

LE IPOTESI DI INCOSTITUZIONALITÀ DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE PROVINCIALI E REGIONALI

Le sostanziali modifiche apportate dai decreti legislativi del 31/12/92 nn. 545/546 contrastano con l'art. 102 secondo comma e la VI disposizione transitoria della Costituzione?

DI MAURIZIO VILLANI

A distanza di oltre un anno dall'entrata in vigore del nuovo processo tributario, la Commissione tributaria provinciale di Lecce - Sezione Nona - con l'ordinanza del 24 marzo 1997 n. 2 (1) ha rimesso gli atti alla Corte Costituzione perché accerti se le attuali Commissioni Tributarie, dopo le sostanziali modifiche apportate dai decreti legislativi del 31/12/92 nn. 545 e 546, sono in contrasto con l'art. 102, secondo comma, e VI disposizione transitoria della Costituzione.

In particolare, le suddette norme dispongono:

1) "Non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura" (art. 102 cit.);

2) "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" (VI disposizione cit.).

Prima dell'attuale riforma, la Corte Costituzionale si era già pronunciata sulla questione con le seguenti sentenze:

- n. 287 del 27/12/74 (2);

- n. 215 del 03/08/76 (3);

- n. 196 del 24/11/82 (4);

- n. 217 del 16/12/82 (5), che hanno dichiarato:

a) manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'intero D.P.R. n. 636/72, in riferimento agli artt. 24, secondo comma, 102, secondo comma, e alla VI disp. trans. Cost.;

b) infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2 e 3 D.P.R. n. 636/72, relativi alla composizione delle Commissioni Tributarie di primo e secondo grado, in riferimento all'art. 108, secondo comma, Cost.;

c) manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 636/72 (oltre che dell'art. 10, n. 14, Legge 09/10/71 n. 825), in rife-



rimento agli artt. 24, 102, 113, primo e secondo comma, e alla VI disp. trans. Cost.;

d) manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 D.P.R. n. 636/72, relativo alla composizione delle Commissioni tributarie di primo grado, in riferimento all'art. 108, secondo comma, Cost..

Orbene, vista da una parte la gran copia di giudizi promossi a verifica della legittimità costituzionale della legislazione in materia di contenzioso tributario, prima delle recenti modifiche, non può non rilevarsi una sorta di vera e propria "protezione" offerta dalla Corte ai giudici tributari, il tutto sulla base di argomentazioni spesso criticate da una parte della dottrina (6).

Le motivazioni della Corte Costituzionale possono sintetizzarsi nei seguenti principi:

A) il termine quinquennale di eventuale revisione è ordinatorio e non perentorio;

B) la norma dell'art. 102 Cost. non interferisce nella materia della conservazione, previa revisione, dei giudici speciali preesistenti, in quanto essa dispone soltanto che non possono essere istituiti (cioè creati ex novo) giudici speciali.

I giudici di Lecce, che avevano ben presente la giurisprudenza costituzionale di cui sopra (tanto è vero che una parte è stata citata), hanno correttamente rimesso gli atti alla Corte Costituzione perché verificati se i suddetti principi sono stati rispettati dopo la riforma del processo tributario del 1992 e se, invece, come sembra, sono stati creati "ex novo" altri giudici speciali.

La suddetta ordinanza, a parte qualche favorevole commento (7), è stata immediatamente oggetto di forti critiche (8) che, secondo me, non sono condivisibili perché, al di là di aspetti puramente formali, danno per scontato una declaratoria di (manifesta) infondatezza sulla base di argomentazioni non sempre pertinenti (perché relative al vecchio rito) e non sufficientemente ponderate (perché non approfondiscono le problematiche relative alla normativa (strutturale e processuale) oggi vigente).



G. Grigoriev
"Ritratto di Serling"

Al di là, infatti, di questioni puramente formali ed incidentali, quali l'aver confuso il profilo della "rilevanza" con quello della "non manifesta infondatezza" oppure il dover considerare il termine quinquennale ordinario o perentorio (9), il problema vero sollevato dai giudici di Lecce è quello di stabilire se le attuali Commissioni tributarie, dopo le recenti modifiche strutturali ed organizzative (oltre che procedurali, il che è il meno), sono da considerare o meno "nuovi giudici speciali" rispetto a quelle disciplinate dall'abrogato D.P.R. n. 636 del 1972 (che a loro volta rappresentavano la "revisione" delle vecchie Commissioni distrettuali e provinciali del 1936) (10).

Oggi, secondo me, non si è realizzata alcuna revisione ma si è operata una profonda e totale trasformazione delle Commissioni, con l'attribuzione, tra l'altro, di una più ampia competenza per materia, il che non si concilia in alcun modo col concetto di semplice revisione, intesa come adeguamento alla Costituzione.

