

Corte Costituzionale, 27/12/1974, n. 287

Ritenuto in fatto:

1. Con le quattordici ordinanze riportate in epigrafe sono state impugnate dinanzi a questa Corte, con riferimento all'art. 113 della Costituzione, le norme che in materia di tributi erariali diretti e indiretti (artt. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E; 53, primo comma, del t.u. 24 agosto 1877, n. 4021; 22, terzo comma, e 29, terzo comma, del r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639) e in materia di tributi locali (art. 285, primo comma, del t.u. 14 settembre 1931, n. 1175) sottraggono, in tutto o in parte, alla giurisdizione del giudice ordinario la cognizione delle controversie relative alla estimazione dei redditi e dei valori imponibili.

Tutte le ordinanze di rinvio muovono dal presupposto che la limitazione cos'inferta alla cognizione dell'autorità giudiziaria in materia relativa alla estimazione potrebbe essere compatibile con il dettato costituzionale solo se il contribuente potesse tutelare il proprio diritto soggettivo a non subire una imposizione oltre i limiti stabiliti dalla legge, davanti ad altri organi giurisdizionali. Il che si riteneva appunto avvenisse quando alle commissioni tributarie si attribuiva natura giurisdizionale.

Poichè tale presupposto sembra essere venuto meno dopo che la Corte costituzionale, con le sentenze nn. 6 e 10 del 1969, ha invece opinato che alle dette commissioni debba essere attribuita natura di organi amministrativi, si assume nelle ordinanze che ora la ricordata limitazione non può apparire in contrasto con il principio della tutela giurisdizionale dei diritti contro gli atti della pubblica Amministrazione sancito dall'art. 113 della Costituzione e, secondo una delle ordinanze (quella del tribunale di Potenza), anche con il principio di eguaglianza e col diritto di difesa, rispettivamente tutelati dagli artt. 3 e 24 della Costituzione.

2. Le ordinanze sono state notificate e pubblicate come per legge.

Nei giudizi dinanzi alla Corte si sono costituite solo alcune delle parti private: e precisamente i signori Ferrando Luigi, nel giudizio promosso dalla Corte d'appello di Torino con ordinanza 27 febbraio 1970; Rozera Fabio, nel giudizio promosso dal tribunale di Napoli con ordinanza 5 aprile 1971; e Semprini Giovanni, nel giudizio promosso dal tribunale di Rimini con ordinanza emessa il 18 settembre 1971.

Tutte le parti private costituite condividono le censure prospettate nelle ordinanze di rinvio sostenendo che l'incostituzionalità delle norme denunciate si pone come logico, coerente e necessario corollario dell'orientamento della Corte costituzionale che ha ritenuto la natura amministrativa e non giurisdizionale delle commissioni tributarie.

3. In tutti i giudizi in cui sono state denunciate le norme, che, in tema di tributi erariali, limitano la giurisdizione del giudice ordinario, si è costituita l'Amministrazione delle finanze, a mezzo dell'Avvocatura generale dello Stato.

Secondo la difesa dello Stato, che nei diversi atti di costituzione ha ribadito le proprie deduzioni, le sentenze nn. 6 e 10 del 1969 della Corte costituzionale, pur avendo un altissimo valore di principio, non avrebbero comportato alcuna concreta modifica del sistema legislativo vigente, giacché non hanno pronunciato la illegittimità di alcuna norma di legge, ma si sono limitate a dichiarare la inammissibilità di questioni di legittimità costituzionale proposte dalle commissioni tributarie, sia pure nel presupposto della loro natura giuridica, qualificata come amministrativa.

Il sistema del contenzioso tributario, che tradizionalmente ha escluso il sindacato del giudice ordinario in ordine alle questioni di semplice estimazione e di determinazione del valore, sarebbe rimasto perciò immutato anche per quanto attiene alla natura giuridica delle commissioni; tanto più che il carattere giurisdizionale di un organo deliberante dipende, più che dalla sua denominazione e dalla sua struttura, dalla natura delle funzioni. Tali funzioni, per quanto attiene alle commissioni in esame, sarebbero giurisdizionali perché provvedono alla applicazione della legge al caso concreto, rispondendo così al requisito essenziale della giurisdizione, che è quello di dirimere attraverso il processo, conflitti di interessi tra le parti.

