

CAPITOLO VI.

LA TUTELA GIURISDIZIONALE DEL CITTADINO NEI CONFRONTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

§ I. — *Formulazione nella Carta costituzionale dei principî in materia di difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

La tutela del cittadino nei confronti della pretesa tributaria, formulata dall'ente impositore, costituisce uno degli aspetti più delicati dei rapporti tra cittadino e Stato e, in genere, tra cittadino ed ente impositore, specie in un ordinamento democratico, ovè le esigenze di un pronto e sollecito conseguimento dei tributi debbano essere equamente contemperate con i principî fondamentali della difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini. Si presenta, pertanto, il problema in merito alla opportunità di formulare addirittura nella carta costituzionale o, quantomeno, in leggi munite di particolari garanzie costituzionali (maggioranze o *quorum* particolari, deliberazioni delle due Camere riunite, ecc.) i principî generali relativi alla difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'ente impositore.

Naturalmente la soluzione di tale problema dipende in parte dal modo in cui si risolverà il quesito pregiudiziale circa l'ampiezza e l'ambito da darsi alla Carta fondamentale del nuovo Stato, nonchè alla struttura concreta che si vorrà attribuire al sistema di difese giurisdizionali, riconosciute al cittadino (v. in proposito sotto par. 5 e seg.). Fin da ora, peraltro, si ritiene di dover sottolineare l'estrema importanza, sotto il profilo costituzionale, di una affermazione programmatica la quale sia destinata a vincolare il futuro legislatore in modo che questi non possa escludere, nelle leggi d'imposta, la possibilità che il cittadino ricorra all'organo giurisdizionale contro la pretesa tributaria. Benchè tale problema non sia peculiare ed esclusivo dalla sola materia tributaria, in quanto fa parte del più ampio problema, relativo ai rapporti del citta-

dino con la pubblica amministrazione, ed in particolare alla difesa del primo contro la pretesa della seconda, tuttavia, data la vastità dell'attività tributaria e la profonda incidenza di essa nella vita dei privati cittadini e nei loro diritti patrimoniali, sembra a questa Commissione di dover richiamare l'attenzione di chi sarà chiamato a dare al Paese la carta costituzionale perchè in questa ultima vengano stabiliti, quantomeno, i principî generali in materia, in modo di attuare un valido limite, nel senso sopraindicato, all'attività del legislatore ordinario.

A tale proposito, va tenuto presente che al cittadino non deve essere garantita solamente l'astratta esperibilità di rimedi giurisdizionali contro la pretesa dell'ente impositore, ma altresì deve essere assicurato che i rimedi stessi costituiscano effettiva garanzia per il cittadino medesimo. Tale precisazione non sembrerà superflua quando si rifletta che attualmente al contribuente non è dato sempre adito a veri e propri organi giurisdizionali, godenti di autonomia e di indipendenza nei confronti della pubblica amministrazione. Così, ad esempio, in materia di dogane e di contributi di miglioria v'è il rimedio del ricorso al Ministro che in tali ipotesi funge anche da giudice; in materia di controversie di valutazione, concernenti l'imposta sul capitale delle società straniere e sul plus valore dei titoli azionari, è previsto il ricorso ad un collegio peritale, la maggior parte dei cui componenti è scelta tra i funzionari dell'amministrazione finanziaria; in materia di catasto al privato contribuente è interdetto il ricorso contro le tariffe, e ciò significa togliere ad esso buona parte di tutela contro la pretesa del fisco, poichè al contribuente medesimo è dato solo insorgere contro il classamento, cioè contro l'applicazione a ciascuna particella delle qualità e della classe prefissata. Le stesse commissioni amministrative per le imposte dirette ed indirette costituiscono un ibrido istituto, più prossimo ancora alla amministrazione che alla giurisdizione (in proposito v. monografia di A. D. Giannini n. 9).

In tali casi, la garanzia giurisdizionale non è, dunque, effettiva poichè l'organo che esercita la funzione di rendere giustizia o è lo stesso Ministro delle Finanze od un organo da lui nominato, oppure l'esame del giudice non può estendersi a quella parte di attività dell'amministrazione finanziaria che si estrinseca, appunto, nella determinazione della base sulla quale viene poi commisurata in concreto l'imposta. Parte delle critiche predette può essere mossa, come s'è accennato, anche al sistema delle commissioni amministrative per le imposte dirette ed indirette, la cui dipendenza dal

Ministro delle Finanze è stata da più parti sottoposta a critiche severe e, a parere di questa Commissione, fondate. Al fine, appunto, di assicurare al contribuente una difesa giurisdizionale effettiva e che investa la pretesa del fisco nel suo complesso, sia relativamente al fondamento giuridico del tributo (*an*), sia rispetto alla misura dello stesso (*quantum*), sembra opportuno che in sede costituzionale venga formulata una norma con la quale *al contribuente venga riconosciuto il diritto di adire, contro il fondamento e la misura della pretesa del fisco, ad organi giurisdizionali, indipendenti, nella loro nomina e nel loro funzionamento, dalla amministrazione finanziaria o, comunque, dall'ente impositore.*

Una più precisa determinazione del contenuto di questa norma non può essere qui dato, perchè essa dipende in buona parte dal sistema di contenzioso tributario che si crederà di dover adottare. Qualora, infatti, si addivénisse alla soluzione di attribuire tutte le controversie in materia tributaria alla competenza di organi specializzati della giurisdizione ordinaria, sarebbe bene fissare già nell-costituzione che la difesa giurisdizionale del contribuente deve essere affidata ad organi della giurisdizione ordinaria. Qualora, invece, si ritenesse opportuno devolvere il contenzioso in questione a giurisdizioni speciali, le quali offrano garanzie adeguate di indipendenza e di autonomia, potrà essere sufficiente una formula del genere di quella sopra proposta senza ulteriori specificazioni (v. proposizione in corsivo). Se, infine, si volesse assicurare al contribuente l'intervento dell'organo giurisdizionale ordinario, quanto meno nel grado più elevato, è stato suggerito di includere nella disposizione costituzionale relativa un esplicito riferimento alla esperibilità di un ricorso per cassazione contro la pronuncia degli eventuali giudici speciali tributari.

Più di tanto non sembra, tuttavia, possibile e conveniente specificare nella Carta costituzionale. Una norma del contenuto sopra deliberato potrà essere formulata in una apposita disposizione della Carta costituzionale oppure potrà trovare posto — come molti hanno proposto — là dove si determineranno il contenuto ed i limiti del potere di imposizione dello Stato e — se del caso — di altri enti pubblici, od ancora in occasione dell'eventuale riproduzione dell'art. 25 dello Statuto albertino, secondo il quale tutti i cittadini « contribuiscono indistintamente, in proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato ».

§ 2. — *I principi fondamentali del processo tributario e la loro attuazione nella legislazione ordinaria.*

Al di fuori della formulazione di un principio generale il quale ribadisca, rispetto alla pretesa dell'ente impositore, il diritto del cittadino ad ottenere tutela da organi effettivamente indipendenti dall'ente stesso, non è sembrato opportuno, alle persone interpellate dalla Commissione, introdurre in sede costituzionale altri principi in materia di difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Con ciò non si esclude, tuttavia, che non si sia riconosciuta la necessità di formulare concretamente le linee del sistema di garanzie giurisdizionali in leggi fondamentali che potranno, eventualmente, essere munite di speciali garanzie costituzionali (sempre che tali garanzie siano previste dalla costituzione). È superfluo osservare che senza una legislazione la quale attui i principi formulati nella Carta costituzionale, questi avrebbero un'assai scarsa rilevanza pratica.

