

1

Introduzione

SOMMARIO: 1. Cenno storico. – 1.1. Il giudice tributario nella giurisprudenza costituzionale. – 1.2. Il disegno costituzionale. – 1.3. L'indipendenza dei giudici tributari. – 2. La disciplina attuale del processo tributario. – 2.1. Il processo tributario telematico. – 3. I principi processuali della CEDU.

1. *Cenno storico*

Il processo tributario è disciplinato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (che sarà indicato di seguito, come D.lgs. n. 546)¹.

Le commissioni sono sorte come organi amministrativi. La L. 20 marzo 1865, all. E, con cui furono aboliti i tribunali del contenzioso amministrativo e affidate al giudice ordinario le controversie, anche tributarie, tra cittadini e pubblica amministrazione, mantenne in vita commissioni tributarie.

Fu così delineato un sistema nel quale sulle controversie tributarie di diritto giudicava il giudice ordinario. Sulle controversie di stima, invece, non era data alcuna tutela giurisdizionale; la stima era considerata “affare” puramente amministrativo, riservato alle commissioni tributarie.

¹ Il D.lgs. n. 546 è stato modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n.156.

Cfr. *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003; M. CANTILLO, *Il processo tributario*, Napoli, 2014; *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, II ed., Milano, 2016.

Nelle imposte dirette, il ruolo di riscossione assumeva valore di atto con il quale giungeva a compimento la fase amministrativa di applicazione del tributo: il cittadino non poteva adire il giudice (ordinario) prima del compimento dell'attività amministrativa e prima del pagamento del tributo (*solve et repete*).

Le commissioni per l'imposta di ricchezza mobile, sorte nel 1864 con funzioni di accertamento, videro via via accentuarsi la loro funzione contenziosa.

Si formò così un sistema (barocco), nel quale coesistevano tre gradi di giudizio dinanzi alle commissioni amministrative e tre gradi dinanzi al giudice ordinario.

Nel 1936-37 le commissioni furono riformate, nell'ambito di una più ampia riforma degli ordinamenti tributari²; ne furono rafforzate ed ampliate le attribuzioni (devolvendo ad esse anche le controversie relative ad alcune imposte indirette: imposta di registro, di successione ed altre), ma la sostanza rimase immutata: quella di organi i cui membri erano nominati dall'Amministrazione finanziaria e che, anche per il modo in cui operavano, erano organi di contenzioso amministrativo. Questo stato di cose è durato fino alla riforma tributaria degli anni '70.

Per lungo tempo, la dottrina è stata divisa sulla natura delle commissioni. Anche dopo la riforma del 1936-37, la maggioranza della dottrina riteneva che le commissioni fossero organi amministrativi³.

L'unica forma di tutela giurisdizionale era quindi il processo dinanzi al giudice ordinario: tutela tutt'altro che piena ed effettiva.

Infatti, secondo la L. 20 marzo 1865, n. 2248, all. E, e le norme processuali tributarie, il giudice ordinario:

1) non era competente in materia di estimo catastale e di questioni estimative⁴;

2) poteva essere adito solo dopo la pubblicazione dei ruoli e dopo che era stata pagata l'imposta (*solve et repete*), per cui le cause di-

² R.d. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari e R.d. 8 luglio 1937, n. 1517, sulla costituzione e sul funzionamento delle commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.

³ Cfr. per tutti A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico di imposta*, Milano, 1937, p. 274 ss.

⁴ La giurisprudenza includeva le questioni di c.d. estimazione complessa nelle questioni che la Commissione tributaria centrale e il giudice ordinario non potevano conoscere.

nanzi al giudice ordinario erano (con qualche eccezione) solo cause di rimborso dell'indebito;

3) non poteva annullare né sospendere gli atti amministrativi.

Dunque il contribuente, per le questioni estimative, non aveva tutela giurisdizionale; per le altre questioni aveva azione dinanzi ai tribunali ordinari, ma solo dopo aver ottenuto una pronuncia definitiva delle commissioni e dopo aver pagato il tributo. Si aggiunga che i provvedimenti amministrativi erano, secondo la giurisprudenza di allora, assistiti dalla presunzione di legittimità, per cui il ricorrente era anche gravato dell'onere di prova.

È specialmente dagli anni '40 che ha inizio il movimento dottrinale volto a inquadrare in termini processuali il c.d. contenzioso tributario⁵.

Nella mutata impostazione, le commissioni sono concepite come organi giurisdizionali. Era questa la premessa che permetteva di applicare, al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie, le norme del codice di procedura civile, qualificabili come norme di diritto processuale comune.

Si sviluppa da allora la elaborazione dottrinale che considera le commissioni tributarie come giurisdizioni speciali amministrative. Il bisogno di tutela è quello del cittadino destinatario di un atto autoritativo, che reagisce chiedendone l'eliminazione. Ciò induce a individuare la situazione soggettiva tutelata nel diritto (potestativo) all'annullamento del provvedimento illegittimo⁶.

L'affermazione della giurisdizionalità delle commissioni e l'impiego della nozione di diritto processuale comune permettono di delineare, nonostante il grezzo dato normativo (norme del 1936-37), un sistema processuale (quasi) compiuto⁷.

⁵ Nel 1942 appare la prima monografia di livello scientifico, che inquadra il c.d. contenzioso tributario in termini schiettamente processualistici. Si allude alla prima edizione di E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1942.

⁶ La posizione soggettiva del singolo, nei confronti del potere impositivo, è vista come posizione di interesse legittimo, in quanto correlata alla giurisdizione di annullamento delle commissioni; ai titolari dell'interesse legittimo è attribuito «un diritto (...) d'impugnazione dell'atto medesimo dinanzi a organi di giurisdizione speciale che può qualificarsi in pari tempo come diritto all'annullamento di quell'atto» (E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 108). La posizione di interesse legittimo è dunque un riflesso della giurisdizione di annullamento. Oggetto del processo non è l'interesse legittimo, ma il diritto potestativo all'annullamento dell'atto impugnato.

