

Studi di diritto tributario

Collana fondata da G. Tabet e F. Tesaurò

Diretta da M. Basilavecchia - M.C. Fregni - A. Giovannini - S. Sammartino

ALESSANDRA KOSTNER

GLI ATTI IMPUGNABILI NEL PROCESSO TRIBUTARIO



G. GIAPPICHELLI EDITORE – TORINO

Introduzione

La scelta del legislatore di una catalogazione degli atti impugnabili, posta alla base dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 – ancorché sia stata interessata, nel corso degli ultimi anni, da molteplici tentativi di ridimensionamento di matrice giurisprudenziale – rimane l'anima dell'intero sistema processuale.

Se la norma sugli atti impugnabili può apparire talvolta non più adeguata alla varietà dei provvedimenti con cui l'Amministrazione finanziaria manifesta, nei confronti dei contribuenti, la propria pretesa tributaria e se – ferme restando le macroscopiche differenze intercorrenti tra i limiti esterni ed i limiti interni della giurisdizione tributaria – le modifiche, che hanno riguardato l'art. 2 della normativa in tema di processo tributario, compiendo il processo di generalizzazione della giurisdizione tributaria, hanno esplicitato, inevitabilmente, taluni effetti anche sul regime degli atti contestabili in materia fiscale, è altrettanto vero che l'intervento sul sistema della predeterminazione normativa non può che avvenire in modo cauto. Nel rispetto del sistema della tutela differita, che comporta esclusivamente un differimento temporale della tutela e giammai una sua carenza; delle preclusioni e delle decadenze che contraddistinguono un processo, quale è quello tributario, con natura impugnatoria e caratterizzato, secondo l'insegnamento alloriano, da una omogeneizzazione della tutela in chiave costitutiva. Ma anche in considerazione della *ratio* alla base del già richiamato art. 19 e della circostanza che gli atti tipici, elencati dal legislatore, condividono caratteri e finalità comuni, solo in presenza dei quali è possibile, mediante un processo interpretativo, basato sul ragionamento sussuntivo, concludere per l'impugnazione anche di alcuni atti atipici. Ciò dal momento che negarne, a queste condizioni, la contestabilità significherebbe ledere il diritto di difesa del contribuente, disciplinato dall'art. 24 Cost. ed affermato, in modo ancora più pregnante, dalle corrispondenti norme sovranazionali, ossia l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (Cedu) e l'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali (Carta di Nizza-

Strasburgo), nonché violare il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, attribuendo al *nomen iuris* degli atti, un'immotivata ed inspiegabile rilevanza.

La tenuta e la solidità del sistema degli atti impugnabili si evince, altresì, dall'avvenuta introduzione dell'art. 3 *bis* del d.l. n. 146 del 21 ottobre 2021 relativo alla non impugnabilità degli estratti di ruolo, ad eccezione dei (tre) casi espressamente indicati dal legislatore e comunque ricondotti ad ipotesi ed a soggetti interessati da rapporti con le pubbliche amministrazioni, nonché, ancorché in modo implicito, dalla (mini) riforma, recentemente attuata con la legge n. 130 del 31 agosto 2022, che non è intervenuta sulle modalità di accesso alla giurisdizione tributaria ed, anzi, al comma 5 *bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, ha inserito un richiamo espreso, forse per la prima volta nella storia del diritto tributario, all'azione di annullamento degli atti impositivi.

Capitolo I

Le azioni esperibili nel processo tributario nel quadro dell'omogeneizzazione della tutela

SOMMARIO: SEZIONE I: Le azioni processuali previste dal sistema normativo. – 1. Premessa: le azioni “nominate” esperibili nel processo tributario nel quadro dell'omogeneizzazione della tutela. – 2. L'azione di impugnazione di atti: aspetti fondamentali e finalità. – 3. La natura dispositiva del processo tributario di impugnazione di atti. – 4. Caratteri e peculiarità dell'azione di ripetizione: l'impugnazione del diniego tacito ed espresso di rimborso. – SEZIONE II: Le azioni introdotte in via interpretativa. – 5. Le molteplici declinazioni del modello dichiarativo: l'endiadi “impugnazione-merito”, la qualificazione dell'atto impositivo alla stregua di una “*provocatio ad opponendum*” e la riqualificazione della fattispecie. – 6. Le ragioni della non divisibilità delle più rilevanti manifestazioni della teoria dichiarativa. – 7. Prime conclusioni: l'“oggetto del processo” e la sua funzione nelle azioni processuali in materia tributaria.

Sezione I

Le azioni processuali previste dal sistema normativo

1. Premessa: le azioni “nominate” esperibili nel processo tributario nel quadro dell'omogeneizzazione della tutela

La giurisdizione tributaria, attualmente, riguarda – ai sensi dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992¹ – tutte le controversie aventi ad oggetto i tri-

¹ Pur non potendo essere questa la sede per analizzare, approfonditamente e compiutamente, l'*excursus* storico che ha condotto all'attuale dettato normativo di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, è bene evidenziare che le origini della giurisdizione

tributaria sono da ricondurre alla legge n. 2248 del 20 marzo 1865 (*id est* All. E), con la quale il legislatore, abolendo i tribunali del contenzioso amministrativo, introduceva il principio della giurisdizione unica. Più precisamente, con la suddetta disciplina attribuiva al cittadino la titolarità dei diritti soggettivi e la possibilità di azionare la macchina giudiziaria, in caso di pretese arbitrarie vantate dall'Amministrazione finanziaria, ed al giudice ordinario – al cui fianco permanevano corpi e collegi istituiti da leggi speciali – la competenza sulle controversie in materia fiscale, anche se con il divieto di annullare e/o revocare l'atto amministrativo. Ciò ad esclusione delle imposte indirette, ove le questioni attenessero alla determinazione del valore del bene ovvero al presupposto d'imposta, delle questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e di tutte le altre sulle imposte dirette sino alla pubblicazione dei ruoli. Tale normativa “*fu un presidio giurisdizionale ai diritti naturali del cittadino in confronto allo Stato; i diritti soggettivi, che vennero confidati al giudice ordinario, erano quelli di proprietà e libertà, quegli stessi a cui aveva dato struttura il diritto romano e che la filosofia del XVIII secolo aveva impostato su basi naturalistiche*”: così F. BENVENUTI, *Mito e realtà nell'ordinamento amministrativo italiano*, in *L'unificazione amministrativa ed i suoi protagonisti, Atti del congresso celebrativo del centenario delle leggi amministrative di unificazione*, Vicenza, 1969, p. 175. Ancora, la legge n. 2248 del 1865 prevedeva (all'art. 6, comma 2) che “*in ogni controversia d'imposte gli atti di opposizione, per essere ammissibili in giudizio, dovranno accompagnarsi dal certificato di pagamento dell'imposta, eccetto il caso che si tratti di domanda di supplemento*”. Era questa la singolare regola del c.d. “*solve et repete*” – costituente un vero e proprio presupposto obbligatorio per ogni tipologia di processo, a prescindere dall'oggetto della contestazione – in base alla quale l'instaurazione del giudizio civile in materia fiscale implicava necessariamente il preventivo pagamento del tributo. Tale regola, peraltro, era contenuta in molte leggi speciali: si pensi all'art. 149 della legge sull'imposta di registro, all'art. 97 della legge sulle successioni, all'art. 120 della legge n. 560 dell'11 luglio 1907 sull'imposta di ricchezza mobile, all'art. 15 della legge doganale n. 20 del 26 gennaio 1896 e, infine, all'art. 285 del testo unico n. 1175 del 14 settembre 1931 in tema di finanza locale. La regola del “*solve et repete*” veniva dichiarata incostituzionale dalla Corte costituzionale, con la pronuncia n. 21 del 31 marzo 1961, che la riteneva “*in contrasto con la norma contenuta nell'art. 3, perché è evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente, che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo, ed il contribuente, che non abbia mezzi sufficienti per fare il pagamento, né possa procurarsi agevolmente ricorrendo al credito, fra l'altro perché, anche in caso di vittoria in giudizio, non otterrebbe il rimborso delle somme versate se non con ritardo. Al primo è, dunque, consentito, proprio in conseguenza delle sue condizioni economiche, di chiedere giustizia e di ottenerla, ove possa provare di aver ragione; al secondo questa facoltà è resa difficile e talvolta impossibile, non solo di fatto, ma anche in base al diritto, in forza di un presupposto processuale stabilito dalla legge e consistente nell'onere del versamento di una somma eventualmente assai ingente. Le stesse considerazioni valgono a giustificare anche il richiamo alle norme contenute negli art. 24 Costituzione, primo comma, e art. 113 della Costituzione, nei quali l'uso delle parole tutti e sempre ha chiaramente lo scopo di ribadire la uguaglianza di diritto e di fatto di tutti i cittadini per quanto concerne la*