Del che, secondo l'Avvocatura, sarebbe prova la forza di resistenza delle decisioni delle commissioni, che, come ogni altra decisione giurisdizionale, producono, la cosa giudicata quando, entro il previsto termine, non sia proposta azione dinanzi all'autorità giudiziaria. In tal caso, infatti, il contenuto di esse non può essere modificato né disatteso nei futuri giudizi.

Per quanto riguarda i rilievi contenuti nelle già citate sentenze della Corte a proposito della mancata conformità delle commissioni ai precetti costituzionali di indipendenza e di imparzialità del giudice, l'Amministrazione delle finanze osserva che, fino a quando non sia intervenuta la caducazione delle norme legislative che disciplinano l'attività delle commissioni in modo difforme dai principi costituzionali, non può essere negata la natura giurisdizionale di tali organi sul mero rilievo delle anomalie che essi presentano in concreto, rispetto al modello stabilito dalla Costituzione per gli organi giurisdizionali.

Sulla base di tali argomentazioni, l'Avvocatura conclude chiedendo che la Corte dichiari infondate le dedotte questioni di legittimità costituzionale, dovendosi ritenere che la limitazione della competenza del giudice ordinario in materia di semplice estimazione e di determinazione del valore, non comporti alcuna violazione della tutela giurisdizionale del cittadino, contro gli atti impositivi dell'Amministrazione finanziaria.

Con successiva unica memoria, l'Avvocatura ha ribadito le conclusioni cui era pervenuta nelle deduzioni già depositate ed ha insistito sulla tesi della giurisdizionalità delle commissioni, sottolineando il valore della interpretazione autentica che sarebbe recentemente intervenuta da parte del legislatore con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Ci si è perché tale decreto, allorché ha disciplinato il nuovo contenzioso tributario, ha sicuramente attribuito carattere giurisdizionale alle dette Commissioni.

All'udienza di discussione sono comparse la difesa di Rozera e quella dello Stato, che hanno ulteriormente illustrato le tesi svolte nelle memorie scritte.

Considerato in diritto:

1. Poiché le quattordici ordinanze elencate in epigrafe propongono la stessa questione di legittimità costituzionale, i giudizi possono essere riuniti e decisi con unica sentenza.

Viene infatti con esse posto il dubbio se, in riferimento all'art. 113 della Costituzione in forza del quale contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa, non debbansi ritenere costituzionalmente illegittime le disposizioni che, nella materia tributaria, escludono (artt. 6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, 53 del t.u. 24 agosto 1877, n. 4021, 285 del t.u. 14 settembre 1931, n. 1175, e 22 del d.l. 7 agosto 1936, n. 1639) o limitano ad un profilo di legittimità (art. 29 dello stesso d.l. 1639) la cognizione dell'autorità giudiziaria ordinaria nelle controversie di cos'è detta semplice estimazione, vertenti sul diritto soggettivo del cittadino a una giusta imposizione.

Ci si osserva le ordinanze di rimessione, dovrebbe apparire evidente, dopo che la Corte costituzionale, con le sentenze nn. 6 e 10 dell'anno 1969, al fine di pervenire alla conclusione della inammissibilità di varie questioni di costituzionalità formulate da commissioni tributarie, ha ritenuto che queste non siano ammesse a proporle, perché non sono organi giurisdizionali cui, dall'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, conferito il potere di proporre alla Corte tali questioni ma sono bensì organi contenziosi amministrativi.

2. Prima di procedere all'esame del merito della questione di costituzionalità, occorre ricordare che le ordinanze di rimessione provengono da una Corte di appello e da vari tribunali: organi che, com'è noto, hanno competenza ad esaminare le controversie tributarie meno che sul punto della estimazione del reddito imponibile dopo che esse sono state già decise dalle commissioni, secondo un sistema che è stato recentemente sottoposto ad una totale revisione dal decreto legislativo delegato 26 ottobre 1972, n. 636, che si inserisce nella generale riforma dei tributi, e che è entrato in vigore il 10 gennaio 1973, e quindi in data successiva a quelle delle anzidette ordinanze.

A tal proposito l'Avvocatura generale chiede che la Corte consideri preliminarmente se non sia il caso di rimettere le questioni ai giudici che le hanno proposte perché le riesaminino sotto il profilo della rilevanza, in ordine alla mutata disciplina normativa del settore.

Ma il suggerimento in tale senso formulato non può essere accolto, in quanto la nuova disciplina non si applica alle controversie che, come quelle in esame, risultino già decise dalle commissioni tributarie istituite secondo la disciplina precedente. Dispone infatti l'art. 43, comma quarto, del d.P.R. n. 636 del 1972 che, contro le loro decisioni, le parti possono esperire azione giudiziaria dinanzi ai tribunali, secondo le disposizioni di legge anteriormente vigenti.