⁷ Si veda, in E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., *passim*, quanto sostenu-

1.1. *Il giudice tributario nella giurisprudenza costituzionale*

A) La Costituzione non prevede in modo espresso una giurisdizione *ad hoc* per le liti tributarie. Perciò è la stessa esistenza del giudice tributario che è stata posta in discussione. E, con giurisprudenza definita “necessitata” (Allorio), la Corte costituzionale ha seguito con costanza una linea volta a salvaguardarne la sopravvivenza.

La Corte ha ritenuto che la Costituzione vieta la creazione di nuovi giudici speciali (art. 102), ma non nega “diritto di cittadinanza” ai giudici preesistenti, che dovevano essere sottoposti a revisione, entro cinque anni dall’entrata in vigore della Costituzione (VI disposizione transitoria).

Trascorso il quinquennio, ed entrata in funzione la Corte costituzionale, fu subito sollevata la questione se il termine per la revisione fosse perentorio, sicché, alla sua scadenza, le commissioni tributarie avrebbero dovuto cessare di funzionare.

La Corte ritenne non perentorio il termine di cinque anni; ed osservò che il principio della unità della giurisdizione sta ad indicare che la funzione giurisdizionale dev’essere esercitata dai magistrati ordinari e che non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma con le eccezioni previste dalla stessa Costituzione, tra cui i giudici speciali preesistenti (alla Costituzione)⁸.

to in tema di sospensione del processo, revocazione, astensione e ricusazione dei giudici, intervento di terzi, notificazione degli atti, istruzione probatoria, appello incidentale, giudicato, termini processuali, motivazione e correzione delle sentenze.

Sono affermate, contro le tendenze un tempo dominanti, soluzioni innovative di numerosi problemi pratici: soluzioni, tutte, che si lasciano apprezzare positivamente nella evoluzione del sistema di giustizia tributaria da contenzioso amministrativo a “giusto” processo giurisdizionale. Basti qui ricordare la critica alla definizione dell’avviso di accertamento come atto processuale; l’affermazione dell’onere della prova a carico dell’amministrazione finanziaria, in opposizione all’indirizzo contrario, dominante in giurisprudenza e fondato sulla presunzione di legittimità degli atti amministrativi; le tesi in tema di applicazione del principio del contraddittorio; la forte critica alla teoria della c.d. solidarietà “processuale” (sostenuta dall’amministrazione ed avallata dalla giurisprudenza); l’affermazione del divieto dell’uso della scienza privata da parte dei membri delle commissioni tributarie; la rigorosa definizione dei limiti oggettivi del giudicato (in tema di imposte periodiche); il riconoscimento della legittimazione ad intervenire in giudizio ai terzi titolari di rapporti dipendenti da quello controverso; la critica del concetto di estimazione complessa, in funzione di allargamento della cognizione del giudice ordinario e della commissione tributaria centrale. Concetti (quasi tutti) divenuti patrimonio acquisito alla disciplina normativa, alla giurisprudenza e alla cultura del processo tributario.

⁸ Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, 189; Id., 30 dicem-

Fu dunque affermata la tesi secondo cui la Costituzione ha “cristallizzato” lo *status quo*: ha cioè autorizzato la permanenza delle giurisdizioni preesistenti, vietando solo le nuove giurisdizioni speciali⁹, ed assicurando così alle commissioni tributarie il “diritto di esistere”, mentre altre giurisdizioni speciali furono dichiarate incostituzionali¹⁰.

B) In tema di natura delle commissioni si sono succedute, nella giurisprudenza costituzionale, tre fasi. Inizialmente le commissioni furono qualificate giurisdizionali (1957)¹¹; furono poi riqualficate amministrative (1969); infine, dopo la riforma del 1971-72, furono ridefinite giurisdizionali e riconsacrate come costituzionalmente legittime (nel 1974).

La sopravvivenza delle commissioni, nella prima fase, che va dal 1957 al 1969, era salvaguardata dalla giurisprudenza costituzionale che, qualificandole giurisdizionali, traeva la loro legittimazione costituzionale dall'essere preesistenti alla Costituzione¹².

Giurisdizioni, però, con gravi vizi di costituzionalità, come la mancanza di indipendenza dei membri delle commissioni, che erano scelti dall'Amministrazione finanziaria.

Nel 1969 la Corte ha cambiato idea. Chiamata a giudicare la questione del difetto di indipendenza, la Corte – con due sentenze coeve – ha qualificato le commissioni (per i tributi comunali e per le imposte

bre 1958, n. 81, *ivi*, 1959, III, 81; Id., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455.

⁹ Tesi sostenuta, tra gli altri, da E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario*, in *Giur. it.*, 1954, IV, 145, e in *Diritto processuale tributario*, V ed., cit., p. 631.

¹⁰ Negli anni '60 e '70 sono numerosi gli interventi della Corte costituzionale in materia di giurisdizioni speciali. Ricordo qui velocemente le sentenze sulla giurisdizione del Ministro della marina mercantile (1963); sui Consigli di prefettura (1966); sulla Giunta provinciale amministrativa (1967); sull'Intendente di finanza (1969); sulla competenza penale dell'Alta Corte siciliana (1970) e sulla competenza penale del Comandante di porto (1970).

¹¹ In sede di conflitto di attribuzioni con la Regione Sicilia, si discusse se le commissioni fossero amministrative o giurisdizionali. La Corte costituzionale accolse la seconda tesi, negando alla Regione di poter nominare i membri delle commissioni tributarie (Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. it.*, 1957, I, 1, 131).

¹² La prima sentenza è Corte cost., 26 gennaio 1957, n. 12, cit. Numerose le sentenze successive, tra cui: 1° marzo 1957, n. 41, in *Giust. civ.*, 1957, III, 189; 30 dicembre 1958, n. 81, *ivi*, 1959, III, 81; 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455; 7 dicembre 1964, n. 103, *ivi*, 1964, 1071.

erariali) come organi amministrativi. In tal modo, la questione della loro indipendenza perdeva rilievo costituzionale¹³.

