1516/1937, cit.

²⁹²Cfr. art. 31 r.d. n. 1516/1937, cit. Vedasi anche il successivo articolo 32 r.d. n. 1516/1937, cit., che contemplava altresì il potere delle Commissioni di confermare l'accertamento in base a titolo diverso o di integrarlo.

²⁹³In merito, cfr. V. Andrioli, *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1939, I, 281 e G. Tesoro, *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, 360. Ritenevano, tuttavia, che fosse, comunque, vigente, il divieto G. A. Micheli, *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1940, I, 221 e A. Berliri, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, 1940, II, 62.

²⁹⁴Era ancora difficile considerare le Commissioni alla stregua di organi propriamente giurisdizionali, dato il potere di aumentare i redditi accertati, il reclutamento dei giudici ad opera dell'amministrazione finanziaria e i poteri pervasivi dell'Intendente nella conduzione dei lavori dei giudici. Si pensi ancora agli artt. 22 e 28 r.d.l. n. 1639/1936, che parlavano in termini di "risoluzione in via amministrativa delle

12. L'avvento della Costituzione repubblicana e la riforma del 1972.

Nel 1948, la Costituzione repubblicana apportò cambiamenti radicali alla disciplina previgente: in particolare, l'art. 102 pose il divieto di istituire nuovi giudici speciali²⁹⁵ e la VI disposizione transitoria decretò che, entro il termine di cinque anni, il legislatore avrebbe dovuto revisionare le giurisdizioni speciali esistenti²⁹⁶.

controversie” o alla stessa intitolazione del r.d. n. 1516/1937, cit., che si riferiva alle “*Commissioni amministrative per le imposte indirette sugli affari*”. In merito, si confrontino A. Berliri, *Il processo tributario amministrativo*, I, cit., 7 e L. Ragnisco, *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, 1 e ss., che individuava 17 motivi a favore della natura amministrativa delle Commissioni. Non mancavano, tuttavia, gli argomenti favorevoli alla natura giurisdizionale – tra cui l'espressa menzione del principio per cui i componenti delle Commissioni non potessero rappresentare interessi territoriali, di categoria o di parte (art. 27 r.d.l. n. 1639/1936: “*i componenti le Commissioni hanno tutti identica funzione, esclusa ogni particolare rappresentanza di interessi territoriali, di categoria o di parte. Il loro giudizio sarà indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge in base alla obbiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza*”). Propendeva, del resto, per la detta natura giurisdizionale G. A. Micheli, *Amministrazione finanziaria, giustizia tributaria, e giurisdizione volontaria*, in *Ann. dir. comp. st. leg.*, 1946, 10.

²⁹⁵ E' ancora attuale il tema della compatibilità delle Commissioni tributarie con l'articolo 102 della Costituzione. Come è noto, nel 1957 (C. Cost., 11 marzo 1957, n. 41, in *Giur. cost.*, 1957, 511), la Consulta sosteneva la riferibilità della VI disposizione trans. e fin. Cost., non alle Sezioni specializzate, bensì ai *giudici speciali preesistenti alla Costituzione*: erano questi, e non quelle, a dover essere adeguati alla Carta fondamentale, ove si intendesse conservarli (C. Cost., 11 luglio 1961, n. 42, in *Giur. cost.*, 1961, 951; C. Cost., 22 novembre 1962, n. 92, *ivi*, 1962, 1359; C. Cost., 31 marzo 1965, n. 17, *ivi*, 1965, 176; C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Foro it.*, 1975, I, 3 e in *Dir. e prat. trib.*, 1975, II, 34).. Successivamente, il giudice delle leggi specificava, anzitutto, che l'articolo 102 Cost. non incideva sulla conservazione di giudici speciali preesistenti alla Costituzione, ma si limitava a vietare l'istituzione di *nuovi* giudici (C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, cit. e C. Cost., 3 agosto 1976, n. 215, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589). L'ordinanza C. Cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Riv. giur. trib.*, 1998, 606, poi, prevedeva che ogni revisione dell'assetto delle giurisdizioni speciali preesistenti avrebbe incontrato un limite nella necessità di preservare la *natura* delle materie originariamente devolute ai relativi giudici. Così, con i recenti *dicta* del 2008 (C. Cost., 14 marzo 2008, n. 64 in *Giur. cost.*, 2008, 2, 878, con nota di G. Bizioli e C. Cost., 14 maggio 2008, n. 130, in *www.giurcost.org.*), si è individuato nel *tributo* e nella *natura tributaria* del rapporto il confine di là dal quale si avrebbe uno “snaturamento” delle Commissioni tributarie, confliggente con l'articolo 102 Cost. Alla stregua di tali coordinate interpretative, e una volta diradati i dubbi sulla natura effettivamente giurisdizionale delle Commissioni tributarie, il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 e, a seguire, i d.lgs. 31 dicembre 1992, nn. 545 e 546 passavano con successo il vaglio di costituzionalità. In particolare, la Consulta considerava la riforma del 1972 una “revisione” attuata mediante un “adeguamento” a Costituzione degli organi tributari (C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, cit.; C. Cost., 3 agosto 1976, n. 215, cit.; C. Cost., 24 novembre 1982, n. 196, cit.). Allo stesso modo veniva salvaguardata la novella del 1992, che appariva una modifica *in melius* del sistema previgente, in linea con la natura originaria delle Commissioni (C. Cost., n. 144/1998, cit.). Aperto è il dibattito sull'effettiva compatibilità con l'art. 102 Cost. della recente espansione della giurisdizione tributaria (su cui vedasi *infra*).

²⁹⁶ Così la VI disposizione transitoria e finale: “*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*”. Detta “specialità”, nel nostro caso, discende dalla *non appartenenza* dei giudici tributari all'*ordine della magistratura ordinaria*, fatto salvo il carattere giurisdizionale dell'attività svolta dai medesimi. In questo senso, V. Onida, voce *Giurisdizione speciale*, in *Noviss. dig. it.*, App. III, Torino, 1982, 1064 e, più di recente, A. Pizzorusso, *Sub art. 102*, 195, in *Commentario della Costituzione*, fondato da G. Branca e continuato da A. Pizzorusso, *Gli organi ausiliari (artt. 99-100)*, *La magistratura*, tomo I, Bologna-Roma, 1994. Non si può, poi, trascurare l'importanza, nella nostra materia degli artt. 24 e 113 Cost.

Del resto, mentre lo Statuto Albertino non qualificava costituzionalmente necessaria la tutela giurisdizionale di diritti ed interessi legittimi nei confronti dell'amministrazione pubblica²⁹⁷, la Costituzione, rendendone, con l'art. 113, obbligatorio il riconoscimento, gettò i semi di una riforma del contenzioso che avrebbero dato i loro frutti solo nel 1972.

Anzitutto, poiché la VI disposizione transitoria parlava di “*organi speciali di giurisdizione*”, si poneva il tema della natura giuridica delle commissioni tributarie: solo il riconoscimento di un carattere effettivamente giurisdizionale avrebbe consentito loro di continuare ad operare, previa *renovatio* conforme alla Carta fondamentale.

Si aprì, quindi, un processo di profonda revisione critica, che vide la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale difendere tesi diverse: la Corte di Cassazione sposò la tesi della natura giurisdizionale²⁹⁸, mentre la Corte Costituzionale riconobbe alle Commissioni natura amministrativa²⁹⁹.

