

Francesco Pistolesi

Il processo tributario

SECONDA EDIZIONE



Giappichelli

CAPITOLO 1

INTRODUZIONE

SOMMARIO: 1.1. Il giudice tributario. – 1.2. La nascita del giudice e del processo tributario. – 1.3. L'attuale assetto del giudice e del processo tributario. – 1.4. Aspettative future. – *Nota bibliografica.*

1.1. *Il giudice tributario*

Al giudice tributario ci si rivolge quando sorge una contrapposizione fra l'ente impositore o l'agente della riscossione e il contribuente.

Per la precisione, ciò avviene quando una soluzione stragiudiziale di tale contrapposizione è esclusa, per previsione di legge o per volontà del contribuente, oppure, se intentata, non riesce o comunque non si perfeziona.

La giurisdizione tributaria è esercitata dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, che hanno recentemente soppiantato le Commissioni tributarie provinciali e regionali.

Si tratta di un giudice “speciale”.

Ossia un giudice che, in linea di principio, sarebbe estraneo all'ordinamento giuridico italiano.

Infatti, l'art. 102, Cost. prevede – al comma 1 – che “*la funzione giurisdizionale è esercitata da magistrati ordinari istituiti e regolati dalle norme sull'ordinamento giudiziario*” e – al comma 2 – aggiunge che “*non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura*”.

Tradizionalmente, si considera “speciale” il giudice che si pronuncia su temi particolari in ragione della sua formazione e preparazione specialistica. È un giudice che può anche non essere selezionato in base a un pubblico concorso, com'è richiesto, invece, dall'art. 106, comma 1, Cost. per i magistrati ordinari. E gli può essere pure concesso di affian-

care altre attività – essenzialmente, professionali in ambiti estranei a quello tributario e di insegnamento – all’esercizio della funzione giurisdizionale, diversamente dai magistrati ordinari.

La Costituzione – si vedano, in specie, gli artt. 104, 108 e 111 – stabilisce, comunque, che ogni giudice deve essere indipendente e imparziale.

Pertanto, il reale criterio di distinzione fra giudice ordinario e giudice “speciale” è dato solo dal fatto che il secondo non appartiene all’ordinamento giudiziario nell’assetto delineato dalla Costituzione e dalle altre leggi.

Nel nostro ordinamento, da tempo, vi sono anche giudici “speciali” nominati grazie a un concorso e che non possono svolgere altre incombenze diverse da quelle giurisdizionali, quali sono per esempio i giudici dei Tribunali amministrativi regionali. Essi si differenziano dai magistrati ordinari, oltre che per la diversità delle funzioni, per le distinte forme e modalità di assunzione – il concorso è sì pubblico, ma diverso da quello per i giudici ordinari – e per il regime cui risultano soggetti – per restare all’esempio fatto, le attribuzioni e le garanzie dei giudici amministrativi sono disciplinate da leggi speciali, diverse dalle norme sull’ordinamento giudiziario che si applicano ai magistrati ordinari –.

Invece, fino alla riforma introdotta dalla L. 31 agosto 2022, n. 130, il giudice tributario non approdava all’esercizio delle funzioni giurisdizionali dopo aver superato un concorso. E non era, come si usa dire, un “*giudice togato*”, in quanto poteva dedicarsi ad alcune attività diverse da quella dell’amministrare la giustizia tributaria.

Ne doveva, tuttavia, essere assicurata l’indipendenza e l’imparzialità, pena altrimenti l’illegittimità costituzionale delle norme che ne disciplinavano l’istituzione e il funzionamento.

Per rendersi conto di come un giudice “speciale”, qual era quello tributario fino alla L. n. 130/2022, potesse conciliarsi con l’art. 102 Cost., bisogna tener presente che le Commissioni tributarie esistevano prima dell’entrata in vigore della Costituzione, la quale vieta soltanto la “*istituzione*” di “*nuovi*” giudici “speciali”. Per quelli esistenti all’epoca di adozione della Costituzione, la VI disposizione transitoria e finale della Carta costituzionale ne permetteva la conservazione purché, entro cinque anni, ne venisse effettuata la “*revisione*”.

1.2. La nascita del giudice e del processo tributario

Le Commissioni tributarie sono nate poco dopo l’unità d’Italia.

Nella L. n. 1830 del 14 luglio 1864, veniva previsto un duplice ordine di Commissioni.

L’uno – trattavasi delle Commissioni comunali o consorziali – cui

erano attribuiti compiti amministrativi, in specie, di determinazione delle basi imponibili e l'altro – erano le Commissioni provinciali – chiamato a pronunciarsi sugli “*appelli*” che potevano proporsi avverso le statuizioni delle prime Commissioni.