Ma ciò significava che l'unica forma di tutela giurisdizionale in materia tributaria era quella fornita dal giudice ordinario e che le questioni di estimazione semplice erano prive di tutela giurisdizionale. Era dunque incostituzionale il divieto di cognizione delle questioni di semplice estimazione da parte del giudice ordinario, perché significava difetto di tutela giurisdizionale.

Contemporaneamente, la Cassazione seguiva ad affermare la natura giurisdizionale delle commissioni¹⁴, sicché, per il “diritto vivente” dell'epoca, le commissioni tributarie erano amministrative per la Corte costituzionale, giurisdizionali per la Cassazione.

C) Dopo la riforma del 1972 la tesi della giurisdizionalità è divenuta dominante. La legge di delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, art. 10, n. 14, prevedeva che, in attuazione della VI disp. trans. Cost., le commissioni fossero riformate, riducendo a quattro i gradi di giudizio ed eliminando molti aspetti amministrativistici del procedimento. Nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si parla di «*revisione*» e di «*riordino*».

Non poteva non porsi il problema della legittimità costituzionale di commissioni giurisdizionali che prendevano il posto di organi già qualificati come amministrativi dalla Corte costituzionale, ma, nel 1974, la Corte costituzionale cambiò idea di nuovo.

Riqualificò (retroattivamente) le “vecchie” commissioni come giurisdizionali, per cui le “nuove” commissioni (riformate nel 1972) potevano non essere “nuove”. Si ritenne in tal modo rispettato sia il divieto di istituire nuovi giudici, sia la VI disposizione transitoria¹⁵.

È dal 1974, dunque, che la Corte costituzionale, allineandosi alla giurisprudenza ordinaria, ha riconosciuto in modo definitivo, con la loro natura giurisdizionale, la legittimazione costituzionale delle commissioni tributarie.

¹³ Corte cost., 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, entrambe in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1027.

¹⁴ Cass., sez. un., 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro. it.*, 1969, I, 1416; Id., 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. it.*, 1969, I, 1, 1637.

¹⁵ Corte cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, 132; Id., 3 agosto 1976, n. 215, in *Boll. trib.*, 1976, 1452; Id., 2 dicembre 1982, n. 217, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 848.

L'art. 1 e l'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, hanno introdotto nel lessico legislativo il sintagma «*giurisdizione tributaria*»¹⁶. E, com'era facile prevedere, la Corte ha ritenuto che anche le commissioni della riforma del 1991-1992 non siano un nuovo giudice¹⁷. Ne ha così consacrata di nuovo, definitivamente, la legittimità costituzionale.

La riforma del 1991-1992 ha incrementato la giurisdizione del giudice speciale, attribuendogli nuove materie (tributi locali ed alcuni tributi di nuova istituzione). Nel 2001 la giurisdizione è stata generalizzata¹⁸. Ma ciò non ha infranto il divieto di istituire un nuovo giudice. La generalizzazione della giurisdizione delle commissioni non viola la Costituzione, se è rispettato il limite della materia tributaria.

1.2. *Il disegno costituzionale*

La devoluzione delle liti tributarie ad una giurisdizione speciale amministrativa risponde pienamente al disegno costituzionale, le cui norme consentono la collocazione della giurisdizione tributaria nel quadro delle norme costituzionali sulla giurisdizione e non impongono affatto la soppressione delle commissioni tributarie, in quanto:

– il principio dell'unità della giurisdizione è sì accolto dalla Costituzione, ma senza escludere le giurisdizioni speciali¹⁹;

¹⁶ L'art. 10 della L. 11 marzo 2014, n. 23, ripropone l'espressione «*contenzioso tributario*», che non si addice ad organi giurisdizionali.

¹⁷ Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, 2508 (ordinanza di manifesta infondatezza).

¹⁸ L'art. 12, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 488, ha modificato l'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, adottando una formula di portata generale.

¹⁹ Cfr. Corte cost., 1° marzo 1957, n. 41, cit., in cui si legge che «*il principio della unità della giurisdizione (...) sta ad indicare, secondo la lettera e lo spirito della disposizione, che la funzione giurisdizionale dev'essere esercitata, salve le eccezioni introdotte nella stessa Costituzione, dai magistrati ordinari.*

Al lume di questo principio dev'essere inteso anche l'altro, di cui al secondo comma dell'art. 102, in virtù del quale non possono essere istituiti giudici straordinari o speciali, ma solo, per determinate materie, sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari.

Di fronte alla lamentata molteplicità di organi di giurisdizione speciale, quali si erano venuti creando nel tempo, questo è il principio direttivo che chiaramente si desume dalla norma costituzionale.

Da quei principi sarebbe sicuramente derivata la cessazione del funzionamento delle giu-

- l'art. 102 Cost. vieta di istituire nuove giurisdizioni straordinarie e speciali, ma non di conservare le giurisdizioni preesistenti;
- l'art. 108 Cost., prevedendo che la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, dimostra che la Costituzione non esclude le giurisdizioni speciali;
- analogamente, l'art. 111 Cost., secondo cui è sempre ammesso il ricorso in Cassazione contro le sentenze dei giudici, oltre che ordinari, anche speciali, conferma che il disegno costituzionale non bandisce le giurisdizioni speciali;
- le giurisdizioni speciali, se anche vietate in assoluto in materia penale e civile, non sono vietate in materia amministrativa;
- nel disegno costituzionale, le controversie tra cittadini e pubblica amministrazione non sono da affidare al giudice ordinario, ma al Consiglio di Stato e agli «*altri organi di giustizia amministrativa*» (art. 103);
- il giudice tributario è uno degli «*altri organi di giustizia amministrativa*» (art. 103 Cost.), cui deve essere affidata la giurisdizione tributaria.