3. Passando all'esame del merito, sembra utile mettere in rilievo che una decisa volontà del legislatore, volta a sottrarre alla cognizione della magistratura ordinaria le questioni attinenti alla determinazione quantitativa del reddito imponibile, rappresenta una costante del nostro sistema tributario. Al riguardo si è detto che essa non sarebbe idonea, per mentalità e insufficienza di cognizioni tecniche, a penetrare i fenomeni economici, a volte complessi, che presiedono alla formazione del reddito, e si è aggiunto che non potrebbe comunque far fronte ad un altro lavoro, di enorme mole, qual è quello cui danno luogo le controversie sull'accertamento dei tributi.

Se queste od altre siano le ragioni che hanno determinato la scelta del legislatore, qui non occorre indagare. Rileva invece considerare come, in materia, una limitazione alla giurisdizione ordinaria sia stata introdotta nelle nostre leggi fin dai primordi dello Stato unitario, giacché, nello stesso momento in cui, nel 1865, si procedeva, con la legge del 20 marzo di quell'anno, n. 2248, all'abolizione dei tribunali del contenzioso, devolvendo (art. 2) alla giurisdizione ordinaria tutte le materie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi possa essere interessata la pubblica amministrazione, si stabiliva, altresì (art. 6) che rimanevano escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale e al reparto di quota e tutte le altre sulle imposte sino a che non avesse avuto luogo la pubblicazione dei ruoli. La terminologia veniva poi meglio precisata nel t.u. sulla ricchezza mobile 24 agosto 1877, n. 4021, in cui, all'art. 53, si stabiliva non potersi deferire all'autorità giudiziaria nessuna decisione delle Commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi. Il principio e la formula, passati, con qualche non significativa variante, nelle leggi successive, anche relative ad altre imposte, sono stati poi ripetuti in occasione della recentissima riforma, contenuta nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, in cui, all'art. 40, si stabilisce appunto che, contro la decisione della commissione di secondo grado, si può ricorrere alla Corte di appello per violazione di legge e per questioni di fatto, escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie.

Questa continuità di indirizzo legislativo, ribadito ora nella riforma e volta ad escludere dalla cognizione del giudice ordinario le questioni di valutazione, cioè di determinazione quantitativa

dei redditi imponibili, rileva una convinzione profonda del nostro legislatore circa una necessità, ritenuta imprescindibile per un'efficiente organizzazione della pubblica finanza e il conseguimento dei suoi risultati, di limitare il controllo di merito dell'accertamento quantitativo, escludendo dal parteciparvi l'autorità giudiziaria.

4. Questa lunga tradizione normativa, se costringe a riflettere sulla serie delle ragioni che hanno dovuto ispirarla in un quadro di tutela di fondamentali interessi pubblici, non può certamente dispensare dal porre in raffronto quella stessa normativa con i principi della nostra Carta costituzionale. Al che sollecitano appunto le ordinanze di rimessione, le quali concentrano per le censure su un solo aspetto: quello cioè che le valutazioni estimative contenute negli atti di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, in conformità del disposto dell'art. 113 della Costituzione, devono avere in ogni caso un giudice, per la tutela dei diritti e degli interessi che vi sono connessi. Mentre accade che essi un giudice non hanno, o non lo hanno più¹, da quando almeno la Corte costituzionale ha ritenuto, nelle note sentenze, che le commissioni tributarie, al cui esclusivo controllo le questioni di semplice estimazione sono commesse, non sono organi giurisdizionali, ma bensì amministrativi, anche se attuano procedure contenziose.

In sostanza dunque il problema di costituzionalità è legato a quello della natura giuridica delle commissioni tributarie, e cioè a una questione lungamente e costantemente controversa, che ha rivelato i termini della sua opinabilità anche recentemente nel contrasto interpretativo in cui sono venute a trovarsi la Corte costituzionale da una parte e la Corte di cassazione dall'altra; quest'ultima rimasta ferma alla ritenuta giurisdizionalità di quelle commissioni.