possibilità di richiedere e di ottenere la tutela giurisdizionale, sia nei confronti di altri privati, sia in quelli dello Stato e di enti pubblici minori". Il sistema così delineato, modificato poi dal testo unico del 1877 e dal regolamento del 1907, rimaneva inalterato fino alla riforma degli anni trenta che – attuata con la legge del 7 agosto 1936, n. 1639 e con la legge dell'8 luglio 1937, n. 1516 – attribuiva alle Commissioni la giurisdizione in materia di imposte dirette, indirette, imposta di registro, successione e, in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie. Si delineava un sistema complesso costituito da tre gradi che si svolgevano, rispettivamente, dinanzi alle Commissioni distrettuali, provinciali e centrale e tre gradi innanzi a Tribunale, Corte d'appello e Corte di Cassazione. Con la precisazione che, secondo parte della dottrina (cfr., *ex multis*, P. RAGMISCO, *Sul carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1943, I, p. 9 ss.), le Commissioni erano da trattare alla stregua di organi amministrativi; mentre, secondo altra parte della dottrina (cfr., *ex multis*, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 241; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 31 ss.; T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1986, p. 10 ss.), si trattava di organi giurisdizionali, poiché non era previsto l'obbligo di motivazione delle decisioni, né, tantomeno, il divieto di utilizzazione, da parte dell'organo giudicante, della scienza privata ed, infine, era consentito ai giudici di integrare e/o emendare il contenuto dell'avviso di accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria. L'entrata in vigore della Costituzione italiana nel 1948 conduceva ad uno stravolgimento del panorama giuridico cui si addiveniva, in definitiva, con la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971 e, altresì, con il d.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972. Si giungeva, espressamente, al riconoscimento della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie che divenivano, così come tutti gli altri organi, autonome. Il giudizio fiscale, poi, veniva riformato, con la previsione di due gradi dinanzi alle Commissioni tributarie di primo e secondo grado ed un ultimo (e terzo) grado dinanzi alla Commissione centrale o alla Corte d'appello. In specie, il terzo grado di giudizio si svolgeva dinanzi alla Commissione centrale, in via ordinaria, e solo nei casi in cui fosse decorso il termine di impugnazione (*id est* sessanta giorni dalla notificazione della pronuncia o comunque della comunicazione del dispositivo della sentenza) o di totale soccombenza di una delle due parti, era possibile effettuare l'impugnazione dinanzi alla Corte d'appello. E non solo. Invero, era consentito il ricorso per revocazione, ai sensi dell'art. 41 del d.P.R. n. 636 del 1972, ed il ricorso per Cassazione *ex art.* 360 c.p.c., per le pronunce emanate dalla Corte d'appello, ed *ex art.* 111 Cost., per le sentenze emanate dalla Commissione tributaria centrale. Inoltre, l'art. 1 del d.P.R. n. 636 del 1972 individuava le controversie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, a pena di inammissibilità del ricorso, discorrendo di "a) imposta sul reddito delle persone fisiche; b) imposta sul reddito delle persone giuridiche; c) imposta locale sui redditi; d) imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché il disposto della nota al n. 1 della parte III della tabella A allegata al decreto stesso nei casi in cui la imposta sia riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli; e) imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; f) imposta di registro; g) imposta sulle successioni e donazioni; h) imposte ipotecarie; i) imposta sulle assicurazioni. Appartengono, altresì,

alla competenza delle suddette commissioni le controversie promosse da singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, la estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale". Rimanevano, quindi, escluse le controversie in materia di imposta sugli spettacoli, imposta di bollo, imposta comunale sulla pubblicità, diritti sulle pubbliche affissioni, tasse sulle concessioni governative, dazi doganali, nonché tutti gli altri tributi locali. Se il successivo d.P.R. n. 739 del 3 novembre 1981 (entrato in vigore a partire dal 1° gennaio 1982) ben potrebbe essere interpretato alla stregua di una normativa di transizione, il d.lgs. n. 546 del 1992 rappresenta la madre di tutte le riforme. Difatti, con i decreti legislativi n. 545 e n. 546 del 1992, il legislatore ha mutato radicalmente la struttura del processo tributario, introducendo uno schema processuale modellato essenzialmente su quello civile ordinario e su quello amministrativo. Ciò per varie ragioni: innanzitutto, per la prima volta, si è fatto espressamente riferimento alla "giurisdizione tributaria" e, inoltre, ben presto la stessa è stata dapprima estesa ai tributi comunali e locali e, successivamente, con formula ampia, ad "ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie". Il testo della disposizione in esame, nella sua formulazione originaria, conteneva un'elencazione tassativa dei tributi oggetto della giurisdizione. Difatti, nella versione in vigore fino al 31 dicembre del 2001, l'art. 2 delineava sostanzialmente una giurisdizione per materia, riguardando le controversie aventi ad oggetto le imposte, i tributi locali e ogni altro tributo attribuito alla competenza del giudice tributario. Nel 2001 (con la ricomprensione dei tributi regionali e locali, del bollo, dei dazi doganali e di tutte le prestazioni imposte aventi natura tributaria) e nel 2005 (facendo riferimento a tutte le controversie concernenti tributi di ogni genere e specie "comunque denominati" ed a quelle aventi ad oggetto la debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché a quelle attinenti all'imposta e/o al canone comunale sulla pubblicità e al diritto sulle pubbliche affissioni), la disposizione è stata oggetto di molteplici modifiche che hanno comportato un graduale allargamento della giurisdizione tributaria e la concentrazione delle liti fiscali dinanzi ad un solo giudice speciale. Infine, il d.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015 – adeguandosi al contenuto di talune sentenze della Corte costituzionale – ha modificato il comma 2 del richiamato art. 2, eliminando il riferimento ad alcune tipologie di riprese: ci si riferisce al canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche. Cfr., per tutti, con riferimento alla ricostruzione dell'iter storico sinteticamente delineato, A.D. GIANNINI, *Solve et repete*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1936, I, p. 349 ss.; ID., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, p. 281 ss.; A. BERLIRI, *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro Pad.*, 1947, I, p. 893 ss.; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, p. 31 ss.; G. MARONGIU, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. comm.*, 1975, II, p. 422 ss.; E. CAPACCIOLI, *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, p. 339 ss.; T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso*

buti, di ogni genere e specie², comunemente denominati, anche con riguar-

tributario, cit., p. 10 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 242 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 16 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 309 ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, IV ed., Torino, 2017, p. 75 ss.; M. SCUFFI, *Le regole del procedimento avanti alle Sezioni regionali della Commissione tributaria centrale*, in *Il Fisco*, 2009, p. 1 ss.; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2014, p. 465 ss.; ID., *I mali cronici della giustizia tributaria: specialità del giudice e specialità della giurisdizione*, in *Rass. trib.*, 2017, p. 208 ss.

²In generale, sul tema della giurisdizione, cfr., per tutti, M. BASILAVECCHIA, *Giurisdizione tributaria e giurisdizione amministrativa secondo lo Statuto*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 2371 ss.; ID., *Giurisdizione tributaria ma a caro prezzo*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 29 ss.; ID., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, III ed., Torino, 2018, *passim*; ID., *La giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria*, in AA.VV., *Specialità delle giurisdizioni e ed effettività delle tutele*, a cura di A. GUIDARA, Torino, 2021, p. 571 ss.; G.M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 463 ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, *ivi*, 2006, p. 707 ss.; C. CORRADO OLIVA, *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, p. 2 ss.; F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali e l'ampliamento della giurisdizione*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 365 ss.; G. RAGUCCI, *La giurisdizione in materia di Tariffa di igiene ambientale e di altre entrate locali*, in *Giur. it.*, 2007, p. 229 ss.; F. TESAURO, *Nota in tema di limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. it.*, 2008, p. 2349 ss.; C. GLENDI, *La circolarità dell'azione tra le diverse giurisdizioni dell'ordinamento nazionale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2655 ss.; ID., *Oggetto del processo e "translatio iurisdictionis"*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 1 ss.; ID., *Eccezione di prescrizione in sede fallimentare tra giurisdizione tributaria ed ordinaria*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 275 ss.; E. MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 2016, p. 14 ss.; G. FRANSONI, *Precisazioni sulla giurisdizione in tema di liti catastali (nota a Cass., SS.UU., sentenza 16 febbraio 2016, n. 2950)*, in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 22 febbraio 2016; A. GIOVANNINI, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1903 ss.; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit., p. 465 ss.; ID., *I mali cronici della giustizia tributaria: specialità del giudice e specialità della giurisdizione*, cit., p. 208 ss.; G. MELIS-F. RASI, *Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?*, in *Riv. esec. forz.*, 2018, p. 679 ss.; S. CANNIZZARO, *Alcune osservazioni sui "nuovi" limiti della giurisdizione tributaria in materia di esecuzione forzata alla luce dell'orientamento della Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 1° ottobre 2019; F. FICHERA, *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 66 ss.; A. GUIDARA, *Le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2020, p. 504 ss.; F. D'AYALA VALVA, *Il tributo ed il suo giudice naturale. Dal processo civile al processo tributario e ritorno?*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*,

do alla fase esecutiva, seppur nel rispetto di taluni limiti³.

Il suddetto sistema è caratterizzato da una “*omogeneizzazione della tutela in chiave costitutiva*”⁴, giacché – coprendo tutte le manifestazioni del fenomeno tributario – l’odierna formulazione della giurisdizione tributaria ha condotto alla scomparsa dei limiti esterni ed ha dato vita ad un sistema contraddistinto dalla convivenza di molteplici tipologie di azioni processuali,

Pisa, 2020, p. 233 ss.; F. MOSCHETTI, *Riparto di giurisdizione “in base al criterio della competenza specifica del giudice” e sopravvenuta cognizione incidentale del giudice tributario sulla fattispecie penale*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, cit., p. 223 ss.; G.M. STALLA, *La giurisdizione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario giurisprudenziale*, a cura di D. CHINDEMI, Milano, 2021, p. 1241 ss.; C. CONSOLO, *Un colpo d’ala per una moderna affidabile giustizia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 2160 ss.; G.M. CIPOLLA, *Il riparto di giurisdizione tra Commissioni tributarie e giudice delegato nella fase di insinuazione al passivo dei crediti tributari*, in *Giur. comm.*, 2021, p. 110 ss.; F. PAPARELLA, *Le Sezioni Unite ribadiscono la giurisdizione del giudice fallimentare nelle controversie originate dalla condotta dell’Amministrazione Finanziaria avverso la proposta di transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. (suppl. online)*, 18 gennaio 2022.