Successivamente, con la L. 30 marzo 1865, n. 2248, allegato E, con cui erano abrogati i Tribunali del cosiddetto “*contenzioso amministrativo*” e la tutela dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione era affidata al giudice ordinario, venivano rimesse a quest'ultimo anche le liti riguardanti le imposte dirette, mentre le cause per i tributi indiretti già rientravano nella sfera di cognizione della magistratura ordinaria.

Erano però conservate le “*attribuzioni contenziose*” delle Commissioni contemplate dalla L. n. 1830/1864.

A distanza di breve tempo, con la L. 28 giugno 1866, n. 3023, veniva introdotta un'ulteriore impugnazione, oltre al ricordato appello alla Commissione provinciale, di fronte alla Commissione centrale, da esperirsi contro le decisioni della Commissione provinciale.

Per passare subito dopo, con la L. 28 maggio 1867, n. 3719, a prevedere un ricorso contro le pronunce della Commissione centrale davanti al giudice ordinario.

Nasceva così un giudizio fondato su una doppia forma di tutela, al cospetto delle Commissioni e del giudice ordinario, che sarà poi generalizzato a tutte le imposte dirette e ai principali tributi indiretti e rimarrà in vita per oltre un secolo, fino alla riforma del sistema tributario operata con la L. 9 ottobre 1971, n. 825.

Il regime soppiantato nel 1973 – quando si sono insediate le Commissioni tributarie disciplinate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, adottato grazie alla delega contenuta nella L. n. 825/1971 – si fondava sulla L. n. 1016 del 7 giugno 1937, succedutasi alle altre poc'anzi ricordate, ed era articolato in ben sei potenziali gradi di giudizio: tre dinanzi alle Commissioni e tre di fronte al giudice ordinario.

Questo era l'assetto al momento dell'approvazione della Costituzione. Le Commissioni, quali giudici “*speciali*” ad essa preesistenti, restavano in funzione perché destinate ad essere “*revisionate*” entro cinque anni.

Tale termine passò invano, ma si affermò il convincimento che esso non fosse perentorio e ciò consentì la sopravvivenza di questi organi.

In tale contesto, ormai anacronistico – la doppia tutela presso le Commissioni e il giudice ordinario, frutto della soppressione del contenzioso amministrativo avvenuta nel 1865, procrastinava in termini inaccettabili la definizione delle cause tributarie –, interveniva la prima concreta revisione dell'ordinamento giurisdizionale tributario dopo l'entrata in vigore della Costituzione.

Con il D.P.R. n. 636/1972 era riformato il duplice ordine di tutela dinanzi agli organi del contenzioso tributario e al giudice ordinario.

A quest'ultimo – in particolare, alla Corte di Appello – ci si poteva rivolgere solo in via alternativa e sussidiaria rispetto all'impugnazione, proponibile dopo la pronuncia di secondo grado, alla Commissione centrale.

Il sistema delle impugnazioni si semplificava, ma restava la peculiarità dei quattro gradi del processo tributario – due dinanzi alle Commissioni, uno alla Commissione centrale o alla Corte di Appello e l'ultimo alla Corte di Cassazione – rispetto ai tre previsti nel giudizio civile e penale.

Colpiva, poi, la forza di resistenza della tradizione che aveva indotto il legislatore a non espungere del tutto il ruolo del giudice ordinario, impedendo al tempo stesso l'introduzione di una disciplina del processo tributario che offrisse garanzie analoghe a quelle del giudizio civile.

In sintesi, la riforma del 1972 non aveva avuto il coraggio di rompere con il passato e aveva sposato una discutibile tendenza compromissoria.

Il giudice ordinario, considerato tradizionale garante della tutela dei diritti coinvolti nelle liti tributarie, restava, ma in posizione defilata.

Il processo di fronte alle Commissioni, cui essenzialmente spettava di assicurare tale tutela, pur evolvendosi rimaneva caratterizzato da limiti e lacune che ne facevano, se si può dire, un "*fratello minore*" rispetto al giudizio civile, che, nel nostro e in numerosi altri ordinamenti, rappresenta il parametro di riferimento di ogni sistema processuale.

Basta dire che non era prevista la tutela cautelare – ossia la possibilità per il giudice di adottare una pronuncia provvisoria in grado di evitare che la durata del giudizio rechi danno alla parte che presumibilmente ha ragione –, faceva difetto la condanna del soccombente al pagamento delle spese processuali – di modo che, per la parte vittoriosa, il processo, anche se risoltosi positivamente, si traduceva sempre in un pregiudizio, rappresentato dal sostenimento di dette spese –, non era fatto obbligo di munirsi di un difensore e i criteri di selezione dei componenti delle Commissioni non ne garantivano l'adeguata preparazione e l'imparzialità.