Al riguardo, alla Commissione viene segnalata l'esigenza, accusata dalla dottrina e dalla pratica, di portare un ordine, oltre che sostanziale (su di che v. par. 5 e segg.), anche formale nella tribolata materia tributaria, con la creazione di una legge fondamentale tributaria la quale contenga, altresì, i principi in materia di contenzioso, così come fu fatto in Germania nel 1919 con la *Reichs-abgabenordnung* e con la recente legge messicana. In tale legge o « codice tributario » potrebbero trovare luogo gli svolgimenti concreti del principio posto nella Carta costituzionale, e ciò sia che si intenda continuare nel sistema attuale di molteplici giurisdizioni tributarie (v. par. 4) sia che, invece, si accolga talune delle proposte (di cui ai par. 6 e 7) di unificazione della giurisdizione in materia di tributi. Al riguardo, va ricordato che la stessa amministrazione finanziaria ha già da qualche anno sentito il bisogno di dare una organica sistemazione alla materia tributaria, preparando il testo unico delle imposte dirette ed indirette, cui doveva precedere una parte generale, nella quale avrebbero potuto essere fatte rientrare anche le disposizioni generali concernenti il contenzioso.

Una legislazione *ad hoc*, quindi, in funzione di attuazione dei principi formulati nella Carta costituzionale, è dunque necessaria, anche al fine di togliere di mezzo quell'incertezza, in determinate situazioni giuridiche, che porta con sé l'inefficienza del diritto stesso; ciò che si verifica, appunto, in materia di contenzioso tributario, ove la molteplicità degli organi giurisdizionali e l'intersecarsi delle

reciproche sfere di competenza costituiscono oggetto di eleganti controversie, assai poco apprezzate dal contribuente.

§ 3. — *Sistema attuale del contenzioso tributario e suoi inconvenienti.*

Prima di esporre sistematicamente le varie proposte di riforma dell'attuale ordinamento del contenzioso tributario è necessario analizzare quelli che, secondo la dottrina e la pratica, sono i principali inconvenienti dell'ordinamento medesimo poichè da questo esame possono trarsi utili insegnamenti per la stessa formulazione delle proposte di riforma. Per tale via si eviterà di dare alle proposte stesse un valore meramente accademico, il che accadrebbe qualora ai principî enunciati nella Carta costituzionale non corrispondesse una concreta attuazione di essi nelle leggi fondamentali sul contenzioso tributario.

Volendo sintetizzare le manchevolezze e gli inconvenienti più gravi dell'attuale sistema, quali sono stati prospettati dalla maggioranza degli interpellati, tra i quali vi sono anche numerosi dipendenti dalle pubbliche amministrazioni finanziarie, è necessario sottolineare che il sistema stesso è apparso difettoso sia sotto il profilo della eccessiva molteplicità di organi giurisdizionali e amministrativi — commissioni per le imposte dirette, per i tributi locali, commissioni censuarie, giunta provinciale amministrativa; Consiglio di Stato, Ministro delle Finanze, Ministro dell'Interno, autorità giudiziaria ordinaria, comitato peritale per la valutazione dei titoli, commissione di borsa, camere di commercio — tra i quali è ripartita la competenza delle controversie di imposta, sia sotto il profilo dell'attuale composizione degli organi stessi e, quindi, in definitiva, della non sempre sufficiente garanzia da essi offerta.

Sotto il primo aspetto, ha costituito oggetto di critiche quasi unanimi il sistema del doppio ordine di giurisdizione in materia di imposte dirette e di imposte sugli affari. È stato posto in rilievo, al riguardo, l'abnormità del sistema per il quale, dopo aver adito l'organo supremo della giurisdizione speciale (cioè la commissione centrale) è reso possibile il ricorso ad un organo inferiore della giurisdizione ordinaria (il tribunale), con la conseguenza che il sistema delle difese giurisdizionali ha almeno sei gradi — salvo giudizi di rinvio — alcuni dei quali poi (in materia di imposta sugli affari) possono essere tralasciati *ad libitum* del contribuente. D'altro canto, un siffatto ridondante sistema non sembra offrire tutte quelle garanzie che sono coesenziali con l'attribuzione della

decisione della controversia ad un organo giurisdizionale vero e proprio.

Si viene, così, al secondo punto, rispetto al quale si esercitano precipuamente le critiche più severe, e precisamente all'attuale formazione degli organi della giurisdizione speciale tributaria; organi la cui originaria natura amministrativa è ancora troppo evidente per dare al cittadino tutte quelle garanzie di indipendenza che si è soliti ricercare in organi giurisdizionali veri e propri. Garanzie che mancano là dove i membri degli organi giurisdizionali speciali sono nominati dal Ministro delle Finanze e possono da quest'ultimo essere revocati. Manca, allora, uno dei requisiti essenziali che caratterizzano l'organo giurisdizionale e cioè la sua estraneità dai rapporti controversi; ciò che non può essere pienamente, laddove la stessa amministrazione finanziaria si fa giudice oppure subordina a sè quell'organo che dovrebbe giudicare sul suo operato. Circostanza che, come s'è detto, non solo si verifica con la nomina da parte del Ministro delle Finanze di molti membri di collegi giudicanti in materia tributaria, ma addirittura con l'esercizio della funzione giurisdizionale da parte dello stesso ministro. Va, d'altro canto, riconosciuto che da parte di tutti si è fatto omaggio specie alla commissione centrale delle imposte, per la obiettività con cui essa ha sempre esercitato le proprie funzioni. Ciò, tuttavia, costituisce una conferma delle critiche dianzi esposte, dato che il supremo organo della giurisdizione speciale tributaria è costituita da elementi che, per preparazione tecnica, danno quelle garanzie che non sempre sussistono rispetto agli altri gradi della giurisdizione speciale tributaria.

È stato, inoltre, rilevato che mentre l'esercizio della giurisdizione in materia civile, penale e amministrativa costituisce una funzione alla quale si dedicano persone che offrono particolari garanzie di indipendenza e di cultura, buona parte della giurisdizione in materia tributaria è affidata ad organi composti di persone le quali dedicano solo una piccola parte del loro tempo e della loro attività alla decisione di controversie le quali, per la loro complessità e per le rilevanti conseguenze pratiche, non sono certo meno importanti di controversie di altra natura. Ne consegue che, specie in materia di valutazione, la difesa del contribuente è affidata ad organi non del tutto indipendenti e, comunque, costituiti da persone che vi dedicano una esigua parte del loro tempo.

§ 4. — *Vantaggi dell'attuale sistema di contenzioso tributario.*

Non va, peraltro, dimenticato che l'attuale sistema del contenzioso tributario specie in tema di imposte dirette ed indirette, così come si è venuto formando attraverso successive stratificazioni, spesso dettate dalla pratica ed imposte da situazioni contingenti, difficilmente eliminabili, offre dei vantaggi che sono stati posti in rilievo da taluni degli interpellati, per i quali il sistema stesso assicurerebbe al contribuente una tutela giurisdizionale completa, per quanto formalmente sovrabbondante. Si fa presente, al riguardo, che la duplicità di ordini giurisdizionali rende possibile un pieno svolgimento e una completa cognizione delle controversie d'imposta sia per quanto concerne l'esistenza del diritto all'imposizione, sia per quanto riguarda la misura del tributo.

Si sottolinea, inoltre, che il procedimento avanti le commissioni presenta vantaggi per la sua snellezza e la sua rapidità nonchè per il suo moderato costo. Anche taluni istituti particolari che hanno dato luogo a numerose critiche, quale quello della presenza del funzionario delle imposte alla deliberazione in camera di consiglio, hanno pure trovato difensori i quali hanno posto in rilievo come, specie nei centri minori, il rappresentante del fisco sia spesso l'unico in grado di dare una impostazione giuridica esatta alle questioni sottoposte alle commissioni tributarie, con vantaggio per gli stessi contribuenti.