³Se, in base al dettato normativo dell’art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, le controversie di natura esecutiva apparterebbero alla giurisdizione ordinaria ed, in specie, al Tribunale ex art. 9 c.p.c., la giurisprudenza di legittimità ha avuto modo di affermare la giurisdizione tributaria anche in materia di esecuzione forzata se l’opposizione al pignoramento sia fondata sull’omessa e/o invalida notificazione dell’atto presupposto, ossia l’avviso di accertamento esecutivo o la cartella di pagamento. La giurisdizione tributaria è stata, altresì, ritenuta sussistente anche allorquando la prescrizione, eccettata dal contribuente, si sia verificata per il decorso del tempo dopo una valida notifica di un atto (a mero titolo esemplificativo, di una cartella di pagamento) o, in ogni caso, in ragione del decorso del tempo, a prescindere dalla mancanza della notifica o dalla sua inesistenza o nullità. Cfr., per ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, capitolo II, p. 78 ss.

⁴Così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 74 ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1952, p. 339 ss.; G. INGROSSO, *Istituzioni di diritto finanziario*, II, Napoli, 1973, p. 62 ss.; F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, p. 54 ss.; ID., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 ss.; ID., *La motivazione degli atti d’accertamento antielusivi ed i suoi riflessi processuali*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 3634 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., p. 309 ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, IV ed., cit., p. 75 ss.; ID., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 1036 ss.; ID., *Imposizione e processo tributario nel pensiero di Enrico Allorio*, *ivi*, 2016, p. 17 ss.; G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall’onere di impugnazione all’impugnazione facoltativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, p. 958; A. TURCHI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., p. 361.

da interpretare alla stregua dell'espressione del "potere giuridico di porre in essere le condizioni per l'attuazione della legge"⁵.

Così, alla tipica azione di impugnazione (che dà luogo al processo di impugnazione di atti) si affiancano l'azione di rimborso, il ricorso in ottemperanza, noto anche nel diritto amministrativo, di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992⁶, e l'azione cautelare ex art. 47 della medesima normativa⁷.

⁵ Così A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: la tutela dei "beni della vita" in una discussione début de siècle*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di M. BASILAVECCHIA, A. COMELLI, Padova, 2020, p. 66 che attribuisce tale definizione a Giuseppe Chiovenda.

⁶ Sul tema dell'ottemperanza, si rinvia, *ex multis*, a B. BELLÈ, *Riflessioni sul giudizio di ottemperanza*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 219 ss.; C. GLENDI, *Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti*, in *Corr. trib.*, 2000, p. 1364 ss.; ID., *Primi approcci della suprema corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2002, p. 1049 ss.; F. TESAURO, voce *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg., Torino, 2007, p. 697 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 739 ss.; ID., *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Torino, 1998, p. 929 ss.; S.M. MESSINA, *Fermo e compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2009, p. 391 ss.; G. TABET, *La difficile strada della esecuzione delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente*, *ivi*, 2009, p. 105 ss.; F. RANDAZZO, *Solo una espressa statuizione di condanna apre la strada all'ottemperanza?*, *ivi*, 2014, p. 425 ss.; ID., *Estinzione del processo tributario, ma con effetti differenti a seconda dei casi (con due esempi)*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 1 ss.; D. BORGNI, *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., p. 1023 ss.; S. SAMMARTINO, *L'esecuzione delle sentenze delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 196 ss.; G. DAL CORSO-A. RENDA, *Il ruolo del processo tributario nell'ambito delle nuove procedure amichevoli*, in *Il Fisco*, 2021, p. 1 ss.

⁷ Cfr., *ex multis*, F. BATISTONI FERRARA, *Tutela cautelare e processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, p. 44 ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 166 ss.; C. MAGNANI, *La sospensione della riscossione dei tributi fra autotutela amministrativa e tutela cautelare*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, tomo II, Padova, 1997, p. 817 ss.; G. TINELLI, *La sospensione cautelare dell'esecuzione dell'atto impugnato*, in AA.VV., *Esperienze e problematiche nel nuovo processo tributario*, Perugia, 1997, p. 85 ss.; C. GLENDI, *La tutela cautelare del contribuente nel processo tributario riformato (art. 47 del d. lgs. n. 546 del 1992 enorme complementari)*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, p. 60 ss.; ID., voce *Procedimenti cautelari (dir. trib.)*, in *Enc. giur.*, XXIV, Roma, 1999, p. 1 ss.; ID., *Tutela cautelare e mediazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 845 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Tutela cautelare e giudizio tributario di appello*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 3683 ss.; A. BRUNETTI-G. RAGUCCI, *La Corte costituzionale ribadisce l'ammissibilità di una tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. it.*, 2012, p. 2183 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Misure cautelari e riscossione*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 479 ss.; ID., *Misure cautelari sui rimborsi IVA: tutto risolto?*, in

Ebbene, in relazione alle azioni di impugnazione e di rimborso (avverso un diniego espresso) – su cui sarà concentrata l’attenzione, in quanto fortemente connesse alla problematica degli atti impugnabili nel processo tributario – si sostiene, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, la natura impugnatoria. Ciò al pari di quel che emergeva già nella precedente e fondamentale esperienza normativa del d.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972⁸.

Invero, l’art. 16 della normativa da ultimo richiamata contemplava le azioni di impugnazione e di condanna (sia in relazione al procedimento amministrativo che a quello giurisdizionale), unitamente all’azione accessoria e specifica di condanna ai sensi dell’art. 20, comma 4, della medesima normativa, finalizzata ad ottenere la restituzione dei versamenti effettuati a titolo provvisorio.

La disposizione conteneva, altresì, una clausola di improponibilità dell’azione di mero accertamento⁹, sia dinanzi al giudice ordinario che alle Commissioni tributarie, e di esclusione delle azioni cautelari, in quanto non ritenute rientranti nella tutela giurisdizionale¹⁰.

Tuttavia, a tali azioni di fonte legislativa, cui sarà dedicata la prima sezione del presente capitolo, la giurisprudenza di legittimità ha tentato, nel corso degli ultimi anni, di affiancarne altre di fonte interpretativa che, come si vedrà nella seconda sezione, potrebbero suscitare talune perplessità:

GT-Riv. giur. trib., 2020, p. 289 ss.; B. BELLÈ, *Garanzie del credito tributario ed effettività della tutela del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 1990 ss.; E. DELLA VALLE, *Le c.d. vicende anomale nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, p. 155 ss.; F. GALLO, *La “Sezione tributaria” della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, *ivi*, 2020, p. 9 ss.; N. ZANOTTI, *Alternatività o cumulatività delle misure cautelari nei rimborsi iva*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, p. 413 ss.

⁸ Cfr., ancora, A. TURCHI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., p. 360.

⁹ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario*, cit., p. 380, ove l’Autore così si è espresso “È mia convinzione, cioè, che la connotazione desumibile dall’art. 19 del d.lg. n. 546 (e in precedenza dell’art. 16 del d.P.R. n. 636/1972), oltre a mostrare l’intendimento di bandire azioni di accertamento preventivo dal novero di quelle esperibili dinanzi alle commissioni tributarie, si leghi a fil doppio al procedimento amministrativo di verifica dei presupposti d’imposta e alla ‘realità’ (seppur precaria) che in esito ad esso l’ordinamento recepisce, la cui successiva valutazione ad opera del giudice non può che muovere dall’impugnazione dell’atto che la consacra (...)”.

¹⁰ Cfr. Corte cost. 1° aprile 1982, n. 63, secondo cui le azioni cautelari non potevano essere interpretate alla stregua di una “componente essenziale della tutela giurisdizionale”.

da un lato, in quanto non dipendenti, ed anzi assai distanti, dall'impugnazione di atti autoritativi; dall'altro, per aver condotto ad un vero e proprio ridimensionamento dell'art. 19 della normativa in materia di processo tributario ed, a cascata, ad un fenomeno di incertezza giuridica, sia sul piano teorico che su quello più prettamente operativo.

2. L'azione di impugnazione di atti: aspetti fondamentali e finalità

Il processo tributario, giacché si presenta come un giudizio sull'atto¹¹, ha natura impugnatoria¹², al pari del processo amministrativo¹³.

Invero, solo successivamente all'imposizione – e, quindi, all'emissione di un provvedimento autoritativo da parte dell'Amministrazione finanziaria ed, in specie, a seguito della relativa notificazione (e non della mera comunicazione)¹⁴ – laddove si palesi qualsivoglia profilo di illegittimità, il contribuente può promuovere l'azione giudiziaria, divenendo titolare di un diritto soggettivo¹⁵, dal quale discende il dovere del giudice – anche alla

¹¹ Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 239 ss.