1.3. *L'attuale assetto del giudice e del processo tributario*

Erano maturi i tempi per rimettere mano alla disciplina di questo processo quando, in un testo normativo che è ricordato più per l'introduzione di un esteso cosiddetto "*condono*" fiscale che per l'azione di riforma dell'ordinamento tributario, l'art. 30 della L. 30 dicembre 1991,

n. 413 conferiva al Governo la delega per realizzare tale revisione.

La legge di delega non costituiva il frutto di un confronto fra le forze parlamentari, nella pubblica opinione e fra gli operatori e gli esperti del giudizio tributario.

Sicché non è azzardato affermare che questa riforma sia più un riflesso dell'adozione del "condono" che l'espressione di un sincero spirito innovatore.

Il nuovo processo rappresentava il "tributo" offerto per giustificare e rendere accettabile al Paese l'ennesimo strumento di definizione agevolata delle pendenze fiscali, necessario per rimpinguare le esangui casse erariali.

In mancanza di una seria discussione e di una reale spinta ideale per giungere a una riforma che ponesse rimedio alle carenze della tutela giurisdizionale in materia tributaria e sotto la pressante esigenza di "legittimare" il "condono", non c'era da aspettarsi che il legislatore delegante potesse dettare principi compiuti e originali.

Veniva seguita la via apparentemente più semplice, sancendo che il riformato processo tributario si conformasse a quello civile.

Ne è palese testimonianza l'art. 1, comma 2, del D.L.vo 31 dicembre 1992, n. 546 – adottato in esito alla legge di delega – secondo cui "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile".

Scelta, questa, che, pur rappresentando il risultato delle illustrate contingenti evenienze, riveste un significato importante.

Adeguare il giudizio tributario a quello civile equivale a imporre il passaggio da un regime privo di alcune delle garanzie essenziali della funzione giurisdizionale, qual era quello emergente dal D.P.R. n. 636/1972, a uno nuovo che possa assicurare il rispetto dei principi basilari del diritto processuale generale, che si trovano recepiti nel codice di procedura civile (d'ora in poi, cod. proc. civ.).

In breve, quella direttiva sottende la volontà di compiere un passo deciso affinché il giudizio tributario divenga sempre più, nel senso pieno e corretto del termine, un "processo".

Quindi, il legislatore delegato – la cui opera è trasfusa nel D.L.vo n. 545 del 31 dicembre 1992, sul reclutamento dei giudici tributari, sull'organizzazione delle Commissioni tributarie e sull'organo di autogoverno di detti giudici, ossia il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria¹, e n. 546 in pari data e già rammentato, contenente le norme

¹ Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria – organo, appunto, eletto dai giudici tributari – delibera sulle relative nomine, vigila sul funzionamento degli organi di giustizia tributaria, determina le sanzioni disciplinari applicabili ai relativi componenti,

processuali tributarie vere e proprie – doveva apprezzare il processo civile come un esempio di giudizio compiutamente disciplinato piuttosto che come un modello da replicare in modo acritico.

Questo non sempre è accaduto.

Talora, più che un “*adeguamento*” si è realizzato un semplice “*recepimento*” delle regole del processo civile, senza valutarne l’impatto con le peculiarità delle controversie fiscali.

Ciò non toglie che il vigente processo tributario – che è entrato in funzione solo il 1° aprile 1996, per la mancanza della volontà politica di dargli avvio antecedentemente – segna un apprezzabile progresso rispetto all’impianto preesistente.

È sufficiente pensare all’eliminazione del terzo grado del giudizio presso la Commissione tributaria centrale o la Corte di Appello, all’introduzione della tutela cautelare, all’obbligatorietà dell’assistenza di un difensore per il contribuente (con l’eccezione delle cause di modesto valore), alla previsione della condanna al pagamento delle spese di lite, alla soppressione delle lacune esistenti nella disciplina della sospensione, dell’interruzione e dell’estinzione del processo, alla possibilità di conciliare la lite, all’adozione del giudizio di ottemperanza per costringere la parte pubblica ad adempiere a quanto stabilito dal giudice, per ricordare solo i profili più rilevanti del nuovo assetto.

Parimenti positivo è il successivo tassello della riforma.

Con l’art. 13, comma 2, della L. 28 dicembre 2001, n. 448 e l’art. 3-*bis*, comma 1, del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito nella L. 2 dicembre 2005, n. 248, il giudice tributario conosce di “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*”.

In precedenza, il giudice ordinario risolveva le controversie sui tributi che non erano stati devoluti alle Commissioni, quali, per esempio, le imposte doganali, di fabbricazione e di consumo, di bollo e le tasse sulle concessioni governative.

Adesso, ogni volta che la causa riguardi una prestazione qualificabile come “*tributaria*” e veda contrapposti il contribuente e l’ente impositore e/o l’agente della riscossione, il giudice competente è – di regola – quello tributario.

Semplificazione quanto mai apprezzabile e segno tangibile che il processo tributario è diventato “*adulto*”.