1.3. *L'indipendenza dei giudici tributari*

I giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101 Cost.) e la legge deve assicurare l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali (art. 108 Cost.). L'art. 111 Cost. rende espliciti i requisiti di terzietà e imparzialità. Su questi temi, la Corte non ha mai accolto le questioni sollevate. Non ha quindi dato alcun contributo alla indipendenza dei giudici tributari, né prima²⁰, né dopo la riforma del 1972²¹.

risdizioni speciali se altrimenti non fosse stato precisato che non alla automatica soppressione doveva addivenirsi, sibbene alla loro "revisione", ad opera del legislatore ordinario».

Dopo aver richiamato gli artt. 103 e 111 Cost. e la VI disposizione transitoria, la Corte cost. conclude affermando che: «*Da queste norme risulta, per un verso, la sopravvivenza delle giurisdizioni speciali all'entrata in vigore della Costituzione; per altro verso, l'obbligo del Parlamento di provvedere in conformità dei principi costituzionali innanzi ricordati, nel termine di cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione».*

²⁰ La Corte non ritenne incostituzionale che i membri delle commissioni fossero nominati dall'Intendente di finanza (Corte cost., 7 dicembre 1964, n. 103, in *Giur. it.*, 1965, I, 1, 716), né la presenza, fra i componenti della Commissione provinciale per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari, di un funzionario degli Uffici tecnici erariali (Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, 1455).

²¹ Per la Corte, non sono privi di indipendenza i giudici tributari nominati sulla ba-

Neanche le norme del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, sono state oggetto di declaratoria di incostituzionalità²².

Il problema dell'indipendenza dei giudici tributari è stato posto, ed è tuttora da porre, in termini di idoneità tecnica²³.

Molti sono i problemi irrisolti.

I miglioramenti, rispetto al passato, dell'assetto delle commissioni tributarie, disciplinate dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non garantiscono l'indipendenza dei giudici tributari, pur se essi rispondono dei danni causati nell'esercizio delle loro funzioni²⁴, sono sottoposti a sanzioni disciplinari²⁵ e possono essere recusati²⁶.

Non sono conformi al modello costituzionale di giudice le norme che legano le commissioni tributarie al Ministero dell'Economia e Finanze²⁷. Dovrebbe dunque essere reciso ogni legame tra commissioni e Ministero; i profili organizzativi della giustizia tributaria non dovrebbero divergere da quelli delle altre giurisdizioni.

La giurisdizione tributaria non è esercitata da magistrati di ruolo,

se di elenchi elaborati dai consigli comunali e dall'Amministrazione finanziaria, perché, per i giudici speciali, l'indipendenza «*va cercata piuttosto nei modi con i quali si svolge la funzione che non in quelli concernenti la nomina dei membri (sentenza n. 1/1967) e che per aversi la indipendenza dell'organo occorre che questo sia immune da vincoli i quali comportino una soggezione formale o sostanziale da altri, che vi sia inamovibilità e possibilità di sottrarsi alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa Amministrazione (sentenze nn. 121/1970 e 128/1974)*» (Corte cost., 24 novembre 1982, n. 196, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 850; *Id.*, 16 dicembre 1982, n. 217, *ivi*, 1983, I, 1, 848).

²² Non è apparsa convincente l'ordinanza della Corte cost. 21 ottobre 2016, n. 227, che ha dichiarato inammissibili le questioni sottoposte al suo giudizio a causa della molteplicità delle norme censurate.

²³ Ma anche sotto questo profilo le questioni sollevate non sono mai state accolte. Non è stata ritenuta fondata la questione di costituzionalità relativa alla inidoneità tecnica dei componenti non togati delle Commissioni, che venivano individuati tra soggetti dotati del mero diploma di istruzione secondaria, perché «*entro la massa dei diplomati in questione*» era attuata una «*responsabile*» selezione preliminare alla nomina (Corte cost., 7 giugno 1984, n. 154, in *Dir. prat. trib.*, 1984, II, 1235).

²⁴ L. 13 aprile 1988, n. 117.

²⁵ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, artt. 15 e 16.

²⁶ D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 6.

²⁷ Al Ministro dell'Economia e Finanze sono attribuiti, nei confronti dei giudici tributari e delle segreterie, poteri di vario genere (come, ad esempio, il potere di determinare il compenso spettante ai componenti delle commissioni tributarie, ex art. 13 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545), che non appaiono compatibili con i requisiti costituzionali di indipendenza e terzietà del giudice.

nominati con un concorso pubblico per esami. Se una giurisdizione può essere esercitata *anche* da giudici onorari, è difficile ammettere che possa essere esercitata *solo* da giudici onorari.

Le norme sulle composizione delle commissioni, ed in particolare gli artt. 4 e 5 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, non sono dunque conformi alle regole del giusto processo.

I giudici tributari – anche per la crescente complessità delle norme da applicare – non possono essere né onorari, né *part time*. Devono essere giudici togati, a tempo pieno.

Si aggiunga che la necessità di un trattamento economico adeguato è un requisito dell'indipendenza dei giudici²⁸.

2. La disciplina attuale del processo tributario

La disciplina attuale del processo tributario deriva dalla riforma degli anni '90, che fu un notevole miglioramento rispetto alla riforma degli anni '70²⁹.

La riforma fu prevista dalla delega disposta dall'art. 30 della L. 30 dicembre 1991, n. 413, che fu attuato dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545 e dal contemporaneo D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

La direttiva fondamentale della delega era quella dell'«*adeguamento*» del processo tributario alle norme del codice del processo civile, in quanto corpo organico e compiuto di disciplina processuale. Vi sono, nel D.lgs. n. 546, norme che riproducono disposizioni del codice, con adattamenti alle peculiarità del processo tributario.

Le novità positive di maggior rilievo della riforma del 1991-92 sono

²⁸ Corte cost., 11 ottobre 2012, n. 223, in *Giur. it.*, 2013, 772.

²⁹ La riforma tributaria generale del 1971 comprendeva anche il processo e riduceva a quattro i gradi di giudizio: due dinanzi a commissioni di primo e secondo grado, seguiti da un terzo grado, che poteva svolgersi, alternativamente, o dinanzi alla Commissione tributaria centrale o dinanzi alla Corte d'appello. Seguiva l'istanza dinanzi alla Cassazione.