La legge delega n. 825/1971³⁰⁰ ed il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, attuativo della delega, fecero chiarezza sulla questione, riconoscendo il carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie³⁰¹ e rivedendo – in ossequio alla VI disposizione transitoria – il rito e i criteri di selezione e nomina dei giudici.

Il citato decreto articolava il processo tributario in tre gradi, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, avanti alla Commissione tributaria centrale, oppure di fronte alla Corte d'appello. Era possibile proporre ricorso in Cassazione, ex art. 360 cod. proc. civ., contro la decisione emessa all'esito del terzo grado di giudizio.

Emerse un nuovo tipo di processo tributario, dotato di sufficiente autonomia e capace di rappresentare il punto di riferimento dell'intero contenzioso fiscale³⁰². Nonostante i

²⁹⁷ Si vedano, da ultimi, C. Ghisalberti, *La codificazione del diritto in Italia (1865-1942)*, cit., 87 e S. Notari, *L'Italia e l'eredità francese. Codici e costituzioni dalla Restaurazione all'unità*, in M. Ascheri (a cura di), *Costituzioni e Codici moderni*, cit., 183.

²⁹⁸ Si vedano le relative sentenze in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1638; *ivi*, 1971, I, 1, 1462; *ivi*, 1972, I, 1, 1650.

²⁹⁹ C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, entrambe in *Foro it.*, 1969, I, 561.

³⁰⁰ L. 9 ottobre 1971, n. 825.

³⁰¹ Così, del resto, in senso favorevole alla natura giurisdizionale: C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. cost.*, 1974, 2970, nonché C. Cost., 15 luglio 1976, n. 215, *ivi*, 1976, I, 1351 e in *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 589. Lo stesso orientamento era già stato accolto da C. Cost., 16 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131 e C. Cost., 30 dicembre 1958, n. 81, in *Giur. cost.*, 1958, 1000, ma tuttavia contraddetto dalle pronunce C. Cost., 29 gennaio 1969, n. 6 e C. Cost., 30 gennaio 1969, n. 10, in *Foro it.*, 1969, I, 561.

³⁰² Che non era *in toto* disciplinato dal d.p.r. n. 636/1972, cit. Similmente, nel senso di una giurisdizione tributaria – quale era quella discendente dalla riforma del 1972 – circoscritta a singole *materie*, F. Tesaurò, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377; Id., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 289. Cfr. anche P. Russo, voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 757 e Id., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, 465, ove l'A. parla, a proposito, di “*limiti esterni*” (v. altresì, più di recente, L. Del Federico, *La giurisdizione*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Il

dubbi espressi in dottrina³⁰³, si poté ritenere acquisita la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie³⁰⁴, nel contesto di un processo che includeva anche l'impugnativa avanti alla Corte d'appello e il ricorso per Cassazione.

Il perimetro della *cognitio* dei giudici tributari era delimitato dal limite 'esterno' delle singole materie e da quello 'interno' degli atti impugnabili³⁰⁵.

Quanto alle materie, la competenza si estendeva alle liti fiscali riguardanti l'irpef, l'irpeg, l'ilor, l'invim, l'iva – salvo alcune esclusioni –, l'imposta di registro, quella sulle successioni e donazioni, le imposte ipotecarie e quelle sulle assicurazioni, oltre ad alcune controversie in materia catastale³⁰⁶.

Il limite 'interno' degli atti impugnabili³⁰⁷ imponeva, poi, che la proposizione del ricorso presupponesse l'esistenza di uno degli atti impositivi enucleati dal d.p.r. n. 636/1972 – segnatamente, l'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il ruolo, il provvedimento inflittivo di una sanzione tributaria o quello di rigetto di un'istanza di rimborso³⁰⁸.

L'opzione per un elenco di atti impositivi, tassativamente enumerati, e la previsione di un termine decadenziale per ricorrere – pena la definitività del provvedimento del fisco – sagomavano il contenzioso tributario sul modello del giudizio di impugnativa, fatti salvi forti elementi di specificità, nell'ottica di un crescendo di tutela delle situazioni protette.

processo tributario, diretto da F. Tesauro, Torino, 1998, 32, che preferisce parlare in termini di "limiti orizzontali").

³⁰³In questo senso, E. Fazzalari, *Istituzioni di diritto processuale*, cit., 317 e ss.

³⁰⁴In questo, si rinvia, in particolare a P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, cit., 1. Cfr. altresì C. Magnani - G. Marongiu, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 589 e G. Marongiu, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 1975, II, 422 e ss. Si erano, del resto, già espressi a favore della natura giurisdizionale delle Commissioni: S. Romano, *Le giurisdizioni speciali amministrative*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, cit., 578; G. Salemi, *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, cit., 251; L. Mortara, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., I, nn. 223-225; G. Chiovenda, *Principii di diritto processuale civile*, cit., 364; U. Borsi, *La giustizia amministrativa*, cit., 113; M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, cit., 29; G. Zanobini, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 418; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 313.

³⁰⁵Per le espressioni "limite interno" e "limite esterno", cfr. P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 757.

³⁰⁶In merito, si confronti F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 377 e Id., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 289. Si dovevano altresì includere le controversie in tema di applicazione delle sanzioni amministrative pecuniarie irrogate con riferimento alle menzionate imposte (cfr. P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 499).

³⁰⁷Cui si doveva aggiungere il limite interno cd. soggettivo, che imponeva che i giudizi esperibili avanti alle Commissioni avessero, quale parte necessaria, l'amministrazione finanziaria. V. ancora P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 500.

³⁰⁸Agli atti indicati la successiva novella del 1981 aggiunse l'avviso di liquidazione. Cfr. F. Tesauro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2008, *passim*, che, con riferimento al d.p.r. in 636/1972, individua cinque aree di atti impugnabili: accertamento; riscossione; sanzioni; rimborso; catasto.

Il carattere impugnatorio del giudizio veniva accentuato dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, che escludeva, in modo espresso, l'impugnabilità autonoma dei provvedimenti diversi da quelli previsti, delineando, in tal modo, una duplice categoria di atti: quelli specificamente indicati dal d.p.r. citato, per i quali valeva la regola dell'impugnabilità immediata, e quelli che, non essendo compresi nell'elenco, potevano essere impugnati solo congiuntamente ai provvedimenti individuati *ex lege*³⁰⁹.

Va, a consuntivo, rilevato che, nonostante il contenzioso abbia conosciuto, con la novella del 1972, una profonda evoluzione – tanto da farlo, dai più, definire vero e proprio ‘processo’–, permanevano i punti di criticità. Basti menzionare, tra questi, la mancanza di strumenti – quali le misure cautelari e lo stesso mero accertamento preventivo³¹⁰ – che evitassero, nel contesto di un processo di impugnazione, l'anticipato pagamento di somme che sarebbero potute risultare non dovute. Non meno rilevante era, poi, l'omessa previsione della condanna alle spese, in caso di soccombenza³¹¹ – corollario, anch'essa, della valorizzazione dell'interesse fiscale, nell'ambito di un processo strutturalmente costitutivo.

Inoltre, la poca organicità e linearità del sistema di tutela discendeva dal mantenimento della Corte d'appello quale giudice di terzo grado, in concorso alternativo condizionato con la Commissione tributaria centrale³¹².