Si è affrancato, cioè, dal tradizionale affiancamento con quello civile, tanto all’interno della sua struttura, con l’eliminazione dell’impugnazione alla Corte di Appello, quanto all’esterno, con la riconduzione nel suo seno delle liti, analoghe a quelle da sempre di propria pertinenza,

stabilisce i criteri di massima per formare le sezioni e i collegi giudicanti e assicura l’aggiornamento professionale dei giudici.

che erano rimaste assegnate al magistrato ordinario in ragione dell'infondato convincimento che lo imponesse l'art. 102, comma 2, Cost. e il divieto da esso desunto di incrementare le attribuzioni dei giudici "speciali".

Difatti, come la Corte Costituzionale ha più volte evidenziato², l'ampliamento dei compiti del giudice speciale tributario non contraddice l'art. 102, comma 2, purché non si ecceda il limite della materia tributaria.

Nel 2012 ha iniziato, poi, a operare l'istituto del reclamo e della mediazione, introdotto dall'art. 39 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 convertito nella L. 15 luglio 2011, n. 111, che ha determinato un cospicuo abbattimento delle controversie di minor rilievo economico e ha dato impulso all'esercizio dell'autotutela da parte degli enti impositori.

Ancora, la L. 11 marzo 2014, n. 23 ha delegato il Governo a rivedere la disciplina del processo tributario con il duplice fine di rafforzare la tutela giurisdizionale del privato e di assicurare la terzietà dell'organo giudicante.

In esito alla delega è stato adottato il D.L.vo 24 settembre 2015, n. 156, le cui più significative innovazioni sono costituite dall'estensione della sfera di operatività degli strumenti deflativi del contenzioso rappresentati dal reclamo e dalla mediazione e dalla conciliazione; dalla possibilità di ricorrere alla tutela cautelare nelle fasi di impugnazione delle sentenze tributarie; dalla previsione dell'immediata efficacia esecutiva, seppur con le limitazioni di cui daremo conto *infra* al paragrafo 3.1, anche delle pronunce rese in favore del contribuente.

Innovazioni apprezzabili poiché eliminano o, quanto meno, riducono talune incongrue disparità di trattamento fra il contribuente e l'ente impositore e l'agente della riscossione e ampliano opportunamente le occasioni di evitare l'avvio delle liti e di comporre stragiudizialmente.

Meritano di essere condivise pure le disposizioni del D.L.vo n. 156/2015 che, riformando il D.L.vo n. 545/1992, hanno inteso rafforzare la qualificazione professionale dei magistrati tributari, nonché la relativa terzietà, rendendo più stringenti le previsioni sull'incompatibilità con l'esercizio di attività di consulenza tributaria.

Ha trovato, invece, conferma la dipendenza, dal punto di vista organizzativo, delle Commissioni dal Ministero dell'Economia e delle Fi-

²Cfr., ad esempio, Corte Cost. 24 luglio 2009, n. 238, che ha dichiarato legittima l'attribuzione al giudice tributario delle liti in tema di tariffa di igiene ambientale poiché trattasi di prestazione tributaria, nonché Corte Cost. 11 febbraio 2010, n. 39, che ha invece ritenuto illegittima l'assegnazione alle Commissioni tributarie delle cause sul canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue in quanto non avente natura di prelievo tributario.

nanze, cui compete anche la retribuzione dei magistrati tributari. E questo non ha concorso a corroborarne la terzietà, in considerazione del fatto che a detto Ministero è demandato il controllo e l'indirizzo dell'attività delle Agenzie fiscali che, come vedremo *infra* al paragrafo 2.7, sono parti del nostro giudizio.

Infine, con un procedimento avviato dall'art. 39, comma 8, del D.L. n. 98/2011, si è intrapresa, con risultati brillanti, l'informatizzazione del processo tributario e, a far data dal 1° luglio 2019, le modalità telematiche di introduzione dei giudizi di primo e secondo grado sono divenute obbligatorie.

Anche in questo caso la novità è da salutare con favore poiché tale informatizzazione rende di gran lunga meno onerose e di più semplice e veloce esecuzione le incombenze processuali.

Da ultimo, è intervenuta la ricordata L. n. 130/2022.

La riforma della giustizia tributaria rappresentava uno degli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (noto con l'acronimo P.N.R.R.), adottato dal nostro Paese a seguito della pandemia causata dal virus Covid-19 e nel contesto dei cospicui investimenti avviati dall'Unione Europea per far fronte ai danni economici e sociali causati dall'emergenza sanitaria.

In sostanza, l'attribuzione all'Italia dei fondi europei necessari per realizzare ambiziosi progetti, nei campi della transizione ecologica, della digitalizzazione, del rafforzamento e rinnovamento delle infrastrutture, dell'istruzione e via dicendo, presupponeva anche la revisione del contenzioso tributario che migliorasse la qualità delle sentenze e riducesse i tempi di definizione delle controversie, con particolare riguardo a quelle rimesse all'esame della Corte di Cassazione.