La netta maggioranza dei pratici e dei cultori del diritto tributario auspica, tuttavia, riforme più o meno radicali dell'attuale contenzioso tributario tanto nel senso di realizzare l'unificazione dei molteplici rimedi, distribuiti attualmente tra vari organi giurisdizionali speciali ed il giudice ordinario, quanto nel senso di conformare l'organo giurisdizionale e il procedimento davanti ad esso, in modo che la difesa giurisdizionale del contribuente offra tutte le garanzie che sono proprie di quella forma di tutela statutale.

Al fine di meglio valutare i vantaggi e gli svantaggi dell'attuale sistema, specie delle commissioni per le imposte dirette ed indirette, in relazione alle proposte di riforma, di cui ai paragrafi seguenti, è necessario aver presente che alla loro origine le commissioni avevano carattere elettivo e attraverso esse si intendeva far esercitare al cittadino un controllo politico sull'atto di accertamento del tributo. Tale carattere è, poi, venuto meno sia perchè l'organo di controllo politico, sempre nell'ambito amministrativo, si è lentamente — per quanto imperfettamente — trasformato in

organo giurisdizionale, sia perchè i membri delle commissioni stesse sono stati nominati dal Ministro delle Finanze e non più direttamente dai cittadini.

Come si vedrà più oltre, le proposte di riforma tendono tutte, invece, ad accentuare il carattere giurisdizionale degli organi del contenzioso tributario, anche quando gli organi stessi vengano formati, in tutto o in parte, con giudici laici, scelti fra determinate categorie di cittadini. Essi, pertanto, entrano a far parte di veri e propri organi giurisdizionali e, quindi, come tali, non possono esplicare funzioni di controllo politico, che debbono essere, eventualmente, demandate ad appositi organi, le cui funzioni di collaborazione e di controllo della pubblica amministrazione debbono svolgersi sul terreno prettamente amministrativo (v. par. 8). In conclusione, quindi, il sistema attuale delle commissioni, se riportato alle sue origini, può offrire un controllo politico alla formazione dell'accertamento, mentre esso lascia a desiderare dal punto di vista dell'attuazione del diritto da parte di organi indipendenti ed autonomi dall'ente impositore. Queste due esigenze fondamentali — controllo democratico nella fase di accertamento, controllo giurisdizionale da parte di giudici tecnicamente preparati — sono state presenti anche a quanti hanno avanzato proposte di riforma, come apparirà dai paragrafi seguenti.

§ 5. — *Proposte di riforma: criteri generali.*

Le varie proposte di riforma tendono tutte, sia pure con diversa intensità, a conciliare taluni vantaggi, derivanti dall'attuale sistema delle commissioni tributarie e della possibilità di ricorso anche al giudice ordinario, con i vantaggi offerti dalla creazione di organi giurisdizionali unitari specializzati i quali offrono le necessarie garanzie di indipendenza dell'amministrazione finanziaria e di competenza tecnica. In tal modo il procedimento evolutivo, tuttora in corso, che ha portato le attuali commissioni dalla loro primitiva natura di organi puramente amministrativi, a conformarsi quali organi giurisdizionali, sia pure speciali, verrebbe sospinto verso la sua naturale soluzione, dando luogo ad un vero e proprio sistema di giurisdizione tributaria. In conformità, peraltro, con la tendenza alla unificazione della giurisdizione e, quindi, a contenere il più possibile la creazione di nuove giurisdizioni speciali, si è raccomandato da più parti di utilizzare al massimo gli organi giurisdizionali, vuoi ordinari vuoi speciali, tuttora esistenti. Le nume-

rose proposte di riforma del contenzioso tributario si svolgono, pertanto, su una delle direttive seguenti: *a)* mantenimento dell'attuale sistema delle commissioni, opportunamente integrate in modo che risultino composte da membri elettivi e da giudici togati; *b)* creazione di organi giurisdizionali specializzati della giurisdizione ordinaria oppure di organi, affatto autonomi, di giurisdizione speciale.

§ 6. — *A) Sistema misto delle commissioni speciali e del ricorso all'autorità giudiziaria ordinaria.*

Le proposte sulla linea indicata ad *A)* intendono contemperare i vantaggi, offerti da un sistema unitario di giurisdizione tributaria speciale, con quelli propri del controllo dell'autorità giudiziaria ordinaria. Tali proposte partono dalla constatazione che allo stato attuale non è agevole riformare completamente la materia del contenzioso tributario, mentre sembra più opportuno unificare gli organi giurisdizionali speciali, almeno nei gradi inferiori, e darè la possibilità di un ricorso all'autorità giudiziaria ordinaria, quanto meno nel suo grado più elevato — cioè la Corte di cassazione — e possibilmente già in sede di appello. Da taluni il sistema ora delineato è considerato come il gradino necessario, attraverso il quale sarà possibile, in prosieguo di tempo, addivenire ad una giurisdizione speciale tributaria, affatto autonoma in tutti i suoi organi ed in tutti i gradi.

La realizzazione di quest'ultima, tuttavia, si osserva, può incontrare non poche difficoltà di ordine finanziario, poichè la retribuzione di numerosi giudici togati *ad hoc* importerebbe un aggravio non indifferente alle finanze dello Stato, mentre l'attuale situazione dei ruoli della magistratura ordinaria non permette di addossare a quest'ultima nuove funzioni che essa non sarebbe in grado di esercitare con la necessaria preparazione e ponderatezza. Non va, infatti, dimenticato che le controversie d'imposta, specie nella fase di valutazione, sono assai numerose e che la litigiosità in tale materia non sarà certo in diminuzione nel prossimo futuro, quando si prospetta la necessità di nuovi sensibili aggravî fiscali per il contribuente.

Al fine, appunto, di contemperare i vantaggi di un vero e proprio organo giurisdizionale, indipendente dall'ente impositore, con i vantaggi che si possono trarre dall'attuale sistema delle commissioni e del ricorso all'autorità giudiziaria ordinaria, si è proposto da più parti di mantenere le attuali commissioni, almeno per il

primo grado, dando ad esse, eventualmente, competenza mandamentale, sottraendole all'ingerenza del Ministro delle Finanze e facendo loro seguire la sorte che spetterà agli altri organi della magistratura ordinaria e speciale (dipendenza dal Guardasigilli, dal primo presidente della cassazione, autogoverno...).

Tali commissioni di primo grado dovranno essere formate in parte da giudici elettivi, in parte da giudici togati. Nel seno di tali collegi misti, i giudici laici potranno esplicitare particolarmente le proprie funzioni in relazione all'accertamento della misura della ricchezza e fornire al giudice togato il sussidio della propria esperienza diretta nelle diverse branche della vita economica e della conoscenza di determinati ambienti, mentre al giudice togato spetterà di applicare il diritto alla situazione di fatto così accertata e valutata, alla stregua dei sussidi forniti anche dai giudici laici. Questi ultimi, invece (e si richiama quanto è stato osservato sopra al par. 4), non hanno, in sede giurisdizionale, alcuna funzione di controllo politico — di perequazione tributaria dell'operato amministrativo — funzione che può trovare espressione, come s'è detto, in altri organi (v. par. 8).

I giudici elettivi potranno essere scelti da appositi albi, formati e tenuti dal presidente del tribunale o della corte di appello, su designazione delle categorie interessate (camere di commercio, camere del lavoro, libere associazioni professionali, ecc.) oppure nominati direttamente dai cittadini con le modalità, ed in occasione, se del caso, delle elezioni amministrative. Per tale via si potrà attuare una riforma democratica del contenzioso tributario, dando modo agli stessi cittadini di scegliersi le persone che dovranno giudicare dell'azione della finanza nella ripartizione dei carichi tributari. La commissione di primo grado dovrà, quindi, sostituire i comitati tributari istituiti con D. L. L. 8 marzo 1945, n. 77, ed attualmente in via di formazione. Non va, peraltro, taciuto che il giudice elettivo in materia tributaria potrebbe presentare dei pericoli, quale espressione di determinati interessi locali coalizzati; in senso contrario deve, tuttavia, essere rilevato che la nomina di esso su larga base elettiva dovrebbe togliere la maggior parte dei pericoli al riguardo.