E la questione resterebbe probabilmente a questo punto di irrisolto contrasto se, dopo le note sentenze di questa Corte, non fossero intervenuti fatti nuovi, in sede legislativa, che debbono ritenersi abbiano autoritativamente risolto quel contrasto, decidendolo nel senso della giurisdizionalità. Si intende qui ovviamente fare riferimento al complesso delle nuove leggi sulla riforma tributaria ed in particolare alle disposizioni della legge di delega (legge 9 ottobre 1971, n. 825) e a quelle della legge delegata in materia di contenzioso tributario (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636).

Si legge nell'art. 10. n. 14, della legge di delega che al Governo era commesso il compito di procedere alla revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali delle commissioni tributarie, anche al fine di assicurarne l'autonomia e l'indipendenza, e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge. Il che è quanto dire che si intendeva assicurare alle commissioni stesse la struttura, le funzioni e le finalità che sono connaturali ai veri e propri organi giurisdizionali.

In relazione a siffatte direttive del legislatore delegante, si può constatare che nella legge delegata sono stati accuratamente eliminati gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa e accentuati i caratteri in base ai quali le commissioni venivano considerate

come organi giurisdizionali. Dal che può trarsi la sicura convinzione che le commissioni tributarie, così revisionate e strutturate, debbono ora considerarsi organi speciali di giurisdizione.

6. Quanto fin qui si è detto riguarda la natura e la qualificazione giuridica delle nuove commissioni tributarie, così come sono state revisionate dalla legge di riforma. Ma è evidente che quest'ultima muove inequivocabilmente dal presupposto che giurisdizionali abbiano a considerarsi anche le preesistenti commissioni: non è dubbio, infatti, che il legislatore con la recente normativa abbia inteso esercitare il potere di revisione che la VI disp. trans. Cost. prevede proprio per gli organi speciali di giurisdizione già esistenti nell'ordinamento al momento dell'entrata in vigore della Costituzione. In definitiva la nuova legislazione imponendo all'interprete di considerare giurisdizionale il procedimento che si svolge davanti alle nuove commissioni esclude che, nell'interpretare la legislazione precedente, si possa attribuire alle vecchie commissioni natura semplicemente amministrativa.

Non si può disconoscere che, di fronte al ricordato contrasto giurisprudenziale in ordine a quel problema, il legislatore avesse il potere di rimuovere ogni incertezza: e per le cose dette è indubbio che la legge, indirettamente ma sicuramente abbia imposto una soluzione nel senso della giurisdizionalità delle commissioni tributarie. Di ciò la Corte costituzionale non può non prendere atto e concludere in conseguenza per la non fondatezza delle proposte questioni di costituzionalità.

Ed infatti, se le commissioni tributarie anteriori erano organi di giurisdizione, e le questioni di semplice estimazione avevano in esse il proprio giudice, non possono ritenersi contrarie all'art. 113 della Costituzione le norme delle varie disposizioni di legge che ne sottraevano l'esame all'autorità giudiziaria ordinaria. E per gli stessi motivi, come appare ovvio, deve ritenersi infondata anche la questione di costituzionalità proposta in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale degli articoli:

6 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, sul contenzioso amministrativo;

53, primo comma, del testo unico 24 agosto 1877, numero 4021 (legge sulla imposta sui redditi della ricchezza mobile); 22, terzo comma, e 29, terzo comma, del d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 (Riforma degli ordinamenti tributari); 285, primo comma, del r.d. 14 settembre 1931, n. 1175

(Testo unico per la finanza locale); questione proposta con le ordinanze in epigrafe in riferimento agli artt. 113, 3 e 24 della Costituzione.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 19 dicembre 1974.

Campi meta

Massima : *La legge di riforma del contenzioso tributario muove inequivocabilmente dal presupposto che anche le preesistenti commissioni abbiano a considerarsi giurisdizionali, in quanto non è dubbio che con la recente normativa il legislatore abbia inteso esercitare il potere di revisione, previsto dalla VI disp. trans. della Costituzione, degli organi speciali di giurisdizione già esistenti. E poiché non si può disconoscere che il legislatore avesse il potere di rimuovere ogni incertezza in ordine alla natura delle commissioni tributarie, la Corte costituzionale non può non prendere atto della soluzione legislativa nel senso della giurisdizionalità. Se, dunque, le commissioni tributarie anteriori erano organi di giurisdizione, in cui le questioni di semplice estimazione trovavano il proprio giudice, non contrastano con gli artt. 113, 3 e 24 della Costituzione, le norme delle varie disposizioni di legge che ne sottraevano l'esame all'autorità giudiziaria ordinaria.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario è un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria, è disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non è incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi un'eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 è stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale è stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.