La L. n. 130, che è frutto di un disegno di legge governativo cui il Parlamento ha apportato significative modifiche, ha realizzato l'innovazione di cui si sentiva più bisogno, ossia la creazione di un corpo di magistrati tributari professionali. Cioè di giudici selezionati in base a un pubblico concorso e dediti esclusivamente alle funzioni giurisdizionali.

È ragionevole attendersi che i nuovi giudici "*togati*" – che si affiancheranno a quelli che hanno finora amministrato la giustizia tributaria e che sono depositari di una preziosa esperienza, meritevole di essere preservata – possano adeguatamente garantire la preparazione, l'indipendenza e l'imparzialità degli organi giurisdizionali tributari.

Se si riflette sull'importanza delle controversie fiscali, dove vengono in giuoco e si confrontano il dovere dell'ente impositore e dell'agente della riscossione di pretendere e ottenere il corretto adempimento degli obblighi tributari e il diritto del contribuente di non subire un indebito prelievo impositivo, si capisce che è irrinunciabile fare affidamento su giudici dotati dei requisiti indicati.

Non solo, oggi, gli strumenti deflativi del contenzioso tributario, sui quali ci soffermeremo³, consentono spesso di risolvere le più semplici fra le liti potenziali o già avviate.

Cosicché sono rimesse alla decisione delle Corti di giustizia tributaria – questa è la nuova denominazione che la L. n. 130 ha assegnato agli organi di giustizia tributaria – prevalentemente cause complesse, sia dal punto di vista giuridico che della ricostruzione dei fatti controversi.

Ciò presuppone che i giudici chiamati a risolverle possiedano i menzionati profili di preparazione, indipendenza e terzietà, che la selezione tramite un pubblico concorso e lo svolgimento esclusivo delle funzioni giurisdizionali in materia tributaria sono auspicabilmente in grado di assicurare.

Insomma, solo per questa ragione la riforma del 2022 andrebbe apprezzata.

Tuttavia, meritano di essere condivisi anche gli interventi sulla disciplina del processo tributario, fra i quali si segnalano l'introduzione del giudice monocratico, l'eliminazione del divieto della prova testimoniale, la precisazione sul riparto degli oneri probatori fra le parti in causa e l'accelerazione impressa al procedimento volto all'adozione di misure cautelari in favore dei contribuenti.

Da ultimo, riveste un rilievo significativo pure la consacrazione normativa dell'istituzione, presso la Corte di Cassazione, della sezione tributaria, che è *“incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria”*, come prevede l'art. 3, comma 1, della L. n. 130/2022⁴.

1.4. *Aspettative future*

È innegabile il percorso compiuto negli ultimi anni per offrire una tutela più completa, semplice ed efficace a quanti si rivolgono al giudice tributario.

Resta, però, ancora un tratto di strada da fare.

Per quanto attiene al nuovo corpo dei giudici speciali tributari, emergono almeno tre aspetti che meriterebbero un nuovo intervento del legislatore.

³ Cfr., in particolare, *infra* i paragrafi 2.10 e 2.20, concernenti rispettivamente il procedimento di reclamo e mediazione e la conciliazione.

⁴ Il comma 2 dell'art. 3 della L. n. 130/2022 stabilisce che il primo presidente della Suprema Corte adotta *“provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati”* alla sezione tributaria.

Anzitutto, perdura l'incondivisibile dipendenza, sotto il profilo organizzativo e della remunerazione, di detti giudici dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. Si è persa l'occasione per sostituire al Ministero da ultimo indicato la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia.

Poi, vi è il concreto rischio che le Corti presto incontrino difficoltà nell'assicurare tempestivamente ed efficacemente la tutela giurisdizionale ad esse richiesta. Ciò a causa (a) dei tempi sicuramente lunghi di svolgimento del concorso per la nomina dei nuovi magistrati tributari, (b) della riduzione del limite di età previsto per la cessazione dal servizio degli attuali giudici e (c) della difficoltà di favorire il passaggio nella nuova magistratura dei giudici ordinari o speciali "togati" già membri delle Commissioni tributarie.

Infine, i magistrati professionali tributari non possono accedere alla sezione tributaria della Corte di Cassazione. Aspetto, questo, che ne limita ingiustamente le legittime aspettative di progressione e soddisfazione professionale e, soprattutto, priva la menzionata sezione della Suprema Corte dell'esperienza e della sensibilità dei magistrati formati nel processo di merito tributario.