Davanti a tale commissione dovrebbero essere portate tutte le controversie d'imposta, attualmente attribuite alla competenza di molteplici organi, comprese, quindi, anche quelle relative ai tributi locali. Se del caso, la composizione della commissione potrebbe variare secondo le materie ed essere articolate in sezioni, ciascuna delle quali con propria competenza.

Tali commissioni, in quanto organi giurisdizionali, debbono essere sottratti al controllo e, comunque, all'ingerenza dell'amministrazione attiva e davanti ad esse il procedimento dovrebbe svolgersi con agilità di forme ed economicità tali da permettere di assicurare al contribuente una giustizia sollecita ed a buon mercato. Il fatto poi, che in tal modo si creerebbe, almeno per un grado, una giurisdizione speciale non sembra costituire per taluni degli interpellati fonte di inconvenienti, poichè se è encomiabile la tendenza a ridurre al minimo le giurisdizioni speciali, non bisogna poi cadere nell'eccesso opposto e disconoscere talune necessità che determinano il sorgere di simili giurisdizioni, al fine di permettere la decisione di particolari controversie, implicanti questioni di valutazione e di diritto, tecnicamente complesse, da parte di giudici particolarmente qualificati. È del resto, una constatazione di tutti i giorni che la comune preparazione giuridica dei magistrati ordinari non è sufficiente per decidere controversie, rispetto alle quali è necessaria una specifica esperienza: e le questioni di valutazione in materia tributaria rientrano appunto in tale categoria.

Contro la pronuncia della commissione di prima istanza deve essere data al contribuente la possibilità di impugnativa davanti ad un organo della giurisdizione ordinaria che, secondo talune autorevoli proposte, può essere una sezione speciale della Corte d'appello, formata da giudici togati, assistiti da esperti, tratti da appositi albi, formati presso la stessa sede di Corte d'appello con uno o più dei criteri di scelta sopra indicati. Anche questo giudice di secondo grado deve avere, secondo alcuni degli interpellati, la stessa competenza di quello di primo grado e poter conoscere, quindi, anche di questioni di mera estimazione. Contro la sua pronuncia si prevede il ricorso per cassazione per motivi sostanzialmente identici a quelli che legittimano attualmente il ricorso avanti alla commissione centrale delle imposte, e pertanto non per sola legittimità (come avviene nel processo civile), ma anche per questioni, relative alla estimazione complessa dei redditi, e cioè per quelle che richiedono l'analisi di elementi di fatto e di diritto.

Come si vede, con le proposte di cui ad A) si tende a cogliere quanto c'è di buono nell'attuale pletorico sistema di contenzioso tributario, contemperando razionalmente l'esigenza di far decidere la controversia in primo grado da un organo specializzato e democraticamente eletto, con l'esigenza di sottoporre la controversia stessa anche ad organi della giurisdizione ordinaria, pur senza riprodurre il doppio ordine di giurisdizioni, come oggi si verifica.

§ 7. — *B) Sistema delle giurisdizioni speciali o degli organi specializzati della giurisdizione ordinaria.*

Contrariamente alle proposte, sintetizzate sub A), quelle raccolte in questo numero tendono tutte, sia pure per varia via, alla creazione di una unitaria giurisdizione tributaria, senza passaggi da organi speciali agli organi della giurisdizione ordinaria. Da un lato, infatti, si auspica la creazione di una unica giurisdizione amministrativa alla quale dovrebbe essere affidata anche tutta la materia tributaria, dall'altro si auspica la creazione di una autonoma gerarchia di organi giurisdizionali specializzati che, secondo molti degli interpellati, debbono essere costruiti non già come organi di giurisdizioni speciali, bensì come organi specializzati della giurisdizione ordinaria, quale era la magistratura del lavoro e quali sono attualmente i tribunali regionali delle acque il cui ottimo funzionamento è stato posto in evidenza da più parti.

Contro l'attribuzione di tutte le controversie tributarie ad un giudice amministrativo cui dovrebbero altresì essere deferite anche le altre controversie, relative ai rapporti tra privati e pubblica amministrazione, si è osservato che un organo siffatto mentre sarebbe gravato da un notevolissimo lavoro, d'altra parte non offrirebbe quelle garanzie di specifica competenza tecnica che sole possono giustificare, come si è detto anche nel precedente paragrafo, la creazione di giurisdizioni speciali o, quantomeno, di organi specializzati da affiancarsi alla giurisdizione ordinaria.

A ciò si aggiunga che le controversie tributarie, comunque queste vengano intese, implicano non già interessi legittimi dei cittadini, ma veri diritti subiettivi. Esse importano delicate questioni circa l'attuazione del diritto obiettivo che investono tutti i cittadini e possono difficilmente essere poste sullo stesso piano delle altre controversie tra privato e pubblica amministrazione. Va, ancora, sottolineato che il giudice amministrativo non sembra il meglio attrezzato per procedere alla valutazione, che tanta importanza ha nelle controversie tributarie.

Rispetto alle altre due soluzioni sopra affacciate si è osservato che la creazione di una giurisdizione speciale, con appositi organi, importa una spesa non indifferente, mentre la destinazione di taluni magistrati alle sezioni speciali tributarie potrebbe aggravare ulteriormente la già estrema penuria di magistrati disponibili per le altre cause. Per quanto tali rilievi abbiano un fondamento di verità, non bisogna, d'altro canto, sottovalutare il significato di una giurisdizione

tributaria, rispondente alle più elementari esigenze di giustizia, nonchè il fatto che, in tal modo, vengono sottratte agli organi giurisdizionali ordinari numerose cause che attualmente sono portate davanti ad essi; così che, in definitiva, la creazione di organi specializzati della giurisdizione ordinaria non dovrebbe aggravare ma, al contrario, potrebbe alleviare l'attuale critica situazione degli organi ordinari.

Sia come organo speciale, sia come organo specializzato della giurisdizione ordinaria, il giudice tributario deve, secondo le proposte qui riferite, ricalcare i tre gradi tradizionali di quest'ultima e contro la definitiva pronuncia del supremo organo giurisdizionale non è data alcuna ulteriore possibilità di impugnativa, la quale non avrebbe alcun senso, quando la causa d'imposta è già stata sottoposta a tre gradi di giurisdizione e decisa da organi i quali offrono tutte le garanzie di indipendenza e di obiettività. Solo nell'ipotesi in cui si configuri il giudice tributario come organo di una giurisdizione speciale dovrà essere ammesso, secondo le regole generali, un ricorso alla Corte di cassazione per violazione di legge e per incompetenza. Quanto alla conformazione di tali organi giurisdizionali, si dubita sull'opportunità che essi possano essere formati da un giudice singolo, almeno nel grado più basso. È vero che un giudice singolo potrebbe permettere una più capillare distribuzione territoriale della tutela giurisdizionale ma la delicatezza delle controversie di imposta nonchè la loro complessità, fanno preferire l'opposto sistema di conformare anche il giudice di primo grado (sia che esso venga considerato quale organo specializzato della giurisdizione ordinaria, sia che venga inteso quale organo giurisdizionale speciale) quale organo collegiale. Pur riconoscendo che in tal modo si corre il pericolo di allontanare il giudice dal contribuente, specie da quello piccolo e meno abbiente, attribuendo il primo grado ad un organo che dovrebbe corrispondere agli attuali tribunali, va rilevato che a questo inconveniente si può ovviare, creando un giudice collegiale di primo grado per ogni mandamento. Al fine di superare tale ostacolo è stato pure proposto, d'altra parte, di configurare le commissioni mandamentali come organi amministrativi, contro le cui decisioni sarebbe dato ricorso ad un giudice la cui circoscrizione potrebbe essere quella del tribunale o, secondo alcuni, quella della Corte d'appello (v. par. 8).