Residuavano, infine, *deficit* rilevanti sotto il profilo dell'imparzialità e terzietà delle Commissioni, ancora eccessivamente vicine all'amministrazione attiva: non a caso, le pronunce delle commissioni tributarie erano sprovviste dell'etichetta di “*sentenze*”, ancorché rese nel nome del popolo italiano.

³⁰⁹ Tuttavia, sulla non tassatività degli atti impugnabili, v. l'orientamento inaugurato dalla nota sentenza C. Cost., 3 dicembre 1985, n. 313, in *Giur. it.*, 1985, I, 1, 1593.

³¹⁰ Il d.p.r. n. 636/1972, cit., non riconosceva, infatti, l'ammissibilità dell'azione di mero accertamento preventivo. Si vedano, in tema, le riflessioni di P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583; A. Mercatali, *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del “solve et repete”*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; Id., *Un problema che resta: l'ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *ivi*, 1977, I, 1216; E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704.

³¹¹ Cfr., con specifico riferimento al contenzioso antecedente alla riforma del 1992, C. Consolo, *Le spese del processo e la Costituzione (il principio “victus victori” e la sua assenza dal processo tributario di nuovo avanti alla Consulta)*, in *Giur. it.*, 1990, I, 1352; Id., *Le spese processuali e la responsabilità da lite temeraria davanti ai giudici tributari ed amministrativi: riflessioni indotte dalla altalenante giurisprudenza della Corte costituzionale*, *ivi*, 1988, I, 3504; A. Proto Pisani, *In tema di costituzionalità del contenzioso tributario*, in *Foro it.*, 1983, I, 533; D. Regazzoni, *Le spese di lite nel procedimento innanzi alle commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 262; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1683.

³¹² Sul punto, si vedano i condivisibili rilievi di C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 977 e ss., che rileva altresì come fossero stati altresì preservati i diversi accessi alla Corte di Cassazione, attraverso l'art. 360 cod. proc. civ. o all'art. 111 Cost.

Neanche poteva dirsi realizzata la, pur auspicata, unificazione della disciplina del contenzioso tributario³¹³. Molti tributi non rientravano, infatti, nell'ambito applicativo dell'art. 1 d.p.r. n. 636/1972: le relative controversie erano assoggettate alla normativa, eterogenea e polimorfa, "extra decretum"³¹⁴.

La successiva evoluzione del contenzioso tributario fu tesa al superamento dei limiti anzidetti.

13. La riforma del 1992 e l'attuale assetto della giurisdizione tributaria. Le riforme degli anni 2001 - 2005 e gli orientamenti giurisprudenziali recenti.

Con l'articolo 30 della legge n. 413 del 1991³¹⁵, il Parlamento delegò il Governo ad emanare decreti legislativi riguardanti la revisione della disciplina del contenzioso tributario. Ebbero, quindi, luce i d.lgs. nn. 545 e 546 del 31/12/1992, rispettivamente relativi alla composizione dei nuovi giudici e alla disciplina del nuovo processo. Solo con l'insediamento delle nuove commissioni, il 1 Aprile 1996, i provvedimenti divennero operativi.

Nei decreti in questione, venne rivista la composizione delle commissioni; pur richiedendosi, ai giudici, una maggiore preparazione in campo giuridico ed economico, si rinunciava, tuttavia, alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari ed alla costituzione di giudici speciali professionali.

³¹³ In questo senso, si vedano F. Favara, *Implicazioni costituzionali e sostanziali di una riforma del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1985, I, 154 e P. Russo, voce *Contenzioso tributario*, cit., 506 e ss. In argomento, v. anche il lavoro di G. A. Micheli, *I possibili modelli alternativi di riforma del contenzioso tributario*, in *Il contenzioso tributario*, Padova, 1975, 9 e ss.

³¹⁴ Si era, per lo più, optato, relativamente ai tributi estranei alla portata dell'art. 1 d.p.r. n. 636/1972, per una disciplina a due fasi: la prima si sarebbe svolta avanti ad organi amministrativi e la seconda avanti all'autorità giudiziaria ordinaria. In particolare, per l'imposta sugli spettacoli, la tassa sulle concessioni governative e l'imposta di bollo, l'azione giudiziaria era sottoposta alla condizione del previo esperimento del ricorso amministrativo in primo grado all'intendente di finanza e in secondo grado al ministro delle finanze (cfr., per l'imposta sugli spettacoli, gli artt. 38-39 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 640, per la tassa sulle concessioni governative, gli artt. 11-12 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 641, per l'imposta di bollo, gli art. 33 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 642). Quanto alle imposte doganali, era previsto che, divenuti definitivi l'accertamento o la rettifica, potessero essere esperiti, nel termine di sessanta giorni, i rimedi giurisdizionali in sede civile o amministrativa, ove la contravvenzione per infedele dichiarazione fosse stata definita mediante oblazione (cfr. art. 76 d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43). Per le singole imposte di fabbricazione, si rinvia all'art. 7 d.l. 6 luglio 1974, n. 258 (armi da sparo), all'art. 15 d.m. 8 luglio 1924 (birra), all'art. 31 d.m. 8 luglio 1924 (spiriti), all'art. 15 d.m. 8 luglio 1925 (zucchero), all'art. 18 r.d.l. 28 febbraio 1939, n. 334 (oli minerali). Per i tributi regionali, si veda l'art. 6 l. 16 maggio 1970, n. 281, che prevede la facoltà del contribuente di scegliere tra l'azione diretta avanti al giudice ordinario o il previo esperimento di un ricorso al presidente della giunta regionale. Sulla tutela in materia di tributi regionali, cfr. A. Fantozzi, voce *Tributi regionali*, in *Noviss. Dig. it.*, XIX, Torino, 1973, 837 e C. Glendi, *Tassa sulle concessioni regionali e limiti alla competenza del giudice ordinario*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, II, 1117. Sul contenzioso in materia di tributi locali, v. C. Glendi, *Il contenzioso in materia di tributi locali, in Autonomia impositiva degli enti locali (Atti del convegno di Taormina, 26/27-3-1982)*, Padova, 1983, 211 e ss.

³¹⁵ L. 30 dicembre 1991, n. 413, preceduta solo dal d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739, su cui A. Berliri, *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, 1194.

La riforma ha, comunque, comportato l'istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), in grado di garantire l'autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni.

La giurisdizione tributaria venne ampliata, nei limiti della delega, alle liti riguardanti tributi comunali e locali – che erano stati esclusi dalla riforma del 1972 – e ad “ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie”³¹⁶. Nonostante fosse prematuro parlare di giurisdizione “generale”³¹⁷, si mettevano le premesse per quella graduale espansione della cognizione giudiziale che avrebbe avuto, quale momento apicale, le riforme degli anni 2001 e 2005.

Con la riforma del 1992, si è, in sintesi, inaugurato quello che può dirsi propriamente il “diritto processuale tributario”, un *corpus* sostanzialmente autonomo³¹⁸, costituito dalle disposizioni del d.lgs. n. 546/1992 e dalle norme del codice di procedura civile, operative *ex* articolo 1 c. 2 dello stesso decreto³¹⁹.

Per quanto attiene all'*iter* giudiziale, la novità più vistosa è costituita dall'abolizione dei tre gradi di giudizio e dall'introduzione del nuovo processo limitato a due soli gradi: quello presso le commissioni tributarie provinciali ed il secondo, presso le commissioni tributarie regionali.