Il criterio per determinare il contenuto del divieto costituzionale di istituire giudici speciali risiede, dunque, nella loro "novità", il cui concetto è così espresso dalla stessa Corte Costituzionale (11) "Ed essendo prevista la revisione, non necessariamente soppressiva, dei giudici speciali, la novità va riferita non solo ai profili soggettivi dell'articolazione degli organi di giurisdizione speciale, ma anche ai profili oggettivi della competenza di settore attribuita ad una cognizione diversa da quella del giudice ordinario, in una ineliminabile connessione tra

il giudice e la materia oggetto della sua giurisdizione".

In sostanza, il termine "revisione" deve essere inteso nel suo proprio senso lessicale e non deve mai diventare "trasformazione" e quindi "creazione" di qualcosa di "diverso" da precedente.

Premesso, innanzi tutto che la VI disp. trans. Cost. non è richiamata espressamente né nelle premesse dalla legge delega (art. 30 della Legge 30/12/91 n. 413) né nei decreti legislativi, ed il silenzio lascia di per sé qualche ombra di dubbio sulla inequivocabile volontà del legislatore di consentire al Governo l'esercizio del potere di revisione, c'è da rilevare che le modifiche intervenute determinano, a tutti gli effetti, l'istituzione "ex novo" di giudici speciali tributari e non certo "doverose modifiche e altrettante tappe necessitate di una lunga evoluzione delle Commissioni tributarie sino al traguardo, ormai prossimo, di una pienamente conseguita giurisdizionalizzazione" (12).

La Corte Costituzionale, infatti, aveva già rilevato che "la controversia relativa alla natura giuridica delle Commissioni tributarie (vecchie e nuove) doveva ritenersi autoritativamente risolta, nel senso della loro giurisdizionalità, dalla L. delega 09/10/71 n. 825 e dal decreto delegato 26/10/72 n. 636 (13)", per cui non c'era bisogno (né si sentiva l'esigenza) di un ulteriore intervento legislativo in tal senso.

Le principali "novità" introdotte con la riforma del 1992 possono sintetizzarsi in quattro tipi:

- NOVITÀ ORGANIZZATIVE;
- NOVITÀ STRUTTURALI;
- NOVITÀ PER COMPETENZA;
- NOVITÀ PROCEDURALI.

A) NOVITÀ ORGANIZZATIVE

Le principali novità in tal senso sono rappresentate:

- dalla diversa denominazione delle Commissioni in Provinciali e Regionali (art. 1 D.Lgs. n. 545 cit.);
- dalla istituzione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (art. 17 - 29 D. Lgs. n. 545 cit.), organo di autogoverno che evidenzia maggiormente l'effettiva autonomia dei giudici rispetto a quelli ordinari ed amministrativi;
- dal considerare i compensi di tutti i giudici tributari assimilati ai redditi dei dipendenti (14), anche se i componenti sono liberi professionisti.

B) NOVITÀ STRUTTURALI

Le nuove Commissioni tributarie:

- hanno una diversa sede, le provinciali presso i capoluoghi di ogni provincia, le regionali presso i capoluoghi di ogni regione (art. 1 D. Lgs. n. 545 cit.);
- sono composte da giudici che devono rispettare norme diverse rispetto al passato;
- sulle incompatibilità (art. 8 D. Lgs. cit.);
- sui procedimenti di nomina (art. 9 D. Lgs. cit.);
- sulla durata dell'incarico (art. 11 D. Lgs. cit.);

- sul trattamento economico (art. 13 D. Lgs. cit.);
- sul procedimento disciplinare (art. 16 D. Lgs. cit.).

C) NOVITÀ PER COMPETENZA

Le nuove Commissioni tributarie hanno una più ampia competenza "ratione materiae", soprattutto per quanto riguarda i tributi comunali e locali nonché ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle stesse (art. 2 D. Lgs. n. 546 cit.).

A tal proposito, ancora una volta è utile ripetere quanto già scritto dalla Corte Costituzionale con la citata sentenza n. 71/95, nel senso che è da qualificare "novità oggettiva" quella di attribuire una determinata materia non specifica ad un giudice diverso da quello ordinario; ed è quello che si è verificato nel caso de quo, perché tutta la competenza in tema di finanza locale è stata spostata dal giudice ordinario a quello speciale.

Il suddetto spostamento di competenza, peraltro, non è assolutamente giustificato, per esempio, per i seguenti istituti locali che non hanno natura tributaria:

- 1) diritto per i servizi relativi alla raccolta, all'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque (15);
- 2) addizionale comunale e provinciale sul consumo dell'energia elettrica (16).