¹² Si rinvia, tra tutti, a F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 54 ss.; ID., *Giusto processo e processo tributario*, cit., p. 11 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., p. 309 ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, IV ed., cit., p. 75 ss. In giurisprudenza, si veda Cass. civ., sez. trib., 20 ottobre 2011, n. 21719, con nota di M. BASILAVECCHIA, *Giudice tributario ed atto impositivo*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 1067 ss. e di C. CALIFANO, *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1266 ss.

¹³ Tale natura non può essere messa in discussione neppure se si considera che, a seguito delle modifiche intervenute ad opera della legge n. 205 del 21 luglio 2000 ed, altresì, dell'introduzione dell'art. 30 del d.lgs. n. 104 del 2 luglio 2010, l'organo giudicante può anche determinare l'entità spettante, ad una o ad entrambe le parti in causa, a titolo di risarcimento del danno, non dovendosi limitare a provvedere all'annullamento dell'atto. Ciò in quanto tali poteri hanno carattere aggiuntivo rispetto alla domanda principale e sono, di conseguenza, solo eventuali: cfr., sul punto, G.F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, Torino, 2015, pp. 147 e 148.

¹⁴ Cfr. G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., p. 958, che definisce la previsione della notifica la *condicio sine qua* non per far decorrere il termine impugnatorio.

¹⁵ Si ritiene che sia irrilevante la distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo, poiché nel termine "diritto" devono essere ricomprese entrambe le nozioni: cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., p. 11 ss. Più di recente, è stato

luce dell'attuale formulazione del comma 5 *bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dalla legge n. 130 del 31 agosto 2022 – di annullare l'atto¹⁶.

In altri termini, il processo tributario nasce (e solo in tal modo può avere inizio) – a fronte di uno o più vizi dell'atto impositivo (che attribuiscono al destinatario la titolarità del diritto potestativo) – mediante la proposizione di una domanda da parte del contribuente che, costituendo l'espressione del potere di azione, si propone di far valere il diritto all'annullamento¹⁷ dell'atto e, quindi, la relativa caducazione e/o demolizione (parziale o totale)¹⁸.

Il rimedio dell'annullamento – che, si ribadisce, rinviene la propria fonte normativa nella vigente formulazione del già richiamato art. 7 del decre-

condivisibilmente evidenziato come sia necessario “*superare la calcificata bipartizione ‘interesse legittimo-diritto soggettivo’*”: così A. GIOVANNINI, *Azione e processo tributario: la tutela dei “beni della vita” in una discussione début de siècle*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, cit., p. 92. Ciò, secondo l'Autore, alla luce della circostanza che non esistono in ambito fiscale ipotesi di attività discrezionali in senso proprio riconducibili all'Amministrazione finanziaria, di certo nella fase precedente all'emissione dell'avviso di accertamento, ed in ragione del fatto che la suddetta bipartizione non influisce neppure sul riparto di giurisdizione, stabilita “per materia” in relazione all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 e per “atti” per quel che concerne l'art. 19 della medesima normativa. L'equiparazione delle due fattispecie, con riferimento alle quali è assicurata pari tutela all'interno dell'ordinamento giuridico, è avvenuta, peraltro, anche ad opera della giurisprudenza che ha fatto discendere il diritto al risarcimento del danno dalla lesione di interessi legittimi: cfr., *ex multis*, Cass., SS.UU., 22 luglio 1999, n. 500; Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204. È quanto avviene anche nel sistema amministrativo ove, trattandosi di una giurisdizione oggettiva, appare ininfluenza la tipologia della situazione sostanziale violata, ossia che sia lesa un interesse legittimo o un diritto affievolito, in quanto può accadere che sia violato un diritto fondamentale a contenuto non patrimoniale, ma costituzionalmente protetto: cfr. G.F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, cit., p. 60 ss.

¹⁶ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., p. 54 ss.

¹⁷ Cfr., *ex multis*, V. M. ROMANELLI, *L'annullamento degli atti amministrativi*, Milano, 1939, *passim*; E. CANNADA-BARTOLI, voce *Annulabilità e annullamento*, in *Enc. dir.*, II, Milano, 1958, p. 484 ss.; G. GHETTI, voce *Annullamento dell'atto amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, I, Agg., Torino, 1987 p. 264 ss.; P.M. VIPIANA PERPETUA, *Invalità, annullamento d'ufficio e revoca degli atti amministrativi alla luce della legge n. 15 del 2005*, Padova, 2007, *passim*.

¹⁸ Ancora, sul punto, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pp. 54 e 55. Per una ricostruzione puntuale del pensiero del Prof. Tesaurò, si rinvia a A. FEDELE, *Le situazioni giuridiche soggettive nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, I, p. 79 ss.

to in tema di processo tributario – costituisce la reazione, apprestata dall'ordinamento giuridico, al fine di consentire all'organo giudicante di eliminare le conseguenze derivanti dall'illegittimità e, quindi, di ripristinare, con effetto retroattivo, la posizione giuridica del soggetto leso dall'atto emesso, nel rispetto delle posizioni e/o dei diritti acquisiti dai terzi in ragione della situazione di fatto determinata dal provvedimento¹⁹.

L'annullamento dell'atto, disposto in via giurisdizionale, produce effetti costitutivi, reali ed immediati, e provoca la relativa cancellazione dall'ordinamento giuridico²⁰. Come se l'atto, dunque, non fosse mai esistito²¹. Con la precisazione che l'impugnazione può riguardare sia vizi formali dell'atto che vizi sostanziali. Nel primo caso, il giudice si limita esclusivamente ad annullare il provvedimento, senza esaminarne il contenuto, e resta la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di sostituirlo e/o integrarlo, sempre nel rispetto del termine di decadenza e, ove sia intervenuta una pronuncia passata in giudicato, avuto riguardo al contenuto di quest'ultima. Nel secondo caso, dal momento che il giudizio verte sull'"*an*" e sul "*quantum*" dell'imposta, l'organo giudicante è chiamato ad accertare dapprima la sussistenza del diritto all'annullamento e, successivamente, a valutare anche "il merito" per stabilire se il ricorso debba essere rigettato o accolto, in tutto o in parte.

Tuttavia, nell'ipotesi da ultimo richiamata (*id est* ravvisabilità di vizi non meramente formali), le Corti di giustizia tributarie adite (già Commis-

¹⁹ Così G. GHETTI, voce *Annullamento dell'atto amministrativo*, cit.

²⁰ L'efficacia ripristinatoria dell'annullamento, tuttavia, non è totale, sia "*perché la retroattività dell'annullamento non può annullare nella sua materialità un fatto realmente avvenuto, ovvero far sì che un fatto mai accaduto si possa considerare, invece, come verificatosi; sia d'altro canto perché talora il provvedimento amministrativo influisce e si collega non soltanto ai rapporti con i diretti destinatari di esso, ma anche ai rapporti interessanti soggetti diversi nei confronti dei quali deve ritenersi prevalente l'esigenza di certezza di rapporti giuridici (v. C. St. Ap., 8-11-1977, n. 24, CS, 1977, 1582); sia ancora quando la retroattività dell'annullamento incontra il limite degli effetti prodotti da altri atti amministrativi, essi pure diretti a soddisfare il pubblico interesse, e questi effetti si rivelino incompatibili con la retroattività perché per la loro rimozione si dovrebbero eliminare anche gli atti amministrativi da cui sono stati prodotti (v. C. St., sez. V, 25-10-1974, n. 430, CS, 1974, 1233); sia infine quando durante il tempo trascorso tra l'emana-zione dell'atto illegittimo e il suo annullamento si siano prodotte delle trasformazioni della realtà tali da non consentire la realizzazione della piena retroattività (v. C. St., sez. V, 25-10-1974, n. 430, CS, 1974, 1233)*": così G. GHETTI, voce *Annullamento dell'atto amministrativo*, cit.

²¹ Così G. GHETTI, voce *Annullamento dell'atto amministrativo*, cit.

sioni tributarie) esaminano il contenuto sostanziale dello stesso provvedimento impugnato, dalla cui impugnazione sorge il giudizio²².

Ne consegue che il processo tributario – anche nel caso di emanazione di pronunce di merito – conserva la propria natura impugnatoria che si estrinseca, in sostanza, nel sindacato giurisdizionale sul contenuto, formale e sostanziale, dell'atto in questione che può condurre, nell'ipotesi di rigetto delle domande, ad una pronuncia dichiarativa, di mero accertamento, con cui si afferma l'insussistenza del diritto all'annullamento dell'atto contestato e, nell'ipotesi (opposta) di accoglimento, all'annullamento del provvedimento che provoca la cessazione dei relativi effetti²³.

Pertanto, esso è – ad eccezione dell'ipotesi in cui con la pronuncia si giunga al rigetto del ricorso – un processo di annullamento²⁴ che nella stessa fase dell'annullamento, parziale o totale, esaurisce la propria e fisiologica funzione.

La suddetta natura impugnatoria del processo tributario rinviene la propria conferma – oltre che nel contenuto delle disposizioni che si occupano della fase introduttiva del giudizio (*id est* artt. 18 e 24 e 25 della normativa in materia di processo tributario, disciplinanti rispettivamente il ricorso, la produzione di documenti, i motivi aggiunti e l'iscrizione a ruolo) – anche nelle molteplici circostanze di seguito riepilogate.

Innanzitutto, al ricorrente non è consentito agire in modo preventivo, mediante la proposizione di un'azione di mero accertamento, similmente a quanto accade in materia civile, dovendo necessariamente attendere l'emanazione (e la notificazione) di un atto ed, in specie, di uno degli atti autonomamente impugnabili di cui al comma 1 dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992²⁵. Ciò per varie ragioni.