Vennero introdotte rilevanti novità, a presidio delle situazioni protette, quali l'obbligo di assistenza tecnica del contribuente, l'introduzione del regime delle spese del

³¹⁶ Si veda il testo originario dell'art. 2 d.lgs. n. 546/1992, cit.: “1. sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: a) le imposte sui redditi; b) l'imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l'imposta è riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli; c) l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; d) l'imposta di registro; e) l'imposta sulle successioni e donazioni; f) le imposte ipotecaria e catastale; g) l'imposta sulle assicurazioni; h) i tributi comunali e locali; i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie. 2. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1. 3. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

³¹⁷ *Contra*: C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 29.

³¹⁸ In questo senso, si vedano C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XIII e ss., nonché C. Glendi, voce *Contenzioso tributario*, cit., 2001, 6.

³¹⁹ In merito, cfr. A. Chizzini, *I rapporti tra codice di procedura civile e processo tributario*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, 1998, 3 e C. Glendi, *Rapporti tra nuova disciplina del processo tributario e codice di procedura civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2000, I, 1700 e ss.

processo³²⁰, il procedimento cautelare incidentale nel giudizio di primo grado e il giudizio di ottemperanza – vero progresso, quest’ultimo, verso la possibilità di eseguire sentenze definitive a sfavore dell’amministrazione³²¹.

Non è un caso, insomma, se la riforma del 1992 ha, per la prima volta, qualificato in termini di “giurisdizione” la competenza delle Commissioni tributarie³²²: se è, infatti, vero che – all’indomani della Carta fondamentale – non vi è giurisdizione in difetto di strumenti ad effettiva garanzia dei litiganti, solo una potenziata tutela di questi ultimi poteva consentire l’avallo del pieno connotato giurisdizionale degli organi di giustizia. Se neanche la riforma del 1992 ha integralmente abolito il contenzioso tributario cd. “*extra ordinem*” – ossia non assegnato alle commissioni tributarie –, ciò è avvenuto con le più recenti riforme³²³, che hanno significativamente espanso la cognizione delle prime, fino a ricomprendervi i “*tributi di ogni genere e specie*” “*comunque denominati*”.³²⁴ Il legislatore si è persino spinto al di là della stessa nozione tradizionale di “tributo” e di “natura tributaria” del rapporto controverso³²⁵, quando, con la novella

³²⁰ Sulla correlazione tra assistenza tecnica obbligatoria e regime delle spese, con riferimento al rito tributario dopo la riforma del 1992, B. Bellè, *Le spese del giudizio*, in F. Tesaurò (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 324; G. Ferrà, *Le spese del giudizio estinto restano a carico di chi le ha anticipate (nota a Corte Cost., 12 marzo 1998, n. 53)*, in *Corr. trib.*, 1998, 1558; P. Russo, *Manuale del processo tributario*, Milano, 1999, 480; S. Trovato, *Lineamenti del nuovo processo tributario*, Padova, 1996, 92; M. Scuffi, *La condanna alle spese del giudizio: soccombenza e liquidazione*, in *Corr. trib.*, n. 17-bis/1996, 1432.

³²¹ In merito, si vedano C. Glendi, *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario*, cit., 392 e ss. Cfr. anche le più risalenti riflessioni di F. Maffezzoni, *Nota sull’ottemperanza delle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325 e ss.

³²² In argomento, vedasi C. Glendi, *La giurisdizione tributaria*, cit., 582.

³²³ Cfr. la l. 28 dicembre 2001, n. 448 e il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, su cui *amplius infra* nel testo.

³²⁴ L’aggiunta “*comunque denominati*” è stata inserita dal D.L. n. 203/2005, cit. In merito, si confrontino S. Fiorentini, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria*, cit.; G. Marongiu, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 117; G. M. Cipolla, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, cit., 2003, 463; M. Cantillo, *Aspetti problematici dell’istituzione della giurisdizione generale tributaria*, cit., 803. V. anche S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., 33; L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, relazione presentata al Convegno di studi tenutosi a Catania, in data 14 e 15 settembre 2007, 10, nt. 36, nonché P. Russo, *L’eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, cit., 587; V. Nucera, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, cit., 1591; L. Nicotina, *L’ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 d.lgs. n. 546 del 1992: un’interpretazione costituzionalmente orientata*, cit., 169; G. Bizioli, *La Corte costituzionale riafferma il limite della natura tributaria all’ampliamento delle competenze giurisdizionali del giudice speciale tributario*, cit., 878.

³²⁵ Sul concetto di tributo, vedasi A. Viotto, voce *Tributo*, in *Digesto delle discipline privatistiche, sez. comm.*, Torino, 1999, 223. Cfr. anche L. Del Federico, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 19; F. Fichera, *Fiscalità ed extrafiscalità nella Costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1997, 486; A. Fedele, *Corrispettivi di pubblici servizi, prestazioni imposte, tributi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1971, 27; Id., *La distinzione dei tributi dalle entrate di diritto privato e la competenza del tribunale*, in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 3; A. D. Giannini, *Il concetto giuridico di tassa*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937; Id., *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, 1937, 13.

del 2005³²⁶, ha incluso nella giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni³²⁷, oltre alle liti riguardanti il canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani³²⁸ e quello per lo scarico delle acque reflue³²⁹. Alle imposte e alle tasse sono state, insomma, aggiunte entrate di natura prevalentemente sinallagmatica o, comunque, paratributaria. Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223³³⁰ ha ulteriormente espanso la nostra giurisdizione, includendo, tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, anche il fermo amministrativo di beni mobili³³¹.

Significativa è stata la pronuncia n. 16776/2005³³², con la quale la suprema Corte ha avallato l'ampliamento della giurisdizione alla totalità delle liti in materia tributaria³³³. Altrettanta importanza l'ha rivestita una successiva ordinanza delle sezioni unite³³⁴, che, in materia di sanzioni amministrative, ha ribaltato l'orientamento antecedente³³⁵, disponendo che, ancorché una sanzione amministrativa non risulti correlata al mancato pagamento o all'inosservanza di un obbligo tributario, rientra comunque nella giurisdizione delle Commissioni.³³⁶

³²⁶ Vedasi l'articolo 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, cit.

³²⁷ *Rectius*, il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari (CIMP).

³²⁸ O meglio, la tariffa di igiene ambientale, TIA, nuova versione della TARSU.

³²⁹ Anche detto "quota di tariffa".

³³⁰ Convertito in L. 4 agosto 2006, n. 248.

³³¹ Si veda, tuttavia, il recente orientamento delle sezioni unite, per le quali il fermo rientra nella giurisdizione delle Commissioni solo se relativo a crediti aventi natura tributaria. Così, Cass., sez. un., 5 giugno 2008, n. 14831, in banca dati "fisconline", che ha modificato l'orientamento di cui alle sentenze Cass., sez. un., 31 gennaio 2006, n. 2053 e Cass., sez. un., 23 giugno 2006, n. 14701, in banca dati cit. Si veda anche, sull'esclusione della giurisdizione del G.A. in materia, Consiglio di Stato, Sez. V., 13 settembre 2005, n. 4689, in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 582 (*contra*: la successiva Consiglio di Stato, Sez. VI, 13 aprile 2006, n. 2032, in www.giustizia-amministrativa.it) ed ivi la nota di S. Cannizzaro. In senso favorevole all'inclusione del fermo amministrativo sui beni mobili nella cognizione del giudice tributario, cfr. C. Glendi, *Il giudice amministrativo non può giudicare sul fermo dei beni mobili registrati*, in *Corr. trib.*, 2005, 3173; A. Fantozzi, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 35; S. La Rosa, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione del tributo*, in *Rass. trib.*, 2001, 1189.