Quella disciplina del processo presentava difetti e lacune: ad esempio, non era prevista alcuna tutela cautelare; non c'era l'obbligo di assistenza tecnica; non vi era la condanna alle spese, ecc. Vi era una norma di rinvio al solo libro primo del codice di procedura civile, per cui su molti punti si doveva usare l'analogia.

Le commissioni continuavano ad essere organi non formati da giudici togati. Non soddisfaceva la qualità dei giudizi e non era smaltita la grande massa di controversie. Urgeva dunque una riforma, che fu realizzata negli anni '90.

comunque numerose: la eliminazione del terzo grado di giudizio; l'ampliamento dell'oggetto della giurisdizione tributaria; una disciplina del processo più articolata, fondata sul rinvio generale al c.p.c., con l'inserimento della tutela cautelare; il giudizio di ottemperanza; la condanna alle spese di lite; la previsione del ricorso per cassazione per tutti i motivi dell'art. 360 c.p.c.; l'introduzione dell'obbligo di assistenza tecnica.

La delega per la riforma fiscale (L. 11 marzo 2014, n. 23) ha previsto, all'art. 10, alcune modifiche del processo tributario, che sono state attuate con il D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

2.1. *Il processo tributario telematico*

L'art. 39, comma 8, del D.l. 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla L. 15 luglio 2011, n. 111, ha previsto l'applicazione della telematica al processo tributario.

Il Regolamento approvato con D.m. 23 dicembre 2103, n. 163, ha disciplinato l'uso degli strumenti informatici e telematici nel processo tributario ed il D.m. 4 agosto 2015 ha stabilito le regole tecniche.

Sia pure in forma facoltativa, il processo tributario telematico è attualmente in corso di attivazione in tutto il territorio nazionale.

3. *I principi processuali della CEDU*

A norma dell'art. 117, comma 1, Cost., il legislatore deve rispettare i «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali». Le norme di legge, che non rispettano gli obblighi derivanti dalle convenzioni internazionali, tra cui la CEDU³⁰, sono incostituzionali, per violazione dell'art. 117 Cost.: le norme internazionali rilevano quali norme interposte³¹. Il giudice che ravvisi un contrasto tra una norma di legge e la CEDU non può applicare direttamente la CEDU, ma deve sollevare incidente di costituzionalità.

Interessa il diritto tributario sostanziale – e si affianca all'art. 53

³⁰ *Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle libertà fondamentali*, comunemente denominata *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*.

³¹ Corte cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349; Id., 11 marzo 2011, n. 80.

Cost. –, l'art. 1 del Protocollo aggiunto alla CEDU, che tutela il diritto di proprietà, facendo salvo il diritto degli Stati di imporre il pagamento delle imposte. Che l'art. 1 del Protocollo si applichi in materia tributaria è un punto consolidato nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo³². È stato affermato che gli Stati devono legiferare in materia tributaria osservando il principio di non discriminazione sancito dall'art. 14 della Convenzione³³; che devono osservare il principio di predeterminazione normativa degli obblighi, sancito dall'art. 1 del Protocollo³⁴; che una legge non chiara lede i diritti del contribuente, che sarebbe soggetto all'arbitrio della Amministrazione³⁵.

È inoltre principio fondamentale la proporzione del sacrificio imposto al soggetto passivo. Si è ritenuto *ingiustificato e sproporzionato* (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato, anche se sono corrisposti interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore*³⁶.

In materia di IVA, si è ritenuto, in applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubbli-

³² Corte EDU, 16 giugno 2010, *Di Belmonte – Italia* (ricorso n. 72638/01). In tale sentenza si osserva che «38. (...) l'imposizione fiscale costituisce, per principio, un'ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'art. 1 del Primo Protocollo (...) 39. La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un "giusto" equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (...). 40. Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria».

³³ Corte EDU, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34, in *Dir. prat. trib.*, 1992, II, 386; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§ 43 ss.

³⁴ Corte EDU, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59 (con riguardo ai principi contabili); Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67).

³⁵ Corte EDU, 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56.

³⁶ Corte EDU, 3 ottobre 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia*. Nel senso che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, cfr. Corte EDU, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*; Id., 11 gennaio 2012, *Beires Corte-Real c. Portogallo*.

co alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare³⁷.

Si è, inoltre, affermato che può rilevare nel campo dell'art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco*³⁸.

Nonostante il consolidato riconoscimento dell'applicazione delle garanzie sostanziali del Protocollo aggiunto alla Convenzione al rapporto tributario, non si ammette che l'art. 6 della Convenzione si applichi al processo tributario³⁹.

L'art. 6, par. 1 della Convenzione recita: «*Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta*».

La Corte di Strasburgo esclude che l'art. 6 della CEDU possa applicarsi alle controversie fiscali⁴⁰, perché esso concerne le cause penali e civili, non quelle di diritto pubblico⁴¹.

³⁷ Corte EDU, 22 aprile 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*, in cui si osserva: «Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo IVA, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni. Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini IVA, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme IVA, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà».

³⁸ Corte EDU, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare).

³⁹ Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11.

⁴⁰ Cfr. sentenza 8 febbraio 2000, *Charalambos/Francia*; sentenza 5 ottobre 1999, *Gantzner/Francia*.

⁴¹ La questione è stata messa a fuoco nella sentenza 12 luglio 2001 (caso *Ferrazzini*).

Si riconosce, però, la tutela della CEDU alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie⁴².

Inoltre, la tutela del giusto processo è riconosciuta ai processi di rimborso, se il fondamento della pretesa del contribuente non ha natura fiscale⁴³, e nei processi sui diritti di prelazione del fisco⁴⁴.

Per le controversie fiscali opera il principio della ragionevole durata del processo, non in quanto sancito dalla CEDU, ma in quanto previsto dall'art. 111 Cost.