Anche il regime processuale postula tuttora alcune innovazioni – fra le quali spiccano quelle concernenti l'ampliamento della gamma delle misure cautelari adottabili in favore del contribuente, il regime della costituzione in giudizio della parte resistente, la qualificazione professionale dei difensori del privato e l'attribuzione al giudice tributario della decisione sul risarcimento dei danni cagionati dall'ente impositore e/o dall'agente della riscossione –, ma è opportuno rimandarne l'esame allorché affronteremo puntualmente i vari argomenti appena indicati.

Nota bibliografica

Sulle origini e sull'evoluzione del giudizio tributario, v. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969; P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974; C. Glendi, *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma, 1978; F. Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980; P. Russo, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987; C. Magnani, *Commissioni tributarie*, in *Enc. giur. Treccani*, VII, Roma, 1988; P. Russo, *Contenzioso tributario*, in *Digesto*, IV ed., sez. comm., IV, Torino, 1989; C. Glendi, *Processo tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIV, Roma, 2004; F.G. Scoca, *Brevi considerazioni sul modello del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, I, 728 ss.

Sulla riforma del processo tributario introdotta dal D.L.vo n. 546/1992, v.

F. Tesauro, *Osservazioni sulla delega per la riforma del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1992, 1479 ss.; P. Russo, *Profili di legittimità costituzionale dei decreti delegati di riforma del contenzioso*, in *Il fisco*, 1993, 8761 ss.; F. Moschetti, *Profili costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, 837 ss.; F. Batistoni Ferrara, *Appunti sul processo tributario*, Padova, 1995; G. Tabet, *Luci ed ombre del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 619 ss.; F. Moschetti, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in AA.VV., *Il nuovo processo tributario*, a cura di L. Tosi e A. Viotto, Padova, 1999, 3 ss.

In generale, sulle ultime innovazioni alla disciplina del processo tributario, v. AA.VV., *Abuso del diritto e novità sul processo tributario. Commento al D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 e al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156*, a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino, Milano, 2016.

Sulle prospettive del giudizio tributario prima della L. n. 130/2022, v. A. Giovannini, *Giurisdizione ordinaria o mantenimento della giurisdizione tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1903 ss.; M. Basilavecchia, *De jure condendo: rapporti tra filtro amministrativo e processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, 19 ss.; A. Marcheselli, *Giustizia tributaria e la sfida della tutela dei diritti fondamentali: la "road map" di un possibile intervento riformatore*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, 277 ss.; M. Basilavecchia, *La riforma del giudice e del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2020, 55 ss.; M. Basilavecchia, *Verso un giudice tributario, essenziale, efficiente, equidistante*, in AA.VV., *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2020, 13 ss.; F. Gallo, *La "Sezione tributaria" della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2020, 9 ss.; C. Sacchetto, *Processo tributario telematico e giustizia predittiva in ambito fiscale*, in *Rass. trib.*, 2020, 41 ss.; P. Selicato, *L'attuazione dei principi di autonomia e imparzialità del giudice tributario nei recenti progetti di riforma dell'ordinamento della giustizia tributaria*, in AA.VV., *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2020, 277 ss.; G. Tinelli, *Spunti per una riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 399 ss.

Sulla riforma introdotta dalla L. n. 130/2022, con particolare riferimento alla nuova magistratura tributaria, v. F. Gallo, *Prime osservazioni sul nuovo giudice speciale tributario*, in *Rass. trib.*, 2022; G. Scarselli, *La nuova magistratura tributaria*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2022, 1 ss.; A. Marcheselli, *Autonomia del giudice e ruolo del MEF*, *ibidem*, 37 ss.; G. Melis, *La legge 130 del 2022: profili generali*, in *Giust. insieme*, 2022; C. Consolo, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, in AA.VV., *Il giudizio tributario*, a cura di C. Consolo, G. Melis, A.-M. Perrino, Milano, 2022, 1 ss.

Con riguardo ai profili sui quali la L. n. 130/2022 non è intervenuta, cfr. A. Carinci, *Le occasioni perse dalla riforma del processo tributario*, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario. Commento alla legge 31 agosto 2022, n. 130*, a cura di A. Carinci e F. Pistolesi, Milano, 2022, 183 ss.

Infine, fra gli studi e i commenti dedicati in generale al processo tributario (che non verranno richiamati nelle successive note bibliografiche, fatta eccezione

per taluni contribuiti degli Autori delle opere collettanee), v. P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984; C. Consolo, *Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi*, Milano, 1992; AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da F. Tesauero, Torino, 1998; AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. Baglione, S. Menchini, M. Miccinesi, Milano, 2004; F. Pistolesi, *La giustizia tributaria*, Bologna, 2006; AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di E. Della Valle, V. Ficari, G. Marini, Padova, 2008; M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2013; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013; AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauero, Milano, 2016; AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Milano, 2017; AA.VV., *Contenzioso tributario*, a cura di A. Marcheselli, Milano, 2020; AA.VV., *Diritto processuale tributario. Aspetti innovativi e criticità del contenzioso*, a cura di F. Amatucci, Torino, 2020; AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di M. Basilavecchia e A. Comelli, Milano, 2020; F. Batistoni Ferrara, B. Bellè, *Diritto tributario processuale*, Milano, 2020; F. Tesauero, *Manuale del processo tributario*, aggiornato a cura di A. Turchi, Torino, 2020; AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di A. Carinci e C. Rasia, Milano, 2020; AA.VV., *Il giudizio tributario*, a cura di C. Consolo, G. Melis, A.-M. Perrino, Milano, 2022.