²² Cfr. F. TESAURO, voce *processo tributario*, cit., p. 697 ss.; ID., *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., p. 309 ss.; ID., *Manuale del processo tributario*, cit., p. 75 ss.

²³ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 109, ove si legge che “*se l'impugnazione è riconosciuta fondata, la sentenza che l'accoglie efficacia costitutiva; essa pone nel nulla il rapporto giuridico d'imposta che l'imposizione illegale aveva momentaneamente costituito. Se l'impugnazione è invece respinta, la sentenza ha carattere d'accertamento negativo; vien da essa dichiarata l'inesistenza del preteso diritto d'impugnazione*”.

²⁴ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 50; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, p. 592 ss.

²⁵ Si rinvia, *ex multis*, a E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 590 ss. che negava la possibilità di configurare un giudizio di accertamento del rapporto tributario, preventivo rispetto al momento dell'imposizione. Inoltre, facendo riferimento al pensiero di Vignocchi (G. VIGNOCCHI, *Gli accertamenti costitutivi nel diritto ammini-*

In primo luogo, precedentemente all'imposizione, non esiste un rapporto da accertare, essendo semmai possibile rintracciare soltanto una potestà vincolata d'imposizione che non è assoggettabile ad alcuna forma di accertamento giudiziale.

Pertanto, poiché precedentemente all'emissione dell'atto, sul soggetto passivo non grava ancora l'obbligazione tributaria, pur volendo, questi non potrebbe effettuare, né l'Amministrazione finanziaria potrebbe ricevere, il pagamento del tributo, in quanto neppure quantificato e/o quantificabile²⁶. In ogni caso, anche ove si ritenesse sussistente un rapporto, il processo – prima dell'emissione di un atto – potrebbe limitarsi solo ad un accertamento generico dello stesso.

Ancora, l'esperibilità dell'azione è subordinata al rispetto del termine di decadenza di cui all'art. 21 della medesima normativa²⁷, a norma del quale,

strativo, 1950, p. 193 ss.) che equiparava, in relazione al procedimento applicativo, la leva militare alla finanza, Allorio affermava che tale accostamento avrebbe condotto, ingiustificatamente, ad ammettere la possibilità che il Ministro della difesa fosse legittimato a dare impulso a cause contro singoli cittadini, prima dello svolgimento della procedura tipica dinanzi agli organi di leva competenti. Ammettendo, altresì, che fosse corretta la finalità di una tale procedura tesa ad accertare gli obblighi di leva di determinati soggetti, preventivamente rispetto al momento in cui gli stessi fossero chiamati ad esercitare gli obblighi di leva. Senza considerare che ammettere un giudizio di accertamento preventivo rispetto all'esercizio dell'imposizione significherebbe svuotare il già richiamato potere d'imposizione attribuito all'Amministrazione finanziaria e far sì che questa, al pari di quanto consentito al cittadino, sia legittimata a rivolgersi all'autorità giudiziaria con l'obiettivo di venire a conoscenza della pronuncia emanata in relazione al caso concreto sottoposto all'attenzione dell'organo giudicante. Allorio così si esprimeva a riguardo, alla pagina 590 dell'opera già richiamata, "Più volte ho fatto cenno dell'inconcepibilità, secondo il mio pensiero, d'un giudizio d'accertamento del "rapporto" tributario (in realtà mera relazione o situazione, e appunto perciò non accertabile) prima dell'imposizione (...)". Ed, ancora, alla successiva pagina 593, evidenziava che "(...) prima dell'imposizione non è "alcun rapporto da accertare, ma solo una potestà vincolata d'imposizione, che non può essere oggetto d'accertamento giudiziale, mentre il suo esercizio illegale può stimolare una giurisdizione amministrativa d'annullamento dell'atto illegittimo".

²⁶ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pp. 74 e 75, ove così si legge "Se si riconosce, come non si potrebbe riconoscere, che il tributo non può essere assolto prima dell'imposizione, riesce poi contraddittorio affermare che l'obbligazione tributaria esista già prima dell'imposizione, in forza della situazione-base dell'imposta e che l'imposizione, chiamata anzi 'accertamento', non faccia, se non, liquidandone l'ammontare, renderla esigibile".

²⁷ Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Gius. trib.*, 2007, p. 9 ss.

ove non avvenga l'impugnazione dell'atto autoritativo entro il termine perentorio previsto *ex lege*, l'atto diviene definitivo e la pretesa si cristallizza.

Ed, inoltre, mancherebbe l'indispensabile requisito dell'attualità dell'interesse ad agire, perché si discorrerebbe dell'invalidità di un atto futuro, non essendo sorta la situazione giuridica costituita dal provvedimento²⁸ e, nel corso del giudizio, l'Amministrazione finanziaria, peraltro, potrebbe esercitare il potere impositivo ed emettere un atto impugnabile.

La suddetta disposizione vale, altresì, ad escludere la configurabilità di una domanda di mero accertamento, poiché "*le azioni dichiarative non tollerano decadenze*"²⁹, potendo essere soltanto assoggettate a (brevi o brevissimi) termini prescrizionali³⁰.

Per un verso, poi, al ricorrente non è consentito di sottoporre al giudice tributario questioni non inerenti e non strettamente connesse all'atto contestato³¹, essendogli pure impedito di opporre, alla pretesa fatta valere dal Fisco, una domanda di ripetizione di eventuali crediti sussistenti che soggiace alle regole ed alle procedure della diversa azione di rimborso³².

Per altro verso, all'Amministrazione finanziaria è preclusa la possibilità di proporre domande riconvenzionali – invece ammesse, come noto, nel processo civile *ex art. 36 c.p.c.* – essendo ad essa esclusivamente consentita la difesa del proprio atto autoritativo.

Ancora – a conferma della funzione centrale svolta dall'atto impositivo contestato³³ – ai sensi dell'art. 10 del d.lgs. n. 546/1992, il ricorso deve es-

²⁸ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., p. 160.

²⁹ Così F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, V ed., aggiornata da A. Turchi, Torino, 2020, p. 56. Sul tema, cfr., altresì, P. CALAMANDREI, *Vizi della sentenza e mezzi di gravame*, in *Studi sul processo civile*, I, Padova, 1930, p. 205 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, p. 422, ove così si legge "*Occorre comunque rispettare la regola fondamentale che non ammette azioni di accertamento negativo, cioè introdotte senza la previa emanazione di un atto dell'amministrazione finanziaria*".

³⁰ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, cit., p. 382, che evidenzia, tuttavia, la sussistenza di una problematica in ordine alla concreta distinzione tra prescrizione e decadenza.

³¹ Cfr., sul punto, a F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. trib.*, 2003, p. 11 ss. che ha sottolineato come sia l'atto impugnato a delimitare il *thema decidendum*.

³² Cfr. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, cit., p. 1036 ss.

³³ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *L'atto impugnato condiziona i motivi di ricorso*, in *Corr. trib.*, 2003, 8, p. 619 ss.

sere, necessariamente, proposto nei confronti del soggetto che ha emesso il provvedimento o che, pur ricorrendo le condizioni previste *ex lege*, non ha provveduto ad emetterlo.

E non solo. Invero, giacché i motivi d'impugnazione del medesimo atto definiscono la *causa petendi* della domanda di annullamento, non possono essere ampliati nel corso del grado di appello.

Per di più, se è emesso un provvedimento amministrativo generale, come si avrà modo di specificare successivamente, non è possibile adire il giudice tributario, perché il ricorso è consentito solo con riferimento ad atti impositivi speciali, indirizzati a soggetti già individuati o comunque individuabili. A meno che il contribuente non richieda all'organo giudicante (operante in materia fiscale) la disapplicazione del suddetto atto generale³⁴.

Infine, non vi è dubbio che sia proponibile, da parte del contribuente, una domanda avente ad oggetto profili di rilievo solo formale e/o procedimentale³⁵ (senza qualsivoglia contestazione riguardante il contenuto) ed, a cascata, che siano configurabili pronunce limitate, esclusivamente, all'analisi di tali aspetti³⁶. Ciò alla luce del dettato normativo dell'art. 113 Cost., a norma del quale, con riferimento agli atti della pubblica amministrazione, non è possibile limitare e/o escludere la tutela in via giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi, sia dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria che a quelli di natura amministrativa, nonché della sussistenza, in tali ipotesi, di un costante interesse ad agire del contribuente, derivante e legittimato dalla regola dell'impugnabilità degli atti per vizi propri di cui

³⁴ Cfr. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, cit., p. 1036 ss.

³⁵ Cfr. G. CORSO, voce *Validità (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, XLVI, Milano, 1993, p. 94 ss.; V. CERULLI IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, in *Dir. pubb.*, 2004, p. 214 ss.; D. SORACE, *Il principio di legalità e vizi formali dell'atto amministrativo*, *ivi*, 2007, p. 385 ss.; A. MARCHESELLI, *Godot, il gatto e il topo: l'asintotica riforma della giustizia tributaria e la venefica formula magica della impugnazione merito*, in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 22 dicembre 2020, p. 1029 ss.