Anche l'art. 2 della L. 24 marzo 2001, n. 89 (c.d. legge Pinto), che prevede il diritto ad un'equa riparazione nei casi in cui un processo si sia svolto violando il principio della ragionevole durata, deve applicarsi al processo tributario⁴⁵. La giurisprudenza nega però che la legge Pinto possa valere per il processo tributario, con la motivazione che, essendo strumentale all'attuazione della CEDU, dev'essere applicata solo nei casi in cui si applica l'art. 6 della CEDU⁴⁶. L'art. 111 Cost., però, si applica ad ogni processo, compreso quello tributario.

La Corte di Strasburgo ha affermato in termini generali che *«la materia fiscale rientra ancora nell'ambito delle prerogative del potere di imperio, poiché rimane predominante la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività»*.

⁴² Tra le *«controversie (...) sulla fondatezza di ogni accusa penale»*, contemplate dall'art. 6, nelle sentenze *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*, entrambe del 23 luglio 2002, i giudici di Strasburgo hanno compreso quelle sulle sanzioni amministrative in campo tributario.

⁴³ Sent. 23 ottobre 1997, caso *National & Provincial Bulding Society ed altri*. Nella decisione 3 settembre 2002, sull'ammissibilità del ricorso *Cabinet Diot SA e Gras Savoye SA*, la Corte afferma che *«un ricorso in restituzione può costituire un'azione di diritto privato, nonostante il fatto che esso trovi la sua origine nella legislazione fiscale e che i ricorrenti siano stati assoggettati al prelievo per il tramite di quest'ultima»*.

⁴⁴ Sentenza 22 settembre 1994, serie A, n. 296-A, *Hntrich c. Francia*.

⁴⁵ L'art. 2, comma 1, di tale legge, così stabilisce: *«Chi ha subito un danno patrimoniale o non patrimoniale per effetto di violazione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata, ai sensi della legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione, ha diritto ad un'equa riparazione»*.

L'art. 2, comma 3, prevede che: *«Il ricorso è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimento del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimenti del giudice militare, del Ministero delle finanze quando si tratta di procedimenti del giudice tributario. Negli altri casi è proposto nei confronti del Presidente del Consiglio dei Ministri»*.

⁴⁶ Così Cass., 8 novembre 2005, n. 21653.

2

Giurisdizione e competenza

SOMMARIO: 1. Le commissioni tributarie. Struttura e composizione. – 2. La giurisdizione tributaria. – 2.1. Liti sugli accessori dei tributi e sui rimborsi. – 3. La giurisdizione in materia catastale. – 4. Questioni incidentali non tributarie. – 5. Cause sulla riscossione e impugnazione del fermo e dell'ipoteca. – 6. Giurisdizione tributaria e giudice fallimentare. – 7. La giurisdizione del giudice ordinario. Liti sugli atti esecutivi. – 7.1. Cause di rimborso di crediti non contestati. – 7.2. Cause di diritto privato connesse a rapporti tributari. – 7.3. Cause tra privati su ritenuta e rivalsa. – 8. La giurisdizione del giudice amministrativo. – 9. Il regolamento di giurisdizione. – 9.1. Difetto di giurisdizione e *translatio iudicii*. – 10. La competenza territoriale delle commissioni tributarie.

1. Le commissioni tributarie. Struttura e composizione

La giurisdizione tributaria è esercitata dalle commissioni tributarie, provinciali e regionali, disciplinate dal D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545. Un aspetto fortemente critico del sistema è che i membri delle commissioni tributarie sono giudici onorari. Non esiste infatti un ruolo della magistratura tributaria e i membri delle commissioni non sono selezionati come i giudici di altre giurisdizioni, cioè con pubblici concorsi per esami¹.

I membri delle commissioni tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro dell'Eco-

¹ Si veda l'ordinanza della Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 14 ottobre 2014, n. 280, che ha ritenuto non manifestamente infondate le questioni di costituzionalità delle norme concernenti la nomina dei giudici tributari, per contrasto con la CEDU e con gli artt. 24, 76, 97 e 111 Cost. (ma, con ord. 21 ottobre 2016, n. 227, la Corte cost. ha dichiarato inammissibili le questioni così sollevate).

nomia e delle Finanze, a seguito di deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria². È dunque il Consiglio di presidenza che valuta i requisiti di chi aspira a divenire giudice tributario, ma la designazione deve essere basata su graduatorie formate in base a criteri e punteggi predeterminati³.

Non vi è la garanzia che i magistrati delle commissioni siano dotati di adeguata preparazione giuridica nelle materie da esaminare. I requisiti per la nomina a componente di commissione tributaria sono un *punctum dolens* della giurisdizione tributaria e non appare rispettata la legge di delega, secondo cui i giudici tributari devono avere «*adeguata preparazione nelle discipline giuridiche o economiche, acquisita con l'esercizio protrattosi per almeno dieci anni di attività professionali*».

Basti considerare che il D.lgs. n. 545 non richiede per alcune categorie l'aver esercitato una professione per almeno dieci anni (possono infatti far parte delle commissioni tributarie provinciali i laureati in giurisprudenza o in economia e commercio alla sola condizione che siano laureati da due anni) e ammette la nomina di professionisti iscritti in albi che non hanno per oggetto attività giuridiche o economiche (ingegneri, architetti, geometri, periti edili e industriali, dottori agronomi, agrotecnici e periti agrari)⁴.

2. La giurisdizione tributaria

A) La giurisdizione delle commissioni tributarie comprende «*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*,

² Il Consiglio è eletto dai componenti delle commissioni tributarie; esso ha, tra l'altro, il compito di deliberare sulle nomine dei membri delle commissioni, di stabilire criteri di massima per la formazione delle sezioni e l'assegnazione dei ricorsi, di vigilare sul funzionamento delle commissioni, ecc.

³ L'art. 4 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, prevede che i giudici delle commissioni tributarie provinciali possono essere nominati anche tra coloro che hanno conseguito da due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio e gli iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei periti edili, dei periti industriali e dei periti agrari che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni.