Inoltre, se fosse da considerare semplice "revisione" la modifica di cui sopra, si arriverebbe all'assurdo di poter allargare la competenza per materia delle Commissioni tributarie senza alcun limite (compreso, persino, "de iure condendo", il penale-tributario), svuotando di fatto il divieto costituzionale.

D) NOVITÀ PROCEDURALI

Le principali novità in tale settore sono rappresentate anche da una diversa articolazione degli organi di giurisdizione speciale ed in particolare:

- dalla soppressione della Commissione Tributaria Centrale (art. 42, terzo comma, D. Lgs. n. 545 cit.);
- da una diversa possibilità di proporre il ricorso per Cassazione, non più ex art. 111 della Costituzione (17) ma ai sensi dell'art. 360, primo comma, numeri da 1 a 5, c.p.c. (artt. 50 e 62 D. Lgs. n. 546 cit.), con possibilità più ampie per la difesa;
- dal giudizio di ottemperanza (art. 70 D. Lgs. cit.);
- da altri istituti processuali sconosciuti alle vecchie Commissioni tributarie, quali, per esempio, l'assistenza tecnica obbligatoria ed il gratuito patrocinio, la sospensione cautelare degli atti impugnati, la conciliazione giudiziale e la condanna alle spese.

Dalla schematica elencazione di cui sopra (che, peraltro, non pretende di essere esaustiva) già "ictu oculi" appare evidente che l'intervento del legislatore del 1992 non si è limitato soltanto ad inserire piccoli aggiustamenti di percorso ma ha operato una vera e propria "rivoluzione processuale", creando "ex novo" altri giudici speciali.



Oltretutto, non è casuale il fatto che all'art. 1, primo comma, D. Lgs. n. 545 cit. si usa il termine "riordino" e non "revisione" ed il legislatore, intervenendo decisamente sotto il profilo soggettivo dell'articolazione degli organi di giurisdizione speciale nonché sotto il profilo oggettivo della competenza, non si è limitato ad una semplice operazione di facciata (maquillage) ma ha interamente iscritto tutte le norme relative alla struttura, alle funzioni ed alle finalità delle "nuove" Commissioni tributarie (18).

Inoltre, se si volevano adeguare i nuovi organi giudicanti alle diverse realtà sempre emergenti per rendere veramente giustizia in termini di effettività ed attraverso la dialettica di un "vero e giusto processo", bastava introdurre soltanto pochi e mirati istituti prettamente processuali (quali, per esempio, l'assistenza obbligatoria, il gratuito patrocinio, la sospensione cautelare e la condanna alle spese), senza necessità di intervenire massicciamente sull'articolazione degli organi giurisdizionali (come la soppressione della Commissione centrale, la diversa sede giudiziaria provinciale e regionale, la creazione di un distinto organo di autogoverno) e sull'allargamento della competenza di settore (per i tributi comunali e locali, compresi i tributi regionali, anche con i limiti (ingiustificati) imposti dalla Circolare Ministeriale n. 98 del 23/04/96) (19).

Che necessità c'era di intervenire in tal senso?



Forse si crea la dialettica di un "vero e giusto processo" costringendo il contribuente a proporre appello alle Commissioni regionali con sedi nei capoluoghi di regione, spesso situate in luoghi distanti e di non facile raggiungimento? Il merito dei giudici leccesi è stato quello di aver proposto immediatamente il problema alla Corte Costituzionale la quale, proprio ispirandosi ai principi della giurisprudenza passata, univoca nel divieto di creare "ex novo" giudici speciali, non potrà non rilevare le diversità strutturali e di competenza delle nuove Commissioni tributarie rispetto a quelle del passato e, secondo me, concludere di conseguenza per la evidente illegittimità costituzionale della normativa contestata (20). In ogni caso, a prescindere dall'aspetto giudiziario del problema, l'ordinanza dei giudici leccesi interviene in un momento storico importante per definire "de iure condendo" la nuova giustizia tributaria, soprattutto dopo che la stessa ha avuto (finalmente) dignità costituzionale nell'art. 120, quarto comma, della bozza predisposta di cui sopra, secondo me, lasciando l'amministrazione della giustizia tributaria a "giudici speciali", così come è oggi, non risolve i gravi problemi, organizzativi e di gestione, che sono sotto gli occhi di tutti. Viceversa, in aderenza al principio dell'unità della giurisdizione, è necessario introdurre un regime differenziato, istituendo apposite "sezioni specializzate", con i giudici a tempo pieno, competenti nel settore e ben retribuiti per realizzare, questa volta sì, un "vero e giusto processo" (22). La discussione dei prossimi mesi dovrà vertere su queste due scelte ("giudici speciali" o "sezioni specializzate"), specie in vista del dibattito parlamentare per le riforme costituzionali; "tertium non datur", soprattutto se trattasi di estemporanee disgressioni giuridiche di singoli parlamentari non competenti in materia (23). La Corte Costituzionale potrà lanciare un messaggio in tal senso (24) e, quanto meno, rimettendo ordine nella materia, far capire al legislatore che se intende seriamente e compiutamente riformare la materia processuale tributaria non deve intervenire surrettivamente con piccoli escamotage (approfittando di una lettura elastica del termine "revisione") ma deve, invece, per l'importanza e delicatezza della questione, intervenire con una legge organica, ben precisa e staccata dal passato, per dare alle Commissioni tributarie la dignità istituzionale che meritano. ●