³⁶ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 25 gennaio 2022, n. 2038, secondo cui "(...) *Le SU di questa Corte (sentenza 4 gennaio 1993, n. 8) hanno statuito che "Il giudizio tributario, ancorché avente ad oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale, è formalmente costruito come giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, il quale costituisce il "veicolo di accesso" al giudizio di merito, cui si perviene solo per il tramite di tale impugnazione, con la conseguenza che quando ricorrano vizi formali dell'atto, tali da condurre alla sua invalidazione", come nel caso di difetto di motivazione è "dovere del giudice tributario, davanti al quale l'atto sia impugnato, di dichiararne l'invalidità, astenendosi dall'esame sul merito del rapporto (...)"*.

all'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992 ed, altresì, dalla già rilevata soggezione ai termini di decadenza *ex art.* 21 della medesima normativa.

In altri termini – ferma restando la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di rimettere (nel rispetto dei termini previsti ai fini dell'esercizio del proprio potere impositivo) un atto oggetto di annullamento solo in ragione di vizi formali e/o procedimentali – sussiste in capo al contribuente l'interesse ad effettuare l'impugnazione di un atto, esclusivamente sulla base di tali ragioni, dal momento che, in difetto, questi non avrebbe più la possibilità di effettuare alcuna contestazione in relazione al suddetto atto ed alla sottostante pretesa. Con la conseguenza che proprio l'impossibilità di esercitare il proprio diritto di difesa, in assenza di un'azione, non può che escludere finalità dilatorie³⁷.

D'altra parte, come sostenuto da un orientamento dottrinale³⁸, l'ottenimento di una pronuncia, che sancisca l'inidoneità di un atto a produrre gli effetti richiesti dall'ordinamento, integra, di per sé, un'utilità giuridicamente apprezzabile.

Ebbene, proprio la possibilità di instaurare un'azione di impugnazione per vizi solo formali e/o procedimentali rappresenta una non trascurabile conferma della sostenuta natura di impugnazione-annullamento del processo tributario che “è assunta a punto di ancoraggio e garanzia di coerenza razionale del sistema”³⁹.

Né, tantomeno, si potrebbe sostenere l'individuabilità di distinzioni strutturali con riferimento alle varie liti instaurabili dinanzi al giudice tributario⁴⁰.

In specie, non convince pienamente l'adozione di un modello misto, ancorché meno rigido⁴¹, in base al quale, solo per quel che concerne l'azione di impugnazione di atti, il processo tributario sarebbe improntato al

³⁷ Cfr., sul tema, V. CERULLI IRELLI, *Note critiche in materia di vizi formali degli atti amministrativi*, cit., p. 214 ss.

³⁸ Cfr. L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della Legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, pp. 729-760; F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21-octies della l. n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, II, p. 88 ss. F. RANAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, Legge n. 241 del 1990 agli atti impositivi*, *ivi*, 2018, I, p. 264 ss.

³⁹ Così A. FEDELE, *Le situazioni giuridiche soggettive nel processo tributario*, cit., p. 83.

⁴⁰ Cfr. P. RUSSO, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, p. 661 ss.; F. FARRI, *Impugnazione-merito e “vizi formali” nell'attuale processo tributario*, cit., p. 672.

⁴¹ Cfr. A. FEDELE, *Le situazioni giuridiche soggettive nel processo tributario*, cit., p. 94.

carattere di impugnazione-annullamento e si dovrebbe, invece, propendere per la diversa impostazione alla base della teoria dell'“impugnazione-merito”⁴², nel caso in cui la domanda riguardi il profilo sostanziale dell'atto contestato.

3. *La natura dispositiva del processo tributario di impugnazione di atti*

Il processo tributario presenta – al pari di quel che avviene nel modello processuale civilistico che ne rappresenta, per molti versi, un punto di riferimento – natura dispositiva⁴³.

La più concreta espressione di tale specificità è costituita dall'applicazione dell'art. 112 c.p.c. e, quindi, dal principio di corrispondenza tra

⁴² Tale teoria sarà oggetto di successiva analisi nel prosieguo della trattazione.

⁴³ Cfr., per tutte, Corte cost. 29 marzo 2007, n. 109, ove così si legge “(...) *Con la soppressione del potere, in precedenza previsto dall'art. 7, comma 3, dello stesso d.lgs., di ordinare alle parti il deposito dei documenti, il legislatore ha voluto rafforzare il carattere dispositivo del processo tributario, accentuando la terzietà del giudice: infatti, la rilevanza pubblicistica dell'obbligazione tributaria giustifica i penetranti poteri che la legge conferisce all'amministrazione nel corso del procedimento destinato a concludersi con il provvedimento impositivo, ma non implica, né consente, che tale posizione si perpetui nella successiva fase giurisdizionale e che, in tal modo, sia contaminata l'essenza stessa del ruolo del giudice, facendone una sorta di longa manus dell'amministrazione. I poteri officiosi riconosciuti alle Commissioni dalla norma censurata non possono essere intesi, come presuppone l'ordinanza di rimessione, quali strumenti attraverso cui il giudice, sostituendosi all'amministrazione, svolge in sede giurisdizionale attività di controllo o accertamento proprie della fase procedimentale. È soprattutto in virtù del principio di terzietà del giudice che è impensabile una "reviviscenza", sotto le spoglie di un'applicazione estensiva dell'art. 7, comma 1, del soppresso potere di ordinare il deposito di documenti necessari per la decisione (...)*”. Di recente, cfr. Cass. civ., sez. trib., 11 maggio 2021, n. 12393, secondo cui “(...) *Il principio che emerge dalla giurisprudenza di questa Corte sull'interpretazione del citato art. 7, comma 1, è difatti quello per cui il potere di indagine autonoma del Giudice tributario è esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio già in atti od acquisiti non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata. Questo potere sopravvive alla riconosciuta natura dispositiva del processo tributario, sancita anche da Corte cost. n. 109 del 2007 che ha nei detti termini delineato i limiti dei poteri di cui all'art. 7, comma 1, anche a seguito dell'abrogazione del successivo comma 3 (...)*”, con nota di M. FANNI, *Poteri istruttori delle Commissioni e condizioni d'utilizzo: la Cassazione prende le distanze dalla Consulta?*, in *Riv. dir. trib.* (suppl. online), 22 settembre 2021.

chiesto e pronunciato, in base al quale sono le parti a definire e delimitare il *thema decidendum*⁴⁴.

La suddetta natura si estrinseca, per un verso, nell'attribuzione alle parti della piena libertà di agire, e, per altro verso, nella necessità di doversi attivare per poter beneficiare degli effetti conseguenti all'esercizio della propria azione⁴⁵, in un'ottica di responsabilizzazione ed in ragione del diritto di difesa⁴⁶, disciplinato dall'art. 24 Cost.⁴⁷ ed affermato, in modo ancora più pregnante, dalle corrispondenti norme sovranazionali, l'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali (c.d. Carta di Nizza-Strasburgo) e l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (c.d. Cedu).

La cennata natura dispositiva, in relazione alla fase istruttoria tributaria, rinviene una prima conferma nella previsione di termini decadenziali per quel che concerne l'esercizio dei poteri probatori delle parti. Invero, l'art. 32 della legge processual-tributaria, riservando alle parti la fase istruttoria, consente l'intervento del giudice, ai fini della ricerca delle prove, solo in casi eccezionali⁴⁸ e sempre che le stesse non abbiano agito colposamente⁴⁹.

Inoltre, si muove nella medesima direzione anche il rinvio alle norme processual-civilistiche contenuto nell'art. 1, comma 2, del più volte richiamato decreto legislativo in materia di processo tributario, che comporta l'applicazione all'istruttoria tributaria dei principi di non contesta-

⁴⁴ Cfr. A. BARLETTA, *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, Milano, 2012, p. 80 ss.

⁴⁵ Le parti godono della libertà e dell'autonomia di avvalersi o meno degli strumenti di tutela predisposti dall'ordinamento. Tuttavia, ciò implica che, laddove si decida di usufruire di tali metodi, occorre attivarsi al fine di ottenere il riconoscimento del diritto vantato. Cfr. A. BARLETTA, *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, cit., pp. 79 e 80.

⁴⁶ Cfr. E.T. LIEBMAN, *L'azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, p. 47 ss.

⁴⁷ Ancora, A. BARLETTA, *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, cit., p. 80 ss.

⁴⁸ Sul punto, è interessante la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione n. 8439 del 4 maggio 2004 che così si è espressa: "I poteri istruttori del giudice non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, le quali, fra l'altro, non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte".

⁴⁹ In tal senso, si vedano Cass. civ., sez. V, ord. 27 maggio 2009, n. 12396; Id., 6 novembre 2009, n. 23580.

zione e di allegazione di cui rispettivamente agli artt. 115 c.p.c.⁵⁰⁻⁵¹ e 116 c.p.c.⁵².

Alla luce delle suddette norme, il giudice tributario non può che porre a fondamento delle proprie decisioni le sole prove addotte dalle parti – anche ove le stesse siano state prodotte dall'altra parte e, non quindi, dal soggetto su cui sarebbe gravato fisiologicamente il relativo onere – nonché i fatti non oggetto di contestazione⁵³.