⁴ Sono in situazione di incompatibilità coloro che svolgono attività professionale in materia tributaria (D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, art. 8).

compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni, nonché gli interessi e ogni altro accessorio»⁵.

La giurisdizione delle commissioni riguarda dunque tutte le liti relative ai tributi (sul debito d'imposta e sui rapporti consequenziali, come gli interessi, le sovrimposte e le addizionali; sui rimborsi e sulla riscossione; sulle sanzioni amministrative, ecc.).

Per definire l'oggetto e i limiti della giurisdizione tributaria è rilevante la nozione di tributo⁶.

Al riguardo la giurisprudenza adotta, in linea di continuità con la elaborazione in tema di competenza del Tribunale, ai sensi dell'art. 9 c.p.c., una nozione di tributo assai ampia, considerando tributarie tutte le prestazioni imposte in via coattiva, ossia senza il consenso dell'obbligato, purché non rappresentino il corrispettivo privatistico di una prestazione dell'ente impositore e siano destinate a finanziare enti pubblici⁷.

⁵ Fino al 31 dicembre 2001 la giurisdizione delle commissioni tributarie aveva per oggetto soltanto le liti relative ad un elenco di tributi (imposte sui redditi, IVA, imposte sui trasferimenti, tributi locali, ecc.). Le altre liti appartenevano alla giurisdizione del giudice ordinario.

L'art. 12, comma 2 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002), ha modificato l'art. 2 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con efficacia dal 1° gennaio 2002, estendendo la giurisdizione delle commissioni a tutte le controversie tributarie.

Nel delimitare la giurisdizione tributaria il legislatore aveva proceduto, fino al 2001, per ampliamenti successivi. Con modifiche, dunque, di ordine quantitativo. La modifica del 2001 ha adottato una formula di portata generale, che non contraddice il dettato costituzionale perché non racchiude attribuzioni che eccedono la materia tributaria.

Cfr. E. MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Codice commentato dal processo tributario*, a cura di F. Tesauro, II ed., Milanofiori-Assago, 2016, p.14.

⁶ Sulla nozione di tributo cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, XII ed., Milanofiori-Assago, 2016, p. 1 ss.

⁷ Sono considerati tributi, ad esempio, i contributi consortili (Cass., 1° febbraio 2000, n. 1092; Id., 22 febbraio 2000, n. 1985; Id., 26 marzo 2002, n. 4337; Id., 4 giugno 2002, n. 8087), il canone televisivo (Cass., 1° febbraio 1983, n. 864, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 878; Id., 25 novembre 1986, n. 6937, in *Rass. trib.*, 1987, II, 97; Id., sez. un., 18 settembre 2006, n. 20068), il contrassegno della SIAE (Cass., sez. un., 26 gennaio 2011, n. 1780, in *Foro it.*, 2011, I, 758), il contributo degli avvocati al Consiglio nazionale forense (Cass., 5 maggio 2011, n. 9840; Id., sez. un., 17 aprile 2012, n. 5994); la tariffa annua forfetaria per il finanziamento dei controlli ufficiali in materia di mangimi e alimenti per animali (Cass., sez. un., 13 giugno 2014, n. 13432).

Non appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie sugli oneri di urbanizzazione, che rientrano nella giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo (Cass., sez.

B) Il divieto di istituire nuovi giudici speciali – ex art. 102, comma 2, Cost. – non ha impedito l'allargamento della giurisdizione delle commissioni tributarie a tributi le cui controversie era devolute al giudice ordinario. Ma l'allargamento deve rispettare il perimetro della materia tributaria⁸.

Ciò ha permesso al legislatore di ampliare a nuovi tributi, sino a generalizzarla, la giurisdizione delle commissioni⁹.

Sono state perciò dichiarate incostituzionali le norme che attribuivano alle commissioni tributarie controversie relative a prestazioni non tributarie¹⁰.

un., 20 ottobre 2006, n. 22514), né le controversie sul canone dell'acqua, che sono devolute al giudice ordinario (Cass., sez. un., ord. 6 giugno 2005, n. 11719).

⁸ Corte cost., ord. 23 aprile 1998, n. 144, in *Giur. cost.*, 1998, 2508. Con sentenza 24 novembre 1982, n. 196, in *Giur. it.*, 1983, I, 1, 850, la Corte cost. dichiarò manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'intero D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, in riferimento agli artt. 24, comma 2 e 102, comma 2, Cost., e alla VI disp. trans.

⁹ Il D.l. 30 settembre 2005, n. 203, art. 3-bis, comma 1, lett. b), conv. con L. 2 dicembre 2005, n. 248, aveva statuito che spettavano alla cognizione del giudice tributario le controversie sui tributi di ogni genere e specie «*comunque denominati*».

¹⁰ Furono attribuite alle commissioni anche le controversie (non tributarie) attinenti al canone comunale sulla pubblicità, ma questo ampliamento della giurisdizione tributaria, oltre i suoi naturali confini, è stato dichiarato illegittimo. Cfr. Corte cost., 14 marzo 2008, n. 64, in *Giur. it.*, 2008, 2348; Id., 11 febbraio 2010, n. 39, in *Foro it.*, 2010, I, 1100.

Invece non è stata ritenuta illegittima l'attribuzione alle commissioni delle controversie sul canone comunale sulla pubblicità e in materia di tariffa di igiene ambientale (Tia1), trattandosi di tributi. Cfr. Corte cost., 8 maggio 2009, n. 141, in *Foro it.*, 2009, I, 1978 e Corte cost., 24 luglio 2009, n. 238, in *Foro it.*, 2009, I, 2900.

Quest'ultima sentenza riguarda la cd. Tia1, cioè la tariffa prevista dall'art. 49 del D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi).

Sulla natura tributaria della Tia1 e, quindi, sulla giurisdizione delle commissioni tributarie, cfr. Corte cost., ord. 24 febbraio 2010, n. 64, Cass., sez. un., ord. 21 giugno 2010, n. 14903, Id., sez. un., ord. 12 novembre 2015, n. 23114 e Id., sez. un., 15 marzo 2016, n. 5078.