Il giudice di secondo grado, sempre secondo le proposte, deve corrispondere alle attuali circoscrizioni delle Corti d'appello ed essere formato da uno o più giudici togati e da uno o più esperti, eletti in uno dei modi indicati al par. 6. Al proposito, l'esperienza dei tribunali delle acque potrà dare assai utili suggerimenti.

Quanto, poi, al supremo organo della giurisdizione in materia tributaria, si presentano anche qui due soluzioni: o creare una o più sezioni della Corte di cassazione, oppure mantenere l'attuale commissione centrale, che ha dato ottimi risultati. Nella prima ipotesi, si potrebbe pensare di conformare le sezioni speciali della cassazione con criteri, simili a quelli con cui è formata la commissione centrale, dando la presidenza ad un giudice ordinario.

Tra i diversi gradi ora indicati, la competenza dovrebbe essere distribuita in modo che il giudice di primo e di secondo grado abbiano entrambi il potere di conoscere tanto di questioni di valutazione, quanto di questioni di diritto, togliendo ogni preclusione nel passaggio dal primo al secondo grado. Il supremo organo giurisdizionale, secondo autorevoli proposte, dovrebbe avere una competenza più ampia di quella attuale della cassazione civile ed essere configurata o addirittura come un giudice di terza istanza, con piena cognizione di tutte le questioni di fatto e di diritto, o, quantomeno, come l'attuale commissione centrale per le imposte la cui cognizione si estende non solo alle questioni di diritto, ma anche a quelle di fatto, escluse quelle di semplice estimazione (v. in proposito la monografia di A. D. Gianini n. 10 lett. A).

Comunque voglia conformarsi l'organo giurisdizionale e unitario cui dovrà essere devoluta la cognizione di tutto il contenzioso tributario, è opinione della maggioranza degli interpellati che l'organo stesso dovrà avere tutte quelle prerogative di indipendenza che gli permettano di svolgere nel modo migliore la funzione ad esso deferita. Al riguardo, vanno ripetute le considerazioni, già esposte al par. 6.

§ 8. — *Rapporti tra amministrazione finanziaria e giudice tributario.*

Assai delicati sono i rapporti fra funzione della amministrazione attiva nell'accertamento del tributo e funzione giurisdizionale, esplicata dal giudice tributario. Da più parti si auspica che siano istituiti effettivamente al più presto i consigli tributari i quali debbono assistere gli uffici tributari nella determinazione della misura del tributo. Tali consigli, nominati direttamente dai cittadini elettori dei vari comuni, hanno l'importantissima funzione di portare una collaborazione e un controllo in forma democratica già nello stadio di formazione dell'accertamento amministrativo del tributo, assicurando così un controllo politico dei cittadini e pertanto una giustizia tributaria sostanziale con il concorrere all'equa ripartizione dei carichi

tributari tra i contribuenti. I consigli tributari hanno infatti il compito: di tener aggiornato l'elenco dei contribuenti, soggetti alle imposte dirette, facendo proposte per nuove iscrizioni; di fornire all'ufficio delle imposte gli elementi di fatto per la identificazione e per la valutazione della materia tassabile, relativamente ai singoli contribuenti, agli effetti delle imposte dirette, nonchè, a richiesta dell'ufficio stesso, notizie sulla situazione generale delle singole classi di contribuenti; di denunciare al comitato tributario (che sostituisce la commissione distrettuale delle imposte) gli accertamenti proposti dall'ufficio o concordati nel caso in cui gli accertamenti stessi siano difformi dagli elementi forniti dai consigli medesimi. I consigli compiono le operazioni istruttorie in seduta pubblica, a meno che sussistono circostanze, ne escludono la necessità o la opportunità.

Taluni degli interpellati si sono dimostrati scettici in merito al funzionamento di questo organo amministrativo per la perequazione tributaria, mentre altri che si sono dichiarati favorevoli, ritengono che i consigli stessi potrebbero anche sostituire il giudice tributario di primo grado, così che la controversia di imposta potrebbe essere portata, dopo la decisione amministrativa da parte dei consigli mandamentali amministrativi, davanti al giudice tributario che potrebbe essere o una commissione provinciale (se si accoglie una delle soluzioni di cui al par. 6) oppure una sezione del tribunale od un organo giurisdizionale a base provinciale (corrispondente al tribunale o, secondo taluni, alla Corte d'appello, se si accoglie invece una delle soluzioni indicate al par. 7). Ad ogni modo è esigenza fatta presente da più parti che, oltre ai rimedi giurisdizionali, indicati nei par. 5 e 6, sia attuato un sistema di ricorsi gerarchici nell'ambito della stessa amministrazione finanziaria, in modo da attuare, il più ampiamente possibile, la giustizia tributaria nel quadro della stessa attività amministrativa, così da sollecitare la pubblica amministrazione a mantenersi nella più corretta osservanza della legge. A tale scopo è stata fatta presente l'opportunità che contro l'accertamento amministrativo debba essere data la possibilità di impugnativa o avanti alla stessa amministrazione attiva (eventualmente allo stesso ministro), oppure alle commissioni o consigli di cui sopra. La decisione di questi ultimi dovrebbe, secondo alcuni, essere impugnabile davanti agli organi giurisdizionali da parte della stessa amministrazione. Queste commissioni, quindi, pur rimanendo amministrative, costituirebbero un controllo efficace sull'operato della pubblica amministrazione, sia pure sotto il profilo della perequazione tributaria, salvo al contri-

buyente (ed eventualmente alla stessa amministrazione) la facoltà di far valere in sede giurisdizionale le proprie pretese.

Sembra a questa commissione opportuno sottolineare la necessità che organi amministrativi di accertamento (sia pure di controllo) ed organi giurisdizionali restino ben distinti, al fine di non perpetuare una ambiguità di funzioni che attualmente caratterizza i rapporti tra siffatti organi. Per questi motivi da taluno non si ritiene conveniente riconoscere al giudice tributario la facoltà, attualmente spettante alle commissioni amministrative di primo grado, di accrescere gli accertamenti, effettuati dagli uffici, facoltà che, secondo essi, importano l'esercizio di un vero e proprio potere di imposizione che è bene rimanga riservato all'amministrazione attiva. Al fine di favorire la possibilità che quest'ultima adegui l'accertamento del tributo, pur in pendenza del processo davanti agli organi giurisdizionali, si propone di riconoscere all'amministrazione finanziaria la facoltà di modificare gli accertamenti per tutta la durata del processo. Naturalmente in tali ipotesi il processo dovrà tornare avanti al giudice di primo grado, qualora penda in un grado superiore ed il contribuente intenda resistere alla nuova pretesa del fisco. A taluni però, la critica sopra riferita al potere del giudice tributario di aumentare l'accertamento, effettuato dagli uffici amministrativi, non sembra sufficiente a fare abbandonare siffatto sistema, perchè il processo tributario deve tendere alla scoperta della verità materiale, talchè se nel corso del processo il giudice accerta maggiori valori imponibili non pare opportuno togliere al giudice stesso la possibilità di procedere alla *reformatio in pejus* dell'accertamento della finanza. Ciò che, del resto, può costituire anche una remora contro la presentazione di reclami infondati da parte del contribuente.

A seconda, quindi, della valutazione dell'opportunità di conservare o meno al giudice tributario il potere anzidetto di aumentare gli accertamenti, è stata pure diversamente apprezzata la proposta di attribuire al giudice il potere di rimettere gli atti all'ufficio impositore quando rileva l'esistenza di elementi che facciano presumere l'esistenza di una maggiore ricchezza imponibile. Mentre, infatti, da un lato si è osservato che al contribuente sarebbe dato ricorrere davanti a quello stesso giudice il quale, in certo senso, si è già pronunciato almeno su una parte della pretesa del fisco, ritenendo l'estimazione inferiore alla realtà, dall'altro si è ritenuto che questo inconveniente è superabile dando ricorso ad altro giudice come avviene nel giudizio di rinvio.