CAPITOLO 2

IL PROCESSO TRIBUTARIO DI PRIMO GRADO

SOMMARIO: 2.1. Come nasce il processo. – 2.2. La competenza delle Corti di giustizia tributaria. – 2.3. La giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria. – 2.4. L'interesse ad agire della parte ricorrente. – 2.5. Gli atti impugnabili "necessariamente". – 2.6. Le azioni esperibili e l'oggetto del processo tributario. – 2.7. Le parti. – 2.8. L'assistenza tecnica. – 2.9. Il processo con pluralità di parti. – 2.10. Il reclamo e la mediazione. – 2.11. Il ricorso e la costituzione in giudizio del ricorrente. – 2.12. La costituzione in giudizio del resistente e l'esame preliminare del ricorso. – 2.13. Le misure cautelari in favore del ricorrente. – 2.14. Le misure cautelari in favore dell'ente impositore. – 2.15. Gli atti del giudice, le comunicazioni e le notificazioni, gli ausiliari del giudice, il fascicolo processuale e la digitalizzazione del processo tributario. – 2.16. L'onere e l'oggetto della prova e i poteri istruttori del giudice tributario. – 2.17. Le prove ammesse e il principio di non contestazione. – 2.18. La sospensione, l'interruzione e l'estinzione del processo. – 2.19. Le invalidità degli atti processuali, le sanatorie e la rimessione in termini. – 2.20. La conciliazione. – 2.21. La trattazione e la decisione. – *Nota bibliografica.*

2.1. Come nasce il processo

Il processo tributario prende sempre avvio su iniziativa del contribuente o privato, che dir si voglia, con tale espressione intendendosi oltre al vero e proprio soggetto passivo del tributo anche colui – condebitore in solido, trasgressore responsabile della sanzione, ecc. – che sia destinatario di una pretesa impositiva e/o sanzionatoria o risulti legittimato alla richiesta di restituzione dell'indebito versamento del tributo.

L'ente impositore non ha bisogno del giudice per affermare e far valere le proprie ragioni.

La legge gli mette a disposizione idonei strumenti, coattivi ed esecutivi, per avanzare le pretese tributarie e/o sanzionatorie discendenti dallo svolgimento della funzione di controllo degli adempimenti dei contribuenti. Strumenti che, unitamente ai penetranti poteri istruttori che l'ordinamento attribuisce all'ente impositore, ne integrano la cosiddetta "*potestà impositiva*".

Da intendersi, tale potestà, non come potere incidente sulla genesi e disciplina dell'obbligazione d'imposta, totalmente ed esclusivamente rimessa alla legge, ma come attitudine degli atti dell'ente impositore ad assicurare effettiva e definitiva attuazione alle previsioni di legge che regolano l'imposizione, siccome esecutivi e inoppugnabili dopo il decorso del termine per adire il giudice tributario.

In sostanza, la "*potestà impositiva*" consente all'ente suddetto di assicurare, fruendo dei mezzi coattivi ed esecutivi messi a disposizione dall'ordinamento, l'attuazione e il rispetto delle norme tributarie, in conformità ai principi di legalità e capacità contributivi sanciti, segnatamente, dagli artt. 23 e 53 Cost.

A fronte dell'esercizio di tale "*potestà*", se il contribuente non reagisce, le pretese che ne rappresentano espressione – di regola, salvo il caso degli atti impugnabili in via "*facoltativa*"¹ – si consolidano, divengono cioè irrettrabili, e l'ente impositore può realizzarle coattivamente, avvalendosi dell'agente della riscossione, anch'egli dotato dei poteri occorrenti per ottenere il soddisfacimento dei crediti fiscali e partecipe quindi della medesima "*potestà*".

Eguale compete al contribuente, cui viene negato il rimborso dei tributi o che non riceve risposta sulla relativa domanda indirizzata all'ente impositore, rivolgersi al giudice per conseguire la restituzione di quanto versato in eccesso.

Vi è una sola eccezione e riguarda l'applicazione delle misure cautelari richieste dall'ente impositore a tutela del proprio credito: in questa circostanza, è tale ente che promuove il giudizio tributario².