La Tia2, ossia la tariffa integrata ambientale, prevista dall'art. 238 del D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Codice dell'ambiente), è qualificata non tributaria dall'art. 14, comma 33, D.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, con la conseguenza che «*Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria*».

Alla Tia2 è subentrata il Tares (tributo sui rifiuti e servizi, istituito dall'art. 14 del D.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214); al Tares è seguita la Tari (tassa sui rifiuti), istituita dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, commi 639 e ss. (legge di stabilità per il 2014).

Rientrano nella giurisdizione delle commissioni anche le controversie sulle sanzioni, ma deve trattarsi di sanzioni relative alla violazione di norme tributarie¹¹.

C) La giurisdizione tributaria è da definire in base alla natura tributaria della materia controversa, non in base al catalogo degli atti impugnabili, né in base alla situazione soggettiva dedotta in giudizio¹².

L'impugnazione di un atto, non compreso nell'art. 19, non impedisce di affermare la natura tributaria della controversia, e, quindi, la sua appartenenza alla giurisdizione tributaria¹³. Ma le questioni relative alla impugnabilità degli atti attengono alla proponibilità della domanda: sono questioni, quindi, da tenere distinte da quelle che riguardano la giurisdizione¹⁴.

Analogamente, la natura della situazione soggettiva lesa non impedisce di affermare la natura tributaria della controversia.

Non ha rilievo se la posizione lesa sia un diritto soggettivo o un

¹¹ L'art. 12, comma 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 (legge finanziaria 2002) aveva esteso la giurisdizione delle commissioni tributarie alle sanzioni «*comunque irrogate da uffici finanziari*» (anche per la violazione di norme non tributarie, dunque). Anche questa disposizione è stata dichiarata illegittima dalla Corte costituzionale, con sentenza 14 maggio 2008, n. 130, in *Giur. it.*, 2008, 1324.

Il testo dell'art. 2 del D.lgs. n. 546, è stato riformulato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 156.

La Circ. dell'Agenzia delle Entrate, 21 marzo 2002, n. 25/E, afferma che le sanzioni impugnabili presso le commissioni devono risultare connesse con violazioni di disposizioni riconducibili all'ordinamento giuridico-tributario e attinenti alla gestione dei tributi.

¹² Cfr. Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, in *Giur. it.*, 2007, 2883, secondo cui la giurisdizione tributaria è una giurisdizione a carattere generale, che si radica in base alla materia. Ciò comporta la devoluzione alle commissioni tributarie anche delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela, anche se si tratta di atti discrezionali, in quanto l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi.

¹³ Cass., sez. un., 19 giugno 2015, n. 12759, in *Giur. it.*, 2015, 2629, ha ritenuto devoluta alla giurisdizione tributaria l'impugnazione del diniego di dare corso alla procedura amichevole, prevista dagli artt. 6 e 7 della Convenzione europea sull'arbitrato n. 90/436/CEE del 23 luglio 1990 (diniego non compreso nell'elenco degli atti impugnabili).

¹⁴ Cass., sez. un., 13 novembre 1997, n. 11217, in *Giur. it.*, 1998, 1281 (in tema di azioni di rimborso). Si veda anche Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, cit., in tema di diniego dell'autotutela.

interesse legittimo¹⁵. L'art. 103 Cost., pur attribuendo al Consiglio di Stato e agli altri organi di giustizia amministrativa (tra cui le commissioni tributarie) la giurisdizione per la tutela degli interessi legittimi nei confronti della Pubblica amministrazione, non esclude che una giurisdizione amministrativa possa, in determinati casi, essere organo di tutela anche di diritti soggettivi¹⁶. E le cause tributarie di rimborso sono cause di diritti soggettivi, affidate ad una giurisdizione speciale amministrativa.

Il giudice tributario, quindi, può essere giudice sia degli interessi legittimi – la cui tutela non è riservata al giudice amministrativo¹⁷ – sia di diritti soggettivi.

2.1. *Liti sugli accessori dei tributi e sui rimborsi*

Sono comprese nella giurisdizione delle commissioni, con le controversie su sovrimposte e addizionali, anche le controversie sugli accessori dei tributi e dei rimborsi.

La giurisprudenza, richiamando il “principio della concentrazione” della tutela giurisdizionale, include tra gli accessori gli aggi dovuti all'agente della riscossione, le spese di notifica, le spese processuali¹⁸, gli interessi ed anche il risarcimento del danno da svalutazione monetaria, che il contribuente pretenda in aggiunta al rimborso del tributo¹⁹.

¹⁵ Cfr. Cass., sez. un., 24 febbraio 1987, n. 1948, in *Rass. trib.*, 1987, II, 534, ove il rilievo che quando la posizione soggettiva di cui si invoca la tutela è correlata alla qualità di soggetto passivo dell'imposta, e si impugna un atto che inerisce ad un rapporto d'imposta, «è inutile discutere, ai fini del riparto della giurisdizione, della consistenza di tale posizione rispetto all'atto in questione – se, cioè, si configuri un interesse legittimo (...) o un diritto soggettivo – giacché, una volta stabilita la natura tributaria dell'atto medesimo e, di conseguenza, della controversia cui dà luogo la sua impugnazione, deve essere tout court affermata la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, che – come questa Corte ha di recente precisato – è anche giurisdizione di annullamento dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria (v. sent. n. 2085 del 1985)».

¹⁶ Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Giur. it.*, 2004, 2255.

¹⁷ Cfr. Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388, cit.

¹⁸ Cfr. Cass., sez. un., 13 luglio 2015, n. 14554.

¹⁹ Cfr. Cass., sez. un., 10 ottobre 1994, n. 8277; Id., sez. un., 21 dicembre 1996, n. 11483; Id., sez. un., 13 febbraio 1997, n. 1322; Id., sez. un., 9 giugno 1997, n. 5138; Id., sez. un., 24 ottobre 1997, n. 10456; Id., sez. un., 6 febbraio 1998, n. 1278; Id., sez. un., 31 ottobre 2007, n. 16871.