

Premessa alla quinta edizione

1. La presente edizione – la prima pubblicata dopo la prematura scomparsa del Professore avvenuta il 4 febbraio dello scorso anno – intende riproporre il contenuto del *Manuale* con gli aggiornamenti resi necessari dagli interventi normativi apportati dal D.l. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla L. 21 giugno 2017, n. 96 (in tema di reclamo e mediazione) e dal D.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla L. 17 dicembre 2018, n. 136 (in tema di processo tributario telematico), oltre che dalla continua produzione giurisprudenziale. Aggiornamenti che si aggiungono a quelli apportati nella precedente edizione del 2017, che aveva recepito le modifiche alla disciplina del processo dinanzi alla Corte di Cassazione introdotte dal D.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197, nell'intento di far fronte alla massa crescente di ricorsi per cause tributarie, nonché minori modifiche legislative e novità dottrinali¹ e giurisprudenziali.

Restano inalterati l'impianto e la concezione di fondo dell'opera, che rivelano la costante attenzione del Professore alle esigenze di tutela giurisdizionale delle parti nella ricerca di soluzioni rispettose dei canoni del giusto processo tributario: e, con essa, l'attualità e la vitalità del suo alto magistero.

2. Come il Professore scriveva nelle premesse alle precedenti edizioni, il *Manuale* intende illustrare le linee fondamentali del processo tributario, tenendo sempre presente, anche in senso critico, la giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Il filo conduttore dell'opera è la natura impugnatoria del processo

¹ Si consideri il *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesaurò, II ed., Milanofiori-Assago, 2016.

tributario, teorizzata da Enrico Allorio nel *Diritto processuale tributario*².

Le commissioni tributarie sono concepite da Allorio, già nel 1942, come organi giurisdizionali. Ciò permetteva di applicare, al procedimento dinanzi ad esse, le norme del codice di procedura civile, qualificate come norme di diritto processuale comune.

Nel sistema alloriano l'atto d'imposizione ha efficacia costitutiva dell'obbligazione tributaria. Al contribuente 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*»³.

Muovendo da queste premesse, il processo è concepito come processo impugnatorio: concezione accolta dalla giurisprudenza, che, da più di un trentennio, riconosce al giudice tributario poteri di annullamento degli atti impugnati⁴. La giurisprudenza non afferma più che le sentenze tributarie sono di mero accertamento del rapporto d'imposta, ma le concepisce come sentenze di annullamento, o sostitutive, dell'atto impositivo⁵.

3. Negli ultimi anni è avvenuto qualche mutamento significativo – e positivo – nella giurisprudenza.

²Cfr. F. TESAURO, *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Rass. trib.*, 2016, 17. Lo scritto riporta l'intervento svolto al convegno sul *Contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, tenutosi a Milano il 12 giugno 2015 su iniziativa dello stesso prof. Tesaurò, che intese così assolvere «*un debito di gratitudine verso Enrico Allorio, per essermi formato come Suo allievo e per aver operato accanto a Lui per più di vent'anni (dalla laurea sino agli ultimi Suoi giorni di vita)*».

³E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, V ed., Torino, 1969, p. 108.

⁴A partire da Cass., 23 marzo 1985, n. 2085, in *Riv. dir. fin.*, 1985, II, 137, con nota di F. TESAURO, *Sviluppi giurisprudenziali in tema di natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie*.

⁵Cfr. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1036. L'articolo segnala che, secondo la Corte di cassazione, il modello impugnatorio comporta fra l'altro che il meccanismo di instaurazione del processo è imperniato sull'impugnazione del provvedimento impositivo, volta ad ottenere il sindacato giurisdizionale sulla legittimità formale o sostanziale; che l'oggetto del giudizio è delimitato dai motivi di impugnazione, costituenti la *causa petendi* della domanda di annullamento dell'atto impositivo, con conseguente divieto di formulare nuovi motivi in appello; che la parte resistente, costituendosi in giudizio, non esercita un autonomo potere di azione ma difende l'atto impugnato e non può fondare la propria difesa su titoli o ragioni non indicate nella motivazione di tale atto; che non sono ammesse domande riconvenzionali né da parte del contribuente né da parte dell'amministrazione.

In ragione del carattere impugnatorio del processo tributario è cessato l'indirizzo che attribuiva alla giurisdizione delle commissioni le liti (privatistiche) tra sostituto e sostituito⁶.

Inoltre la Cassazione richiama la teoria della *provocatio ad opponendum* anche per ribadire il diritto dei contribuenti di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e poterla efficacemente contrastare⁷ e – già prima dell'introduzione dell'art. 10-*bis* dello Statuto del contribuente – aveva abbandonato l'idea che il giudice potesse rimotivare l'atto impositivo riqualificando come elusione o abuso un comportamento che l'Amministrazione finanziaria avesse qualificato altrimenti⁸.

Anche i processi di rimborso, nelle sentenze più recenti, sono visti come processi d'impugnazione, prima che di condanna⁹.

Permangono, però, aspetti criticabili, come il concetto di c.d. impugnazione-merito¹⁰ e la categoria degli atti a impugnazione facoltativa¹¹, da escludere in ragione dell'affermata inconcepibilità d'un giudizio di mero accertamento del tributo¹².

4. Le sentenze della Cassazione, di cui non è indicata la sezione, sono della quinta. Il D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 è citato solo con il numero.

Modena, luglio 2020.

Alessandro Turchi

⁶ Cass., sez. un., 29 giugno 2009, n. 15031; Id., sez. un., 7 luglio 2017, n. 16833.

⁷ Cass., 11 marzo 2020, n. 6798.

⁸ Cass., 4 aprile 2014, n. 7961 e Id., 7 maggio 2014, n. 9810.

⁹ Cfr. Cass., 4 marzo 2016, n. 4327 (in tema di impugnazione di atti espressi di diniego) e Id., 29 aprile 2020, n. 8345 (in tema di impugnazione del silenzio-diniego).

¹⁰ Cass., 11 settembre 2019, n. 22654; Id., 3 ottobre 2019, n. 24672; Id., 6 aprile 2020, n. 7695.

¹¹ Cass., 10 novembre 2017, n. 26637; Id., Sez. VI, 9 settembre 2019, n. 22507; Id., 27 novembre 2019, n. 30911.

¹² Cfr. E. ALLORIO, *Processo tributario di mero accertamento?*, in *Giur. it.*, 1952, e in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, vol. III, p. 329 ss.