⁵⁰ Sul tema, in materia civile, anche in collegamento con il principio dispositivo, tra i tanti, cfr. E.T. LIEBMAN, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, p. 551 ss.; E. F. RICCI, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, *ivi*, 1974, p. 380 ss.; V. ANDRIOLI, voce *Prova*, in *Noviss. Dig. it.*, XIV, 1976, p. 274 ss.; B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, p. 31 ss.; A. PROTO PISANI, *Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel processo civile*, in *Foro it.*, 2003, I, p. 607 ss.; ID., *Ancora sull'allegazione dei fatti e sul principio di non contestazione nei processi a cognizione piena*, in *Foro it.*, 2006, I, c. 9 ss.; V. DE ROMA, *Principio di non contestazione assume valenza generale*, in *Corr. trib.*, 2009, p. 2683 ss.; C.M. CEA, *La modifica dell'art. 115 c.p.c. e le nuove frontiere del principio di non contestazione*, in *Foro it.*, 2009, c. 272 ss.; V. DEL TORTO, *Il principio della non contestazione alla luce della l. 18 giugno 2009, n. 69: un punto di svolta?*, in *Giur. merito*, 2010, 4, p. 983 ss.

⁵¹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540, con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1527. In precedenza, in senso conforme, cfr. Cass. civ., 18 gennaio 2006, n. 915, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, p. 1217 ss. In dottrina, cfr. A. CARRATTA, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, Milano, 1995; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, *passim*; F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, cit., p. 962 ss.; M. CANTILLO, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 840 ss.; I. DE PASQUALE, *L'onere di contestazione specifica nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 545 ss. Secondo un opposto orientamento (più risalente nel tempo), l'inapplicabilità al sistema tributario, ed in specie alla fase istruttoria, dell'art. 115 c.p.c., dovuta alla presunta inconciliabilità con l'art. 7 del d.lgs n. 546 del 1992, non sarebbe ostacolata dal contenuto dell'art. 1 della medesima normativa. Invero, tale norma prevede, come noto, che possano trovare attuazione le norme di procedura civile nell'ambito della disciplina tributaria, solo laddove si presenti in ambito fiscale una lacuna normativa e sia ravvisabile una compatibilità tra le norme processual-civilistiche e quelle tributarie. Compatibilità, questa, non ravvisabile, secondo tale ricostruzione dottrinale, in ragione della presunta natura inquisitoria del processo tributario: cfr. T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, cit., p. 238 ss.; A. BERLIRI, *Processo tributario amministrativo*, cit., p. 67 ss.

⁵² Cfr., per tutti, B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, cit., *passim*; P. COMOGLIO, *Etica e tecnica del «giusto processo»*, Torino, 2004, *passim*; M. TARUFFO, *La semplice verità*, Bari, 2009, *passim*.

⁵³ Cfr. G. VERDE, voce *Prova (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, XXXVII, Milano, 1989, p. 579 ss.

Fanno eccezione i casi in cui l'organo giudicante utilizzi le nozioni di fatto rientranti nella comune esperienza ovvero quelli in cui le parti siano impossibilitate a fornire le prove necessarie ai fini della risoluzione della controversia.

Più precisamente, i già menzionati principi di non contestazione e di allegazione si risolvono nella proiezione, in sede processuale, del diritto delle parti di tutelare le situazioni giuridiche fatte valere in giudizio⁵⁴.

Per di più, è l'Amministrazione finanziaria, ai sensi del comma 5 *bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dalla già menzionata legge n. 130 del 31 agosto 2022, a dover provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato⁵⁵, dando così attuazione all'insegnamento di Allorio⁵⁶, secondo cui ricade sull'Amministrazione (attore in senso sostanziale, ma convenuto in senso formale) il dovere di dare, precedentemente all'emissione dell'atto impositivo, la prova a sé stessa, prima che al contribuente, della fondatezza dei fatti su cui si basa la pretesa tributaria⁵⁷, mediante l'individuazione degli elementi necessari a supportare il provvedimento. Con la conseguenza che – a maggior ragione se si considera che la stessa fase istruttoria è già terminata al momento dello svolgimento dell'udienza di trattazione⁵⁸ e che delle operazioni compiute il contribuente potrebbe non essere a conoscenza in virtù del combinato disposto degli artt. 13 e 24 della legge n. 241 del 1990⁵⁹ – è difficile immaginare persino la fase

⁵⁴ Cfr. I. DE PASQUALE, *L'onere di contestazione specifica nel processo tributario*, cit., p. 549.

⁵⁵ Sul tema, cfr., *ex multis*, S. MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia insieme.it*, 20 settembre 2022; ID., *Onere della prova, disponibilità delle prove e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, a cura di A. CARINCI, F. PISTOLESI, Milano, 2022, p. 83 ss.

⁵⁶ Così E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 393 ss., ove si legge che "(...) a nessun atto la pubblica amministrazione può accingersi senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto (...)".

⁵⁷ Cfr. F. TESAURO, *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2000, I, p. 73 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., *passim*.

⁵⁸ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, p. 117 ss.; M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, cit., p. 97 ss.

⁵⁹ Cfr., ancora, M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, cit., p. 117.

temporale in cui il giudice potrebbe mai trovarsi nella facoltà di effettuare una propria ed autonoma istruttoria.

Ammettere, peraltro, un intervento sostitutivo dell'organo giudicante rispetto all'Amministrazione significherebbe consentire di sanare le eventuali carenze commesse in sede di accertamento.

Infine, appare significativo il testo dell'attuale art. 7 del d.lgs n. 546 del 1992 che ha confermato il tenore normativo del precedente art. 35 del d.P.R. n. 636 del 1972⁶⁰.

La disposizione, da ultimo richiamata, come si evince dalla lettura del comma 1, subordina alla condizione dell'avvenuta richiesta della parte⁶¹ qualsivoglia facoltà di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari e/o agli enti locali da ciascuna legge d'imposta.

Più precisamente, la suddetta norma attribuisce esclusiva rilevanza alla ricostruzione proposta dalle parti – cristallizzata dall'Amministrazione finanziaria nella motivazione dell'atto impositivo e delimitata dal contribuente nei motivi di ricorso – e preclude all'organo giudicante di sostituire una propria ricostruzione dei fatti e/o di indicare fatti nuovi⁶²⁻⁶³.

⁶⁰ La suddetta disposizione attribuiva alle commissioni tributarie di merito “*tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici dalle singole leggi d'imposta (...) al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti*”. Si rinvia, in proposito, a F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., *passim*; F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario (Riflessioni sulla prova)*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1603 ss.

⁶¹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 26 febbraio 2009, n. 4590.

⁶² Come sostenuto, “*(...) un Giudice che supplisca all'inefficienza della Pubblica Amministrazione non assicura l'imparzialità della Pubblica Amministrazione ed è disallineato dai principi costituzionali anche per questa via (...). Se ci possiamo permettere la solita metafora scherzosa, se il contribuente è il topo e l'Agenzia il gatto, è proprio il caso di disegnare il Giudice come un Gattone, invece che come il Padrone della Casa della Giustizia (il controllore del Gatto)?*”: così A. MARCHESSELLI, *Godot, il gatto e il topo: l'asintotica riforma della giustizia tributaria e la venefica formula magica della impugnazione merito*, cit., p. 1029 ss.

⁶³ Cfr., di recente, Cass. civ., sez. trib., 31 gennaio 2022, n. 2917, ove così si legge “*(...) nel processo tributario, caratterizzato dall'introduzione della domanda nella forma della impugnazione dell'atto tributario per vizi formali o sostanziali, l'indagine sul rapporto sostanziale non può che essere limitata ai motivi di contestazione dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa dell'Amministrazione che il contribuente deve specificamente dedurre nel ricorso introduttivo di primo grado, con la conseguenza che, ove il contribuente deduca specifici vizi di invalidità dell'atto impugnato, il giudice deve atte-*

In altri termini, il già menzionato comma 1 dell'art. 7 attribuisce agli organi giudicanti talune facoltà – da intendersi peraltro come tassative, ad eccezione delle modalità di assunzione per le quali è possibile rinviare alle norme processual-civilistiche⁶⁴ – subordinandole, nel rispetto dei fatti dedotti dalle parti, alla sussistenza di un'istanza di parte. Da interpretare alla stregua della sede naturale in cui eccepire la sussistenza di un'attività istruttoria incompleta, a causa dell'impossibilità e/o della difficoltà oggettiva⁶⁵ per la parte di reperire la prova e giammai per forme e/o manifestazioni di negligenza⁶⁶.

nersi all'esame di essi e non può, ex officio, come invece prospettato dai ricorrenti, annullare il provvedimento impositivo per vizi diversi da quelli dedotti, anche se risultanti dagli stessi elementi acquisiti al giudizio, in quanto tali ulteriori profili di illegittimità debbono ritenersi estranei al thema controversum, come definito dalle scelte del ricorrente, potendo, l'oggetto del giudizio, come circoscritto dai motivi di ricorso, essere modificato solo nei limiti consentiti dalla disciplina processuale e, cioè, con la presentazione di motivi aggiunti, consentita però, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ex art. 24, nel solo caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione (...)".

⁶⁴ Cfr. F. TESAURO, voce *Processo tributario*, cit., p. 697 ss.

⁶⁵ L'individuazione dei casi in cui il giudice possa intervenire è da ritenere strettamente connessa all'esercizio del diritto di azione in giudizio ex art. 24 Cost., mediante il rinvio all'art. 210 c.p.c. che, come noto, così recita: "Negli stessi limiti entro i quali può essere ordinata a norma dell'articolo 118, l'ispezione di cose in possesso di una parte o di un terzo (1), il giudice istruttore, su istanza di parte (2), può ordinare all'altra parte o a un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo (3). Nell'ordinare l'esibizione, il giudice dà i provvedimenti opportuni circa il tempo, il luogo e il modo dell'esibizione (4). Se l'esibizione importa una spesa, questa deve essere in ogni caso anticipata dalla parte che ha proposto l'istanza di esibizione". Si rinvia, sul punto, a I.A. ANDOLINA-G. VIGNERA, *I fondamenti costituzionali della giustizia civile*, Milano, 1997, I parte, cap. 2, p. 12 ss.; A. MARCHESELLI, *Poteri istruttori integrativi dei giudici tributari, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, p. 133 ss.