³³² Cass., sez. un., 9 giugno 2005, n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 31, con nota critica di S. Muscarà e in *Fisco*, 2005, 43, con nota di Rossi. Sulla stessa pronuncia, cfr. anche E. De Mita, *La Cassazione inciampa sul rifiuto di autotutela*, in *Il Sole 24 Ore*, 1 novembre 2005, 23

³³³ Nello stesso senso, v. le precedenti Cass., sez. un., 22 luglio 2002, n. 10725; 26 gennaio 2001, n. 8 e 4 settembre 2001, n. 11403, tutte in banca dati "fisconline". Si vedano, in merito, i rilievi di S. Muscarà, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle sez. un. della Cassazione*, cit., 36.

³³⁴ Cass., sez. un., 10 febbraio 2006, n. 2888, in *Rass. trib.*, 2006, 587, con nota critica di P. Russo.

³³⁵ Cfr. Cass., sez. un., 11 marzo 2004, n. 5040, in banca dati "fisconline".

³³⁶ Stando alla fattispecie di cui alla citata sentenza, anche la sanzione che discende dalla violazione di una norma laburistica, se comminata dall'Agenzia delle Entrate, verrebbe attratta nella cognizione del giudice tributario. Si vedano le critiche di P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione*, cit., 590, che fa prevalentemente leva sull'articolo 102 Cost.

Altra sentenza³³⁷ ha, poi, sottolineato che al giudice ordinario spetterebbero le *sole* controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di mora; gli atti amministrativi generali o regolamentari resterebbero, poi, di competenza del giudice amministrativo³³⁸.

Anche in relazione alle tariffe e ai canoni *ex art. 2 c. 2 d.lgs. 546/1992*, le sezioni unite hanno avallato la sussistenza della giurisdizione tributaria³³⁹, in quanto le prime sarebbero "figlie" di precedenti prelievi tributari e di questi conserverebbero il presupposto d'imposta e gli elementi fondamentali³⁴⁰.

Se è, poi, vero che rilevanti decisioni successive hanno espunto dall'oggetto della cognizione tutto ciò che *non* è tributo in senso stretto – e, segnatamente, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche³⁴¹, le sanzioni amministrative non discendenti dalla violazione di norme tributarie³⁴² e il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue³⁴³ –, è altrettanto vero che significativa giurisprudenza ha definito "generale" la nostra giurisdizione³⁴⁴ ed ha mantenuto, nel possibile oggetto della cognizione, entrate tradizionalmente non tributarie³⁴⁵, altresì espandendo il novero degli atti impugnabili *ex art. 19 d.lgs. n. 546/1992*³⁴⁶.

Se il rilevante ampliamento della *cognitio* delle Commissioni, nel contesto di un'ormai indiscussa "giurisdizione" tributaria, e il fatto che la stessa sia preposta, nel sistema costituzionale, alla tutela delle situazioni soggettive dei privati induce a *presumere* – se

³³⁷ Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, in banca dati "fisconline".

³³⁸ Si veda, sul punto, F. Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 2007, 1061.

³³⁹ Cass., sez. un., 8 marzo 2006, n. 4895, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 488, con nota di M. Loviseti. Dello stesso A., in argomento, v. anche *L'individuazione della natura giuridica di un'entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all'individuazione degli atti impugnabili e all'applicabilità dell'iva: il caso della tariffa rifiuti*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 844.

³⁴⁰ Così, F. Amatucci, *Le prestazioni patrimoniali locali*, cit., 369, nonché L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione*, cit., 199. Nello stesso ordine di idee si è posta la successiva sentenza Cass., sez. trib., 9 agosto 2007, n. 17526, in banca dati "fisconline", che ha dato manforte all'espansione, nel senso che si è detto, della giurisdizione tributaria.

³⁴¹ V. C. Cost., sent. 14 marzo 2008, n. 64, in *Foro it.*, 2008, I, 1033.

³⁴² Cfr. C. Cost., sent. 14 maggio 2008, n. 130, in *Giust. civ.*, 2008, I, 1341.

³⁴³ Si veda C. Cost., sent. 11 febbraio 2010, n. 39, in *Foro it.*, 2010, I, 1100, e in *Riv. giur. ambiente*, 2010, 3-4, 572.

³⁴⁴ Cfr. in merito, L. Nicotina, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria ex art. 2 dlgs. n. 546/1992. Un'interpretazione costituzionalmente orientata*, cit., 169 e P. Russo, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, cit., 587. Si veda altresì, anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici, G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2003, 367 e ss.

³⁴⁵ È questo il caso del Cimp (C. Cost., 8 maggio 2009, n. 141, in *Giur. cost.*, 2009, 3, 1534) e della Tia (C. Cost., 24 luglio 2009, n. 238, in *Giust. civ.*, 2010, I, 2723), la cui riconosciuta natura tributaria ha reso possibile, in materia, il mantenimento della giurisdizione delle Commissioni.

³⁴⁶ In argomento, si vedano gli scritti di M. Basilavecchia, *In tema di autotutela su atti inoppugnabili*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza tributaria*, n. 11/2000, 1032; Id., *Giurisdizione delle commissioni e diniego di autotutela*, *ivi*, n. 7/1998, 617 e Id., *Questioni in tema di impugnazioni e di atti impugnabili tra vecchio e nuovo processo tributario*, *ivi*, n. 3/1996, 229.

i nomi sono conseguenza delle cose – che sia sufficientemente adeguato il grado di tutela di diritti ed interessi, la prova piena non può che dipendere dalla compatibilità della disciplina vigente con il principio di effettività della tutela.

14. Un legato per il legislatore attuale. Riflessioni *de jure condendo*.

Punto di partenza imprescindibile per una compiuta, e necessaria, riforma dell'attuale contenzioso tributario non può che essere il legato dell'analisi storica.

Da quest'ultima, è dato desumere, non solo che è, oggi, possibile parlare di 'giurisdizione' tributaria, e che la sua recente espansione induce ad un raffinamento ulteriore delle tecniche di tutela, tale da allineare la prima agli altri plessi propriamente giurisdizionali, ma anche che lo schema del giudizio costitutivo, teso all'annullamento di atti impositivi tassativamente enucleati, non ha radici troppo risalenti, avendo trovato consacrazione formale solo nella legge del 1972, come novellata dalla riforma del 1981. Prima di allora, la materia tributaria è stata sempre 'contesa' – sin dai tempi della Costituzione francese dell'VIII anno – tra organi dell'amministrazione, ora attiva ora contenziosa, ed autorità giudiziaria ordinaria.

Ciò lo dimostra la legislazione degli Stati preunitari, ove – salvo alcune eccezioni³⁴⁷ – le imposte indirette erano devolute ai giudici ordinari, mentre quelle dirette – che implicavano valutazioni estimative sovente complesse – erano appannaggio degli organi del contenzioso amministrativo.