§ 9. — *Struttura del processo davanti al giudice tributario.*

Un ulteriore problema che si presenta nella delimitazione dei rapporti tra fase amministrativa e fase contenziosa giurisdizionale è quello relativo al modo di costruire il processo davanti al giudice tributario. Da un lato, infatti, si vuole atteggiare l'accertamento, effettuato dagli uffici finanziari, eventualmente con la collaborazione degli organi elettivi sopra indicati, come la domanda giudiziale con cui si inizia il processo, nell'ipotesi in cui il contribuente non si acquieti all'accertamento stesso e ricorra al giudice tributario, dall'altro, invece, si considera l'azione del contribuente quale impugnativa dell'atto amministrativo di accertamento, talchè il contribuente medesimo sarebbe attore nel giudizio che ne consegue. La questione (comunque essa debba essere risolta rispetto all'attuale sistema) non sembra peraltro avere una eccessiva importanza, dato che nel processo avanti al giudice tributario speciale, sopra tratteggiato, la posizione di attore o di convenuto non riveste di quell'importanza che essa ha nel processo civile.

Sembra, pertanto, opportuno che il giudice tributario sia svincolato dall'osservanza di principi quali *l'actore non probante reus absolvitur*, lasciando al giudice medesimo la più ampia libertà di formarsi il proprio convincimento. La mancanza di regola del giudizio (quale quella contenuta nell'art. 2697 c. c.) importa che la posizione di attore e di convenuto perde molto del suo significato e così pure il carattere inquisitorio del processo in materia tributaria deve consigliare ad escludere da esso quelle preclusioni, che impediscono la presentazione di eccezioni nuove, preclusioni che importano in genere una limitazione alla scoperta della verità e che hanno dato luogo a tante questioni in merito alla struttura del processo avanti le commissioni. Questioni che hanno proprio lo scopo precipuo di fare apparire il contribuente quale convenuto nel giudizio instaurato dalla finanza, sia al fine di far ricadere su quest'ultima l'onere della prova, sia per configurare quali eccezioni, e quindi proponibili per la prima volta in sede di impugnativa, le nuove istanze avanzate dal contribuente.

Sotto il profilo della prova, oltre a quanto si è osservato più sopra, va osservato che l'onere della pubblica amministrazione di giustificare il proprio provvedimento si estrinseca precipuamente nella fase amministrativa e la mancanza o l'insufficienza di tale giustificazione costituiscono, appunto, i motivi per i quali il contribuente ricorre all'autorità giudiziaria. Ne consegue che, se il giudice rimane

in dubbio sulla fondatezza della imposizione del contribuente, si potrebbe affacciare una delle seguenti soluzioni: o stabilire espressamente un equivalente tributario dell'*in dubio pro reo* ovvero *in dubio pro debitore* (art. 479 cod. proc. pen.), oppure applicare l'art. 2697 c. c. e respingere la pretesa del contribuente o lasciare decidere al giudice di caso in caso a chi far sopportare l'onere dell'incertezza. Dal punto di vista pratico è stata da più parti raccomandata l'adozione del primo principio, e perciò di gravare l'amministrazione finanziaria delle conseguenze del dubbio in cui il giudice sia rimasto nel giudizio promosso dal contribuente, impugnando l'atto amministrativo di accertamento, con la conseguenza che quest'ultimo deve cadere e l'amministrazione deve rinnovarlo.

A tale proposito, va affacciato il problema, relativo all'opportunità o meno di sancire, eventualmente in una parte generale del diritto tributario, l'obbligo per l'ente impositore di motivare, e non solo in modo formale, l'atto di accertamento. La formulazione di tale obbligo (che dovrebbe essere ovviamente esteso anche alle decisioni delle commissioni amministrative mandamentali ed a quelle intendenzie e del ministro), gioverebbe secondo alcuni alla migliore determinazione della materia del contendere, e, oltre che al contribuente, finirebbe di essere vantaggiosa anche per la pubblica amministrazione. D'altro canto, si è fatto, tuttavia, presente che tale obbligo della motivazione corre il rischio di divenire solamente formale, dato che in pratica non è agevole dare una motivazione adeguata ed analitica di tutti gli accertamenti.

§ 10. — *Poteri del giudice tributario.*

Quanto alla struttura del processo che si svolgerà avanti il giudice tributario speciale, è opinione prevalente che essa dovrà essere ispirata al principio di dare al giudice ampi poteri istruttori, così da permettergli di esercitare nel miglior modo la funzione ad esso devoluta. I poteri, attualmente assegnati alle commissioni, sembrano, in linea di massima, sufficienti per il raggiungimento di tale scopo, ma pare necessario raccomandare che l'acquisizione degli elementi di fatto su cui poi il giudice dovrà fondare la propria decisione, avvenga in modo che il contribuente sia messo in grado di difendersi, portando a sua conoscenza gli elementi stessi. L'adozione di un processo, fondamentalmente basato sul principio inquisitorio, non dovrà costituire una diminuzione delle garanzie del cittadino, mentre le ampie

facoltà di indagine, di accesso e di ispezione, conferite al giudice tributario assicureranno una giustizia sostanziale nell'imposizione, attuando una perequazione tributaria che non sarebbe certo raggiungibile attraverso un processo, conformato come quello civile.

Per tutti questi motivi, il processo tributario dovrà essere inceppato il meno possibile da preclusioni, decadenze ecc. le quali hanno sì, il vantaggio di accelerare la macchina processuale, ma importano un intralcio sensibile al raggiungimento di quella verità che il giudice tributario si prefigge di conseguire. Per le stesse ragioni, sembra opportuno lasciare che il processo si atteggi di volta in volta secondo le necessità attuando un'auspicabile elasticità del procedimento la quale permetta al giudice di arrivare alla decisione secondo la esigenza del caso concreto. Occorrerà, di conseguenza, esaminare se ed in quali limiti sia il caso di conservare l'istituto del giudice istruttore, qualora si addivenga alla creazione di organi speciali della giurisdizione ordinaria.

Quale ovvio corollario dell'esigenza, da tutti accusata, di atteggiare l'organo giurisdizionale tributario come vero e proprio giudice, dovrà essere espressamente sancito l'obbligo della motivazione della pronuncia, in modo da dare al contribuente la più completa garanzia.

Non sembra, invece, il caso, data la specialità della materia, di riconoscere al giudice tributario il potere di giudicare non secondo lo stretto diritto, ma secondo equità. Il giudizio secondo equità in materia tributaria sembra, invero, assai pericoloso perchè se si svincola il giudice dalla osservanza di precisi precetti di legge, si corre il rischio di impedire sostanzialmente l'attuazione della legge d'imposta e di legare il contribuente mani e piedi all'arbitrio del giudice. Sembra, pertanto, più rispondente alle esigenze della certezza del diritto e di una sostanziale perequazione tributaria, ammettere solo il giudizio secondo diritto, così che, accertata una determinata situazione di fatto, questa debba essere sussunta sotto la norma giuridica che regola quella fattispecie.

Il riconoscere al giudice tributario il potere di decidere secondo equità importa che il giudice medesimo nel caso concreto avrebbe la facoltà di giungere a conclusioni diverse da quelle previste dalla legge, in considerazione delle peculiarità del caso singolo: valutazione, quest'ultima, che, come s'è detto, apre una porta troppo grande all'arbitrio dell'organo giurisdizionale. L'equità potrà, peraltro, determinare l'attività di accertamento e di imposizione della amministrazione finanziaria, specie allo scopo di permettere il raggiungimento di un concordato.