⁶⁶ Cfr. G.M. CIPOLLA, *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso "obiterdictum" della Cassazione*, cit., p. 690 ss.; ID., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai, tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 601 ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., p. 166 ss. Secondo un opposto orientamento, il giudice avrebbe il potere di acquisire la prova dei fatti dedotti dalle parti, a prescindere dalla valutazione dei motivi che abbiano condotto la parte a non produrre la prova e, dunque, anche laddove la stessa abbia agito con "colpevolezza", al fine di raggiungere la verità "materiale". Ne deriva che l'organo giudicante tributario avrebbe il potere di intro-

Si tratta, quindi, alla luce dell'esistenza di un vero e proprio "diritto alla prova" delle parti⁶⁷, di limitati interventi dell'organo giudicante⁶⁸ – anche nel corso del giudizio di appello – aventi natura esclusivamente integrativa (e non anche sostitutiva) e comunque necessari ai fini della decisione.

Sul punto, si è registrata una posizione diversa, da parte di un'autorevole dottrina⁶⁹ e di parte della giurisprudenza⁷⁰, che – pur facendo ricadere sulle parti l'onere di individuare e delimitare l'oggetto del giudizio – ha ritenuto di dover affermare un carattere dispositivo con metodo acquisitivo, individuando come unico requisito la necessità della prova e, quindi, dell'intervento del giudice.

In ossequio a questa differente ricostruzione – applicando il principio dispositivo solo in relazione all'allegazione dei fatti e non anche alla selezione ed all'assunzione delle prove – i giudici sarebbero legittimati ad acquisire la prova dei fatti dedotti dalle parti⁷¹. A prescindere dalla valutazione dei motivi che abbiano condotto il contribuente e l'Amministrazione finanziaria a non produrre la prova e, dunque, anche laddove le parti abbiano agito con "colpevolezza". Con la finalità di raggiungere la verità "materiale"⁷², in ragione del carattere costituzionalmente prevalente, in quanto superiore, delle varie situazioni giuridiche dedotte in giudizio.

durre prove acquisite al fascicolo e non utilizzate da Amministrazione finanziaria e/o contribuente all'interno dei propri atti. Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 165 ss. In tal senso, si vedano: Cass. civ., sez. trib., 9 maggio 2003, n. 7129; Id., 30 maggio 2005, n. 11485.

⁶⁷ Cfr. M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, cit., p. 120.

⁶⁸ Cfr. F. TESAURO, voce *Processo tributario*, cit., p. 697 ss.; M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., p. 11 ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., p. 168. In giurisprudenza cfr. Cass. civ., sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22769.

⁶⁹ Cfr. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 165 ss.

⁷⁰ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 9 maggio 2003, n. 7129; Id., 30 maggio 2005, n. 11485; Id., 17 febbraio 2005, n. 3231; Id., 19 gennaio 2010, n. 725; Id., 20 aprile 2012, n. 6232.

⁷¹ Cfr. C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1996, p. 1118 ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., p. 168 ss.

⁷² Cfr. B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. it. dir. e proc. civ.*, 2008, p. 947 ss., ove così si legge "se si accetta l'idea (...) che una decisione giusta sia sempre e soltanto quella che si fonda su un accertamento veritiero dei fatti della causa, non si può allora disconoscere la necessità che sia attribuito al giudice il potere di in-

Tuttavia, ciò – ancorché rinvenga una conferma nell'avvenuta collocazione dell'art. 7 tra le disposizioni generali della normativa in materia di processo tributario⁷³ – connoterebbe in termini inquisitori il processo tributario, e provocherebbe il ridimensionamento dell'onere della prova⁷⁴, per come attualmente disciplinato dal già richiamato comma 5 *bis* della sopra menzionata disposizione⁷⁵.

Conseguentemente, condurrebbe alla violazione dei principi di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e di effettività della tutela, giacché l'obiettivo della ricerca della verità materiale non può che sopperire rispetto a siffatte ed insacrificabili esigenze.

E non solo. Una simile ricostruzione potrebbe determinare uno stravolgimento del ruolo dell'organo giudicante – da interpretare, in base ai principi di terzietà ed imparzialità, alla stregua di un arbitro neutrale rispetto alla condot-

tegrare le iniziative probatorie delle parti quando esse appaiono insufficienti o inadeguate a consentire l'acquisizione di tutte le prove che occorrono per formulare una decisione che accerti la verità dei fatti"; ID., *La pantofola virtuosa. Cenerentola e la teoria del giudizio di fatto*, in *Riv. dir. proc.*, 2013, p. 1393 ss., secondo cui "gli strumenti probatori a disposizione del giudice (...) servono ad accertare la verità, in senso empirico e positivisticò, e che per converso ciò che consente di qualificare come giusta una sentenza è la sua conformità alla realtà dei fatti".

⁷³ Cfr. S. LA ROSA, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, p. 870 ss.

⁷⁴ Cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., *passim*; ID., *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, p. 603 ss. Si vedano, altresì, M. PUGLIESE, *La prova nel processo tributario*, Padova, 1935, p. 19 ss.; G.A. MICHELI, *L'onere della prova*, rist., Padova, 1966, *passim*; E. ALLORIO, *Sulla nozione di fatto notorio*, in *Giur. it.*, 1946, I, p. 1 ss.; F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, I, p. 89 ss.; M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, d.lgs. 31.12.1992, n. 546)*, cit., p. 97 ss.; G. CIPOLLA, *L'onere della prova*, in AA.VV., *Il processo tributario*, cit., p. 528 ss.; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, *ivi*, cit., p. 473 ss.; S. MAGNONE CAVATORTA, *In tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2000, p. 123 ss.; C. CORRADO OLIVA, *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, 2012, *passim*; A. MARCHESELLI, *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un "case study" in materia di "transfer pricing"*, in *Riv. dir. trib. (suppl. online)*, 2020, p. 213 ss.

⁷⁵ Cfr., per tutti, S. MULEO, *Le "nuove" regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia insieme*, cit.; ID., *Onere della prova, disponibilità delle prove e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato*, cit.; C. GLENDI, *L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *Il Quotidiano Ipsosa*, 24 settembre 2022.

ta processualmente attiva delle parti⁷⁶ – e l’alterazione dell’intero sistema processuale, ispirato al criterio della buona fede dei soggetti coinvolti⁷⁷.

In relazione, poi, alla sopra richiamata finalità di raggiungere la verità⁷⁸, è bene precisare, innanzitutto, che esistono, in linea teorica, vari concetti di verità, dovendo necessariamente distinguersi la verità come corrispondenza di proposizioni dalla verità come coerenza ed, ancora, dalla verità come consenso⁷⁹.

In particolare, valorizzando la prima locuzione (*id est* verità come corrispondenza delle proposizioni) si interpreta come vero ciò che è provato dalle parti⁸⁰ e, pertanto, si ricollega la verità ai fatti di causa⁸¹.

Al contrario, qualificandola in termini di coerenza, si ritiene che la verità di un’affermazione derivi dalla relativa coerenza con il contesto in cui la stessa si inserisce⁸².

Il concetto di verità come consenso, infine, fa discendere la verità dal consenso espresso dei soggetti interessati e coinvolti, con riferimento ad una determinata affermazione⁸³.

⁷⁶ Cfr. G.M. CIPOLLA, *Il giudice tributario può acquisire d’ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso “obiter dictum” della Cassazione*, cit., p. 690 ss.; ID., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai, tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, cit., p. 601 ss.

⁷⁷ Cfr. A. MARCHESELLI, *Godot, il gatto e il topo: l’asintotica riforma della giustizia tributaria e la venefica formula magica della impugnazione merito*, cit., p. 1029 ss.

⁷⁸ Cfr., di recente, F. GALLO, *Il progressivo evolversi del giudizio tributario verso il modello costituzionale del “giusto processo”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, p. 85 ss.

⁷⁹ Su tale distinzione, cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2012, p. 1117 ss.

⁸⁰ In senso contrario, recentemente, B. CAVALLONE, *La pantofola virtuosa. Cenerentola e la teoria del giudizio di fatto*, in *Riv. dir. proc.*, 2013, p. 1393 ss. secondo cui non è da condividere, o in ogni caso è da interpretare con scetticismo, l’orientamento peraltro maggioritario, che ritiene gli strumenti probatori funzionali all’accertamento della verità. Così come non si ritiene accettabile considerare giusta una pronuncia in quanto conforme ai fatti.

⁸¹ Si rinvia, sul punto, a F. D’AGOSTINI, *Verità avvelenata. Buoni e cattivi argomenti nel dibattito pubblico*, Torino, 2010; M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., p. 1117 ss.

⁸² *Contra* F. D’AGOSTINI, *Verità avvelenata. Buoni e cattivi argomenti nel dibattito pubblico*, cit.; M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., p. 1117 ss.

⁸³ Cfr. G. VATTIMO, *Addio alla verità*, Roma, 2009. *Contra*, M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., p. 1117 ss.