E ancor meglio lo dimostra la successiva riconduzione dell'intera materia dei "diritti civili e politici" al giudice ordinario, avvenuta con l. n. 2248/1865 all. E. La ricomprensione – testimoniata dalle relazioni e dai lavori preparatori commentati – della materia fiscale nel novero dei "diritti civili e politici" è il segno tangibile di come la nostra giurisdizione abbia natura dichiarativa 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 d.lgs. n. 546/1992 e, prima ancora, dall'art. 16 della legge del 1972 o l'esistenza di un termine decadenziale, e non di prescrizione ordinaria, non elidono le solide radici del plesso giurisdizionale in commento nella teoria dichiarativa, e perciò non ostano all'espansione degli strumenti di tutela a garanzia del cittadino.

³⁴⁷ Si veda, in particolare, il caso del Ducato di Modena.

Tutto ciò trova inequivoca conferma alla luce delle coordinate costituzionali. Gli articoli 24 e 111 della Carta, rispettivamente consacrando il diritto alla difesa e ad un processo 'giusto', orientano la natura del nostro giudizio con modalità conformi alla tesi dichiarativa.

Se il modello discendente dagli articoli 24 e 111 Cost. è un paradigma immediatamente precettivo, vincolante per il legislatore nazionale e per gli interpreti, non si può non modulare sullo stesso il concreto atteggiarsi della giurisdizione tributaria.

Come è, poi, vero che la giurisdizione tributaria si è sviluppata parallelamente al ramo della giurisdizione amministrativa e condivide con la stessa una *ratio* comune – quella di temperare le situazioni soggettive protette con l'interesse pubblico –, così è altrettanto vero che identità di funzione chiama identità di disciplina: la normativa che contempla il giudizio tributario è, pertanto, integrabile con quanto discende dal modello della giurisdizione amministrativa.

Dal combinarsi dei due paradigmi deriva l'accentuazione della natura dichiarativa del nostro processo, fatte salve le specificità che discendono dalla contrapposizione tra parte privata e parte pubblica, situazioni soggettive protette e poteri dell'amministrazione finanziaria, garanzie dei contribuenti ed esigenze sottese al prelievo fiscale.

Come si desume dalla sinergia dei modelli, il sistema di giustizia tributaria si pone in contrasto con la Carta fondamentale, oltre che con i principi europei, andando altresì controcorrente rispetto al *trend* evolutivo del giudizio amministrativo – che si appunta, anche alla luce del nuovo codice della giustizia amministrativa (d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104), sul rapporto, non appiattendosi sul provvedimento impugnato – se tende al solo annullamento di atti impositivi, tassativamente elencati, e si allontana dallo scopo di accertare il rapporto intercorrente tra cittadino e fisco.

Del resto, la rigorosa predeterminazione degli atti impugnabili, nel quadro di un giudizio costitutivo, comporterebbe una negazione – o quanto meno una dilazione – di tutela relativamente agli atti non impugnabili autonomamente³⁴⁸ e a tutti gli aspetti del rapporto non espressamente contemplati dall'atto³⁴⁹.

Dal procedimento impositivo potrebbero scaturire atti che, se pur diversi da quelli individuati dall'articolo 19 d.lgs. n. 546/1992, risultino, comunque, espressione della funzione delle autorità fiscali e possano immediatamente ledere la posizione giuridica

³⁴⁸ In questo senso, già P. Russo, voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, Milano, 1988, 771.

³⁴⁹ Così, già A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708.

dei contribuenti³⁵⁰. Si pensi agli avvisi cosiddetti “bonari”, che, nonostante svolgano la medesima funzione degli avvisi rituali di accertamento o liquidazione e ne venga sancita l’irretrattabilità, sfuggono all’elencazione tassativa di cui al detto disposto. Sono altrettanto emblematici i casi delle risposte negative ad interpelli disapplicativi di un regime antielusivo, dei provvedimenti di sospensione di rimborsi o delle ingiunzioni per sanzioni amministrative di competenza dell’Agenzia delle entrate³⁵¹.

E, in prospettiva, non può che aumentare l’elenco degli atti “innominati”, stante la recente devoluzione al giudice tributario di “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, (...) nonché le sovrimposte e le addizionali e sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*”³⁵² e la ancora più recente³⁵³ ricomprensione nella giurisdizione tributaria di controversie che, come il canone per l’installazione dei mezzi pubblicitari e la tariffa di igiene ambientale³⁵⁴, non sono tradizionalmente ‘tributarie’.

Anche laddove si ammettesse l’esistenza – in parallelo al “numero chiuso” degli atti impugnabili autonomamente – di una “classe aperta” di atti avverso i quali è proponibile un’impugnazione differita³⁵⁵, resterebbe la necessità di preservare la sfera giuridica del cittadino da effetti immediatamente lesivi. Fermo restando che anche una “tutela differita” è del tutto ineffettiva nei confronti di atti che, come gli avvisi bonari, potrebbero individuare esattamente la pretesa fiscale e, di per sé soli, definire l’imponibile e l’imposta.

Il “debito” di tutela che discende dalla tesi costitutiva viene, per così dire, sanato laddove si presti consenso all’impostazione opposta.

Lo spostamento dalla visuale dell’*atto* a quella del *rapporto* – in linea con le dinamiche del giudizio amministrativo – permette al contribuente di conseguire un accertamento del secondo anche a prescindere dalla riconducibilità del primo alle categorie “nomite” di cui all’art. 19. E’ dato, poi, al cittadino far valere, in separata sede,

³⁵⁰ E’ evidente che, come per il diritto amministrativo, atti che non siano espressione della funzione amministrativa propria delle autorità fiscali e non producano effetti giuridicamente pregiudizievoli non possano essere in alcun modo impugnati.

³⁵¹ Cfr., da ultima, Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010, in *Dir. e Giust.*, 2012, 832, con nota di A. Terlizzi, che ha previsto l’impugnabilità di una risposta negativa ad interpello disapplicativo.

³⁵² Così l’art. 2 d.lgs. 546/1992, cit.

³⁵³ Cfr. l’art. 3-bis del D.L. n. 203/2005, cit.

³⁵⁴ Si vedano, in relazione al Cimp, C. Cost., 8 maggio 2009, n. 141, cit., e alla Tia, C. Cost., 24 luglio 2009, n. 238, cit.: la riconosciuta natura tributaria delle dette entrate ha reso possibile, in materia, il mantenimento della giurisdizione delle Commissioni.

³⁵⁵ In questo senso, F. Tesauro, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007. Per l’A., gli atti non nominati dall’art. 19, se lesivi, sono impugnabili con ricorso avverso gli atti successivi rispetto ai quali i primi hanno valore di atti presupposti o pregiudiziali.

quegli aspetti del rapporto che dall'atto non emergano. La definitività che consegue, a disciplina invariata, alla mancata impugnativa dell'atto è circoscritta a quanto da quest'ultimo effettivamente risulti: gli elementi ulteriori restano comunque contestabili in un momento successivo.

Nell'ottica del giudizio tributario sul rapporto, al contribuente è dato tutelarsi, anche in via preventiva, mediante l'esperimento di un'azione di accertamento mero o la richiesta di un rimedio cautelare più effettivo della mera sospensione dell'atto impugnato³⁵⁶.