§ 11. — *Spese del processo tributario.*

Nella disciplina concreta del processo davanti al giudice tributario l'attenzione degli interpellati è stata attirata in modo precipuo sui seguenti punti, assai intimamente connessi con l'esigenza di fare del processo in esame un efficiente strumento di tutela per il contribuente. In primo luogo, ci si deve preoccupare che il giudizio non debba essere costoso per il contribuente ed in proposito è stato osservato che l'adozione del principio secondo il quale le spese seguono la soccombenza significherebbe, in molti casi, escludere dalla giustizia tributaria una larga schiera di contribuenti i quali non sarebbero in grado di sopportare l'onere di un giudizio. Si è proposto, al riguardo, o di dare al giudice tributario un ampio potere di procedere alla compensazione delle spese o, addirittura, di fare sostenere le rispettive spese da ciascuna delle parti in causa, in modo da creare, anche per tale via, un'efficace remora ai litiganti di malafede.

La particolarità e la delicatezza della materia sembra, infatti, costituire un valido argomento per derogare al principio generale, secondo il quale le spese seguono la soccombenza: seguendo, del resto, quella che è una prassi, affermata presso il Consiglio di Stato. In ogni caso, bisogna cercare di diminuire in tutti i modi il costo del processo (per cominciare dal bollo a tutte le altre tasse giudiziarie).

§ 12. — *Solve et repete ed esecutività della pretesa tributaria.*

Particolare considerazione merita ancora la questione, relativa al precetto del *solve et repete* contro il cui mantenimento sono state quasi concordi le critiche.

In base al *solve et repete*, l'esperibilità dell'azione del contribuente davanti agli organi della giurisdizione ordinaria è subordinata al previo pagamento del tributo, talchè il precetto stesso porta ad un notevole aggravio della situazione del contribuente che intende impugnare l'accertamento e, in definitiva, una diminuzione non lieve delle garanzie giurisdizionali, previste attualmente a favore del contribuente stesso.

Il precetto in questione, si osserva, avrebbe in un ordinamento processuale tributario del genere di quelli proposti ai par. 5, 6 e 7, ancor minore giustificazione che non rispetto al sistema attuale ove l'eccessivo prolungarsi della controversia attraverso due ordini di giurisdizioni sembra ad alcuni costituire una parvenza di giustificazione

per venire incontro alle esigenze insopprimibili delle pubbliche finanze.

D'altra parte la maggioranza degli interpellati ha fatto presente che il precetto del *solve et repete* è ingiusto anche nell'attuale sistema del contenzioso tributario, perchè la esecutività della pretesa tributaria — e cioè la possibilità di escutere il contribuente in base all'atto di accertamento non ancora divenuto definitivo, procedendo all'iscrizione a ruolo — potrebbe già costituire per la finanza una sufficiente garanzia, dato che la finanza stessa è in grado di pretendere l'adempimento anche in via esecutiva, dopo che la commissione di primo grado si è pronunciata. In realtà la finanza non vuole avvalersi della facoltà di iscrivere a ruolo i tributi contestati davanti alle commissioni amministrative e preferisce attendere il contribuente al traguardo, costituito dalla impugnativa avanti al giudice ordinario. Va, peraltro, notato che quest'ultimo molto spesso avverte la profonda ingiustizia del *solve et repete* e cerca di eluderne l'applicazione con espedienti vari che trovano scarsa giustificazione nel diritto positivo e rappresentano un'indubbia aspirazione verso la sostanziale abolizione del precetto in questione. Si dice, così, di frequente che il *solve et repete* non è applicabile, quando la pretesa della finanza è *ictu oculi* infondata, è, cioè, manifestamente ingiusta. In tal modo il giudice ordinario anticipa, almeno in parte, il giudizio sulla fondatezza della pretesa della finanza all'esclusivo scopo di permettere al contribuente di difendersi senza soggiacere all'obbligo, spesso gravissimo, del pagamento di un tributo che risulta non dovuto (vedi monografia A. D. Giannini, n. 17).

In un sistema processuale più semplice, il *solve et repete* può essere soppresso senza timore di produrre inconvenienti, ma sembra opportuno disciplinare in modo migliore l'esecutività dell'accertamento d'imposta, sottraendola alla discrezionalità della amministrazione finanziaria, come è attualmente, e rimettendola al prudente apprezzamento del giudice.

Si è, di conseguenza, proposto di introdurre anche nel processo in materia tributaria, l'istituto dell'esecuzione provvisoria della decisione del giudice di primo grado (comunque, poi, esso verrà costituito); riconoscendo efficacia esecutiva alla decisione di secondo grado, anche in pendenza dell'impugnativa davanti al giudice di terzo grado (cassazione o commissione centrale). Dovrebbe, pure, essere ammessa la possibilità di ottenere la sospensione dell'esecuzione da parte del giudice superiore, investito dal gravame, così come avviene nel processo civile. Una riforma in proposito nel senso sopra

indicato si manifesta necessaria, secondo molti, anche nell'ipotesi in cui si intenda conservare, nelle sue linee, il sistema attuale. In ogni caso, è stato suggerito che se si introduce l'istituto dell'esecutività provvisoria, è d'uopo predisporre un opportuno meccanismo, affinchè la finanza non lasci andare per le lunghe il processo pendente, specialmente in modo da impedire che gli uffici finanziari facciano ostruzionismo contro il sollecito svolgimento del processo che può giungere anche ad un risultato contrario alla finanza. A tale scopo si è proposto di stabilire un termine perentorio entro il quale il processo davanti al giudice tributario deve essere proseguito, altrimenti la pretesa del fisco perde l'esecutività provvisoria, o addirittura un termine perentorio la cui inosservanza, sempre da parte della finanza, importi l'estinzione di tutto il processo, compresa la decisione favorevole alla finanza stessa, talchè quest'ultima dovrebbe riproporre al contribuente il proprio precedente accertamento, già impugnato dal contribuente.

Un ulteriore punto assai delicato e che si riconnette con l'esecutorietà dell'atto di accertamento — o della pronuncia del giudice tributario — anticipata sulla definitività dell'accertamento medesimo, è quello relativo alla opportunità di stabilire espressamente che, in caso di restituzione del tributo che risulti non dovuto, l'ente impositore debba corrispondere al contribuente anche gli interessi compensativi. È ingiusto che il contribuente debba sopportare gli oneri, spesso assai gravosi, derivanti dalla attuazione pratica (mediante pagamento volontario da parte del contribuente, sia pure fatto con riserva, oppure mediante l'esecuzione forzata) della pretesa tributaria la quale si manifesti, poi, infondata.

Nell'ipotesi in cui venga accolto il principio anzidetto, occorre, però, rivedere anche l'analogo problema, relativo alla opportunità di far corrispondere dal contribuente moroso anche gli interessi moratori, oltre all'indennità di mora, od in luogo di essa, dato che quest'ultima non è commisurata alla durata del ritardo nell'adempimento. In tal modo, del resto, si applicherebbe anche alla materia tributaria il principio, ora enunciato dall'art. 1282 c. c., secondo il quale « i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto ».

§ 13. — *Esecuzione privilegiata esattoriale.*

In tema di esecuzione privilegiata di crediti di imposta, non si ritiene in massima che l'attuale sistema debba essere modificato,

in quanto sembra che il fondamento del credito di imposta necessiti di una procedura più rapida di quella ordinaria, procedura che dovrebbe essere possibilmente lasciata anche ad organi dipendenti dalla stessa amministrazione attiva, come avviene oggi appunto con il sistema dell'esecuzione esattoriale, che costituisce, in sostanza, una particolare forma di tutela diretta da parte della stessa pubblica amministrazione, che ha emesso l'atto amministrativo di accertamento.