NOTE:

- (1) *Clavarella D.*, *Il contraddittorio in diritto finanziario - Breviarum del tributarista - Ed. Cedel 1997, Cap. II.*
 (2) *Dir. e prat. trib.*, 1975, II, 34.
 (3) *Dir. e prat. trib.*, 1976, II, 584 e *Giust. civ.*, 1983, I, 393.
 (4) in *Foro It.*, 1983., I, col. 534 e segg.
 (5) in *Foro It.*, cit.



- (6) *V. ANDRIOLI*, in *Foro it.*, 1975, I, 1; *A. PROTO PISANI*, in *Foro it.*, 1976, I, 1216. In ogni caso, la prevalente dottrina si è schierata in senso conforme alle decisioni succitate (T. MARTINEZ, *Diritto Costituzionale*, Milano, 1988, II, 1539; *MANDRIOLI*, *Corso di diritto processuale civile*, Torino, 1991, I, 175).
 (7) in *Boll. Trib. d'inf.*, 1997, 730-732.
 (8) *C. GLENDI*, in *Corriere Tributario*, 1997, 1455-1458; *M. FINOCCHIARIO*, in *Guida normativa del Sole 24 ore del 12/05/97*, 27-31.
 (9) Non bisogna, però, dimenticare che la VI Disp. trans. usa il termine "revisione" al singolare e non al plurale, per cui sembrerebbe vietata la c.d. revisione continuativa nel tempo, che di fatto svuoterebbe il divieto costituzionale.
 (10) R.D.L. 07/08/36 n. 1639, convertito nella L. 07/06/37 n. 1016.
 (11) con la sentenza del 01/03/95 n. 71, in *Corte Costituzionale*, 1995, 679.
 (12) *C. Glendi*, in articolo cit., in nota n. 8.
 (13) sentenza n. 215 del 03/08/76, già citata. Oltretutto, persino in periodo preriforma, ciò era stato sostenuto dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 2175 del 20/06/69.
 (14) Circolare del Ministero delle Finanze del 25/07/97 n. 212/E, in *Il Sole 24 ore del 26/07/97*.
 (15) D.L. 17/03/95 n. 79, convertito, con modificazioni, dalla L. 17/05/95 n. 172.
 (16) D.M. 28/02/83 n. 55, convertito, con modificazioni, dalla L. 26/04/83 n. 131.
 (17) con i limiti più volte evidenziati dalla Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con sentenza del 16/05/92 n. 5888, in *Corriere Tributario*, 1992, 2068 e segg.; da ultimo, Corte di Cassazione, Sez. I, sent. n. 10343 del 22/11/96, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1997, 186.
 (18) secondo il Grande Dizionario Garzanti della lingua italiana, il verbo "riordinare" significa "dare un nuovo assetto, un nuovo ordinamento", mentre "revisionare" significa semplicemente "adeguare".
 (19) in *Corriere Tributario*, 1996, 1715 e segg.
 (20) rinvio ai miei articoli in *Corriere Tributario*, 1993, 1241-1242 e 1991, 1837-1840.
 (21) in *Il Sole 24 ore del 01/07/97*, 22.
 (22) Da ultimo, in tema, *BELLAGAMBA G.* *Il nuovo contenzioso tributario*, Torino 1993, 2, che critica la scelta legislativa, per non essere stata costituita una giurisdizione speciale vera e propria, come quella dei giudici amministrativi regionali.
 (23) si fa riferimento all'assurda proposta di "jurisdiction minor" fatta dal Sen. Giovanni Pellegrino e riportata nel citato articolo del Prof. Glendi, in *Corriere Tributario*, 1997, 1457 e note nn. 9 e 10.
 (24) come aveva fatto in precedenza, purtroppo inutilmente, con le sentenze dell'11/03/57 n. 41 in "Fisco e Costituzione" di E. DE MITA - Giuffrè Editore - 1984 - 40 e segg. e del 07/06/84 n. 154, in *Foro it.*, 1984, I, col. 1767.