E', del resto, inammissibile che i congegni processuali non consentano all'attore di conseguire "tutto quello e proprio quello" che ha diritto ad ottenere alla stregua del diritto sostanziale. Ciò che importa al cittadino è avere materiale certezza su quanto debba esborsare. Vedersi annullare l'atto, senza sapere a quanto ammonta il suo debito col fisco, non è in linea con le concrete esigenze, e quindi con la richiesta di tutela³⁵⁷, di chi è soggetto a tassazione³⁵⁸.

Così, nella stessa prospettiva dell' "impugnazione-merito", al contribuente è consentito provare le ragioni a sua difesa con il più ampio ventaglio possibile di mezzi istruttori: l'assimilazione del processo tributario di accertamento del rapporto al modello dichiarativo – tipico del giudizio civile – consente l'integrazione della scarsa disposizione *ex art. 7 d.lgs. n. 546/1992* con il codice di rito civile.

Vero è, inoltre, che alla tesi costitutiva segue uno spreco di attività amministrativa e un potenziale prolungamento dell'attività processuale. Dopo l'annullamento dell'atto da parte del giudicante, la parola andrebbe all'amministrazione finanziaria, che dovrebbe emettere un nuovo atto impositivo³⁵⁹. Potrebbe darsi che quest'ultimo non risulti in linea con i parametri indicati dal giudice tributario: il contribuente sarebbe pertanto

³⁵⁶ Nel senso del rafforzamento della tutela cautelare nel processo tributario, v., ad es., Cass., sez. trib., 24 febbraio 2012, n. 2845, in *Giust. civ. Mass.*, n. 2/2012, 216, che ha sancito l'applicabilità dell'inibitoria *ex art. 373 c.p.c.* al giudizio tributario.

³⁵⁷ Ciò che si definisce *Rechtsschutzbedürfnis* nel diritto processuale tedesco.

³⁵⁸ In questo senso, cfr. Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010, cit.: "è stata riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, *ex art. 100 c.p.c.*, a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico)". Analogamente, cfr. la sentenza Cass., n. 16776/2005, cit., per la quale "il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario".

³⁵⁹ Cosa, che inoltre, contrasta con la previsione espressa di cui all'articolo 21 d.lgs. cit. di precisi termini decadenziali, che verrebbero superati laddove si consentisse la rinnovazione dell'atto da parte della p.a. dopo la pronuncia del giudice (in questo senso, v. P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 755).

tenuto ad adire nuovamente l'autorità giudiziaria, eventualmente nelle forme del giudizio di ottemperanza, sostenendo ulteriori costi e parcelle onerose. La tesi dichiarativa porta, invece, a quel risparmio di tempi e di mezzi che ben collima con l'insegnamento per cui *“la necessità di servirsi del processo per ottenere ragione non deve tornare a danno di chi ha ragione”*³⁶⁰.

Del resto, lo sviluppo della giurisdizione tributaria su binari paralleli a quelli della giurisdizione amministrativa induce a valorizzare i recenti orientamenti pretori, per lo più trasfusi nel nuovo c.p.a., volti all'ampliamento, nel senso che si è detto, degli strumenti a tutela del cittadino³⁶¹.

L'ormai pacifico atteggiarsi del processo amministrativo quale giudizio sul rapporto trova, infatti, più di un addentellato nel sistema normativo vigente.

Potrebbe citarsi, a titolo di esempio, il ricorso contro il silenzio-inadempimento³⁶², che, per definizione, non investe un atto ma un contegno inerte³⁶³. La facoltà del giudice, introdotta con la l. 14 maggio 2005, n. 80, e confermata dal d.lgs. 104/2010, di verificare la fondatezza della pretesa è il segno della riferita metamorfosi del giudizio amministrativo. Così, l'esame *au fond* della domanda è chiaramente presupposto dal nuovo art. 21- *octies* della l. 241/1990, che nel disciplinare l'annullabilità del provvedimento, consente al giudice di preservarlo ove non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato³⁶⁴. V'è, poi, lo strumento dei motivi aggiunti di

³⁶⁰ Così, com'è noto, G. Chiovenda (cfr. i *Saggi di diritto processuale civile*, cit.). La tesi dichiarativa ridimensionerebbe quella prassi del fisco, che spesso si riscontra nel concreto, e che consiste nell'emettere nuove cartelle di pagamento nonostante l'intervenuto giudicato sugli avvisi di accertamento da cui le stesse cartelle derivano. Onde evitare tali inconvenienti, si potrebbe – almeno *de jure condendo* – mutuare dal giudizio amministrativo un'azione c.d. di condanna pubblicistica o di adempimento, codificata dal c.d. secondo correttivo al codice del processo amministrativo (d.lgs. 14 settembre 2012, n. 160), volta, nella nostra materia, ad ordinare, già in sede di cognizione, all'amministrazione finanziaria di rideterminare l'imponibile o l'imposta, sulla base dei criteri forniti dal giudice. Sull'azione di adempimento nel processo amministrativo, cfr. A. Carbone, *L'azione di adempimento nel processo amministrativo*, Torino, 2012 e F. Merusi, *A volte ritornano... Il correttivo del correttivo del codice del processo amministrativo*, in *www.giustamm.it*. Cfr. già L. Torchia, *Condanna ed adempimento nel nuovo processo amministrativo*, in *Giornale di diritto amministrativo*, n. 11/2011, 1187; R. Chieppa, *Il codice del processo amministrativo*, Milano, 2010, 172; M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in *www.federalismi.it*. Per un confronto con il processo amministrativo tedesco, sul punto, S. Detterbeck, *Allgemeines Verwaltungsrecht. Mit Verwaltungsprozessrecht*, München, 2007, 516.

³⁶¹ Sono emblematiche, in questo senso, le recenti pronunce Cons. St., Ad. plen., 23 marzo 2011, n. 3 e Id., 29 luglio 2011, n. 15, entrambe in *www.giustizia-amministrativa.it*.

³⁶² Sulla portata innovativa del giudizio contro il silenzio, soprattutto all'indomani della l. 205/2000, M. Clarich, *Tipicità delle azioni e azione di adempimento nel processo amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, n. 3/2005, 571.

³⁶³ In questo senso, già A. M. Sandulli, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1987, II, 1387. Si confronti anche M. Nigro, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 2000, 241.

³⁶⁴ In questo senso, la pronuncia Cons. St., n. 717/2009, al par. 7.9.2, nonché la già ricordata Cass., sez. un., n. 30254/2008. Va a corroborare il *trend* evolutivo in commento anche l'articolo 23 u. c. legge Tar, che prevede che l'estinzione del processo per cessata materia del contendere possa aversi solo quando

cui al vigente art. 43 d.lgs. n. 104/2010, che, permettendo l'ampliamento del *petitum* ai provvedimenti sopravvenuti³⁶⁵, supera il rigore del termine decadenziale e apre all'indagine della domanda attraverso la lente del rapporto³⁶⁶. Infine, l'estensione del novero delle misure cautelari, non più appiattite sulla sospensione dell'atto ma strumentali alla decisione sul ricorso³⁶⁷, la legittimazione, ormai piena, dello strumento risarcitorio³⁶⁸ e l'utilizzabilità, oggi innegabile, dei mezzi di prova di cui al codice del rito civile³⁶⁹ fanno sì che la tutela processuale si dimensioni, sempre più, su quella sostanziale.