Non sono, tuttavia, mancate proposte, volte a portare miglioramenti di dettaglio all'attuale procedura privilegiata. Così si è osservato che l'obbligo per l'esattore di esperire previamente la procedura mobiliare prima di iniziare l'espropriazione degli immobili costituisce un relitto storico senza più alcun significato; anzi, tale obbligo crea una situazione di inferiorità della procedura esattoriale rispetto a quella normale che è fonte di infinite opposizioni da parte del contribuente, a mero scopo dilatorio. Si dubita inoltre sull'opportunità di lasciare ancora alla trascrizione dell'avviso d'asta la funzione di pignoramento immobiliare, mentre forse sarebbe il caso di riprodurre anche qui l'apposita ingiunzione — a somiglianza di quanto disposto dal nuovo cod. proc. civ. — in modo di anticipare il pignoramento immobiliare ad un momento anteriore. Si ritiene da taluno opportuna l'adozione, anche per la esecuzione esattoriale, del criterio, fissato dal cod. proc. civ., per la determinazione del prezzo minimo d'asta (moltiplicazione per 200 del tributo diretto verso lo Stato), anziché conservare l'istituto della perizia dell'ufficio tecnico erariale, in base alla quale tale prezzo deve essere oggi fissato, in virtù dell'art. 16 L. 16 giugno 1939, n. 942. Si è fatto, però, presente che attualmente la commisurazione del valore base dell'immobile, giusta la disposizione del cod. proc. civ., può essere svantaggiosa per lo stesso contribuente, dato il forte aumento degli immobili e la non ancora avvenuta adeguazione dei redditi immobiliari agli attuali valori commerciali. D'altra parte si è osservato che quarti ultimi sono oscillanti, tanto che in altri tempi la base di commisurazione del prezzo d'asta, fatta con riferimento al reddito, fu considerata eccessiva, rispetto ai valori di mercato.

Si propone ancora di modificare la particolare esecuzione presso terzi per i fitti e le pigioni dovute al contribuente, facendola rientrare nell'esecuzione ordinaria; di togliere l'obbligo di escutere il contribuente moroso anche se in istato di fallimento dichiarato, giacché tale obbligo mentre turba il carattere universale dell'esecuzione fallimentare, non dà in pratica alcun soddisfacente risultato. Degni

di riforma sono poi stati considerati altri punti delle attuali leggi di riscossione esattoriale, in particolare il principio del riscatto e il trattamento dei beni invenduti all'asta, ma non si sono in proposito avanzate specifiche proposte di riforma. Come concetto generale, cui attenersi nella futura eventuale riforma dell'esecuzione privilegiata, si è indicato quello di atteggare quest'ultima sul modello dell'esecuzione ordinaria, togliendo e svecchiando istituti che hanno scarsa ragione d'essere e che rappresentano assai spesso inutili complicazioni.

§ 14. — *Violazione delle leggi finanziarie.*

Il sistema di repressione delle violazioni delle leggi tributarie, quale risulta dalla legge fondamentale 7 gennaio 1929, n. 4, e dalle singole leggi di imposta, sembra meritevole, secondo molti, di opportune semplificazioni sia nel senso di ridurre le sanzioni, civili e penali, unificando quelle assai numerose sparse nelle leggi speciali, sia nel senso di rendere più efficienti le sanzioni esistenti, commisurandole in modo di assicurarne la effettiva applicazione (ciò che oggi non avviene). Nei casi più gravi, ad esempio, di morosità fraudolenta (che si verifica quando taluno si mette dolosamente in condizione di non poter essere escusso dalla finanza), si auspica da più parti l'introduzione anche di pene restrittive della libertà personale. Non si vede, infatti, la ragione perchè la frode al pubblico erario debba essere punita in modo più lieve della frode al privato. In tal senso da taluni si vedrebbe l'opportunità di introdurre pene detentive anche per dichiarazioni false.

Si sottolinea in particolare la necessità di addivenire anche alla unificazione dell'attuale sistema di repressione delle violazioni in materia di tributi locali (t.u. 14 settembre 1931, n. 1175) non sempre ben coordinate con quello della L. 7 gennaio 1929, cit. Non va, infine, dimenticato che, mentre si è pure proposto di comminare nei casi più gravi delle pene detentive, si è da molti auspicata la riduzione di tutte le altre sanzioni penali (multe ed ammende) ed amministrative (pene pecuniarie e soprattasse) ad un unico genere di sanzioni non penali, che potrebbe esser appunto la soprattassa, la quale dovrebbe essere determinata dagli uffici impositori, al momento dell'accertamento dell'infrazione. Contro tale unificazione si è fatto, tuttavia, presente che l'irrogazione di vere e proprie pene, di sanzioni civili ed amministrative deve avvenire secondo la natura in-

trinseca dell'illecito, talchè anche in tema di violazione di leggi finanziarie vi sono fatti la cui punizione mediante l'irrogazione di pene vere e proprie si impone, e quest'ultime, quindi, non possono essere ridotte a mere sanzioni civili, le quali non permettono quella valutazione complessa del soggetto, delle circostanze subiettive ed obiettive dell'illecito che consentono di spaziare tra un minimo ed un massimo, secondo il potere discrezionale che spetta al giudice in sede penale, giusta gli art. 132 e 133 cod. pen.

Contro questo modo di vedere è stato, peraltro, osservato che non sempre è possibile determinare la natura ontologica dell'illecito in via puramente astratta, dato che l'illecito diventa penalmente rilevante, in quanto il legislatore irroga una pena anzichè una sanzione civile, e non già perchè la sua essenza è quella di un reato. In altri termini, il reato è creazione del legislatore, con la conseguenza che spetta a quest'ultimo, secondo i criteri contingenti di politica legislativa, di configurare la violazione delle leggi finanziarie come un illecito civile o amministrativo o come un illecito penale.

Quanto al contenzioso conseguente alla violazione delle leggi penali e finanziarie, mentre da un lato si considera soddisfacente l'attuale ordinamento, e, in particolare, si sottolinea la buona riuscita del decreto dell'intendente di finanza, dall'altro si auspica che tutte le violazioni delle leggi penali fiscali siano demandate alla competenza del giudice speciale tributario, eventualmente creando un decreto rimesso alla competenza del presidente dell'organo collegiale tributario anzichè all'intendente. Da altri, però, mentre si riconosce la necessità di devolvere al giudice speciale tributario la cognizione di tutte le violazioni le quali importino la irrogazione di multe o ammende, si ammette la conservazione dell'ordinanza intendentizia per le pene pecuniarie. Altri ancora ritengono che il solo giudice ordinario penale sarebbe il più idoneo a conoscere delle violazioni penali vere e proprie, mentre al giudice speciale tributario potrebbe essere devoluta la cognizione delle altre violazioni di carattere civile, o quanto meno, al giudice penale ordinario dovrebbe essere devoluta la cognizione di quelle violazioni le quali importino pene detentive sole od unite a pene pecuniarie aventi natura penale e non di illecito amministrativo. Da altri ancora si propone la creazione di un organo giurisdizionale tributario distinto da quello che deve eventualmente decidere in materia di accertamento del tributo, organo al quale dovrebbe essere devoluta la cognizione dei veri e propri illeciti penali.

Va, da ultimo, ricordato che nell'ipotesi di concordato tributario si suole procedere al condono delle sopratasse, eventualmente

irrogate. Al riguardo, si fa presente che, sotto un certo profilo, tale condono può essere contrario ai principi dato che la sopratassa costituisce la sanzione di un illecito effettivamente commesso e che non viene necessariamente annullato dal concordato. D'altro canto, si osserva che quest'ultimo importa una chiarificazione di tutti i rapporti tra fisco e contribuente, così che sembra opportuno a taluno togliere di mezzo, in quell'occasione, anche la sopratassa, eventualmente irrogata.