A suggello del percorso evolutivo anzidetto vi è il richiamato d.lgs. n. 104/2010, che erige la 'strumentalità' del processo rispetto ai beni della vita a criterio cardine, che fa da fondamento alla disciplina delle azioni, delle misure cautelari, dei mezzi istruttori.

L'articolo 1 del menzionato decreto prevede, infatti, che *“la giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo”*³⁷⁰. Così, in endiadi con detto disposto, il successivo

l'amministrazione annulla o riforma l'atto impugnato “in modo conforme all'istanza del ricorrente” (in argomento, M. Nigro, *op. ult. cit.*, 242).

³⁶⁵ Evidentemente, nei limiti indicati dai citati disposti.

³⁶⁶ Così, Cons. St., 19 marzo 2007, n. 1307, in *Giurisdiz. amm.*, 2007, I, 369.

³⁶⁷ Sul tema, A. Mezzotero, *Il riparto di giurisdizione e gli strumenti di tutela*, in *Il nuovo codice dei contratti pubblici di lavori, servizi, forniture*, a cura di F. Saitta, Padova, 2008, 192; E. Follieri, *Il nuovo giudizio cautelare: art. 3 legge 21 luglio 2000*, in *Cons. Stato*, 2001, II, 485. Si vedano anche N. Saitta, *Sistema di giustizia amministrativa*, Milano, 2009, 137 e F. Saitta, *L'atipicità delle misure cautelari nel processo amministrativo, tra mito e realtà*, in *Giur. amm.*, ora in *Scritti in onore di V. Spagnuolo Vigorita*, Napoli, 2007, che rilevano, tuttavia, come l'ampiezza dei poteri del giudice cautelare non abbia trovato sufficienti riscontri, nella pratica, in termini di fantasia inventiva dei g.a. e degli stessi ricorrenti. Cfr., per la recente evoluzione del procedimento cautelare, i nuovi artt. 55 e ss. del d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

³⁶⁸ Si veda, tuttavia, sul termine decadenziale di 120 gg. e sui criteri di determinazione del *quantum* risarcitorio l'articolo 30 c. 3 d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

³⁶⁹ Emblematico, in questo senso, è l'art. 63 del codice del processo amministrativo, che esclude solo il giuramento e l'interrogatorio formale. Per il sistema anteriore al d.lgs. 104/2010, nel quale, comunque, almeno nell'ambito della giurisdizione di merito e di quella esclusiva, e soprattutto in materia di diritti soggettivi, si ammettevano tutti i mezzi di prova, ad eccezione delle prove legali, cfr., oltre all'art. 7 l. 205/2000 e all'art. 44 t.u. n. 1054/1924, la nota sent. C. Cost., 10 aprile 1987, n. 146, in www.giurcost.org, nonché le più recenti TAR Veneto, sez. I, ord. 1 aprile 2005, n. 36 e TRGA Trentino Alto Adige, Trento, ord. 21 novembre 2003, n. 52, entrambe citate da N. Saitta, *Sistema*, cit., 219. In argomento, G. Corso, voce *Istruttoria nel processo amministrativo*, in *Enc. giur. Treccani*, XVIII, Roma, 2003.

³⁷⁰ In merito, si vedano G. Pellegrino (a cura di), *Verso il codice del processo amministrativo*, Roma, 2010 e R. Chieppa, *Il codice del processo amministrativo*, in *Le nuove leggi amministrative*, Milano, 2010, oltre a F. Caringella-M. Protto, *Codice del nuovo processo amministrativo*, Roma, 2010, M. Clarich, *Un corpus normativo dai contenuti innovativi che contribuisce alla certezza del diritto*, in *Guida al dir.*, n. 32/2010, 10, Id., *Le azioni nel processo amministrativo tra reticenze del codice e aperture a nuove tutele*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 1121, AA.VV., *Il codice del processo amministrativo*, in *Foro it.*, 2010, V, 210, D. Dalfino, *Il codice del processo amministrativo: disposizioni di rinvio e principi generali*, *ivi*, 2010, A. Pajno, *Il codice del processo amministrativo tra “cambio di paradigma” e paura della tutela*, in *Giorn. dir. amm.*, 2010, 885, A. Travi, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2010, 45, Id., *Il codice del processo amministrativo. Presentazione*, in *Foro it.*, 2010, V, 205, Id., *Osservazioni generali sullo schema di decreto legislativo con un ‘codice’ del*

articolo 2 sancisce la piena operatività dei principi della parità delle armi, del contraddittorio e del giusto processo *ex art. 111 c. 1 Cost.*³⁷¹

In linea con i principi è la disciplina di dettaglio che, pur non dando ingresso ad una figura generale di mero accertamento, dà ampi margini all'azione di condanna³⁷² - ora esperibile contestualmente ad altra azione e, nei casi di giurisdizione esclusiva, anche in via autonoma -, contempla finanche quella sua peculiare specie definita "condanna pubblicistica" o azione di adempimento³⁷³, generalizza la tutela cautelare "*ante causam*" nei casi di eccezionale gravità ed urgenza³⁷⁴ ed ammette tutti i mezzi di prova esperibili nel processo civile³⁷⁵ - ad eccezione del giuramento e dell'interrogatorio formale - indipendentemente dal tipo di giurisdizione adita.

Con il nuovo codice del processo, insomma, si è data sistematicità agli orientamenti pretori antecedenti, conferendo un compiuto ed organico assetto agli strumenti di tutela e, così, sempre meglio garantendo al cittadino "*tutto quello proprio quello*" che ha diritto a conseguire alla stregua del diritto sostanziale³⁷⁶.

Su dette basi, sta, pertanto, a chi legifera riflettere sulla vigente disciplina del processo tributario e accuratamente rimodularla, traendo linfa dalle esperienze trascorse, e monito da quell'antica sapienza che erige il giorno precedente a maestro del successivo.

processo amministrativo, in www.giustamm.it, M. A. Sandulli, *Anche il processo amministrativo ha finalmente un codice*, in www.federalismi.it e in *Foro amm.* - Tar, 2010.

³⁷¹ Su cui si veda l'analisi di F. G. Scoca, in F. G. Scoca (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2011, 165, per il quale: "*la nozione di giusto processo (o di processo "equo" o "leale"), e la serie dei principi (o delle garanzie) in cui essa si articola, non era per l'innanzi né ignota sul piano normativo né estranea al concreto modo di essere del processo amministrativo. La recente modifica dell'art. 111 ha reso espliciti i principi già largamente attuati nella pratica processuale e già riconosciuti come aventi valore costituzionale; ma (...) l'inserimento della nozione in una disposizione costituzionale può stimolare, e in effetti ha stimolato, ulteriori perfezionamenti ed ulteriori garanzie*".

³⁷² Vds. l'art. 30 del nuovo codice del processo amministrativo.

³⁷³ Cfr. il c.d. secondo correttivo al codice del processo amministrativo (d.lgs. 14 settembre 2012, n. 160). Per la dottrina, vedasi A. Carbone, *L'azione di adempimento nel processo amministrativo*, cit., *passim*.

³⁷⁴ Cfr. gli artt. 55 e ss. e, in particolare, l'art. 61 del nuovo codice del processo amministrativo.

³⁷⁵ Si rinvia all'art. 63 c. 5 d.lgs. n. 104/2010.

³⁷⁶ Parafrasando G. Chiovenda, *Principii*, cit., 81.