In tutti gli altri casi, è il contribuente che invoca la tutela del giudice tributario, per non soggiacere al non condiviso esercizio della "*potestà impositiva*" o per recuperare i tributi corrisposti indebitamente e non spontaneamente restituitigli dall'ente impositore.

2.2. La competenza delle Corti di giustizia tributaria

Nelle pagine che precedono si è detto dell'evoluzione di questo giudice.

Ora, va precisato che esso si articola in Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado.

Le prime hanno sede nei capoluoghi di Provincia e le seconde nel capoluogo di ciascuna Regione.

¹ Cfr. *infra* il paragrafo 2.4.

² V. *infra* il paragrafo 2.14.

Nelle Province di Trento e Bolzano operano Corti di primo e secondo grado, con competenza ciascuna per il territorio della Provincia corrispondente, in primo grado, e per decidere delle impugnazioni delle sentenze rese dalla Corte avente sede nella stessa città, per il grado successivo.

Viene in rilievo solo la competenza territoriale e non quella per valore o materia.

Conseguentemente, in base all'art. 4, comma 1, del D.L.vo n. 546/1992, la Corte di primo grado conosce delle azioni promosse contro:

Competenza della Corte di primo grado

- a) gli enti impositori (l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, le Regioni, i Comuni, i Consorzi di Bonifica, ecc.),
- b) gli agenti della riscossione e
- c) i soggetti privati, iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.L.vo n. 446 del 15 dicembre 1997 e delegati da detti enti impositori (in specie, dai Comuni) alle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi,

che hanno la propria sede all'interno della relativa sfera di attribuzione territoriale, che corrisponde a quella assegnata alla Provincia.

Dunque, rileva la Provincia ove si trova la sede del soggetto contro cui agisce il privato.

Se la controversia è proposta contro un'articolazione dell'Agenzia delle Entrate competente su tutto o parte del territorio nazionale, come accade ad esempio per il Centro operativo con sede a Pescara, è chiamata a decidere la Corte di primo grado nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio della stessa Agenzia cui spettano le attribuzioni sul rapporto controverso. Così, per restare all'esempio fatto, se il Centro operativo adotta un atto di accertamento nei confronti di una persona fisica residente nella Provincia di Firenze, la Corte di primo grado competente è quella di Firenze poiché le attribuzioni sul rapporto sostanziale spettano alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate di Firenze, stante la residenza anagrafica del contribuente.

Alcune precisazioni occorrono per gli agenti della riscossione.

Anzitutto, per i tributi statali, detto agente è un ente pubblico economico strumentale rispetto all'Agenzia delle Entrate, denominato Agenzia delle Entrate-Riscossione e istituito dall'art. 1 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 convertito nella L. 1° dicembre 2016, n. 225, cui anche gli altri enti impositori possono affidare il recupero delle proprie entrate tributarie.

Cause in primo grado contro gli agenti della riscossione

Gli enti da ultimo indicati, tuttavia, possono provvedere direttamente alla riscossione – come, in particolare, fanno molti Comuni – oppure attribuire la relativa incombenza a un soggetto terzo, come può essere una società di capitali partecipata da enti pubblici, iscritto al menzionato albo *ex art. 53 del D.L.vo n. 446/1997*.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 44 del 3 marzo 2016, ha dichiarato illegittimo l'art. 4 del D.L.vo n. 546 laddove prevede che la competenza del giudice tributario si radica con riferimento alla sede dell'agente della riscossione o del diverso soggetto sopra ricordato anziché con riguardo a quella dell'ente locale concedente.

Vuol dire, dunque, che è competente a decidere la lite contro detti agente o soggetto la Corte di primo grado della Provincia in cui ha sede l'ente impositore concedente.

Si evita così che il contribuente incontri ostacoli nell'esercizio del proprio diritto di difesa, dovendo rivolgersi al giudice competente in ragione della sede dell'agente della riscossione o del gestore dei tributi locali (posta, evidentemente, in Provincia diversa da quella in cui si trova l'ente locale impositore).

Quanto precede, tuttavia, non vale per le cause promosse contro l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, per le quali si applica la regola generale sancita dall'art. 4, comma 1.

Tant'è vero che, secondo la giurisprudenza³, nel caso in cui il contribuente, agendo in giudizio tanto contro l'agente della riscossione quanto contro l'ente impositore, impugni l'atto della riscossione insieme all'atto impositivo che avrebbe dovuto precederlo, come vedremo *infra* al paragrafo 2.5, è competente la Corte di primo grado nella cui circoscrizione è ubicata la sede dell'agente della riscossione, pur se non coincidente con quella dell'ente impositore che ha formato l'atto impositivo da cui ha tratto origine l'atto della riscossione.

Tale indirizzo interpretativo induce a ravvisare la competenza della Corte di primo grado in base alla sede dell'agente della riscossione anche nei casi nei quali il contribuente impugni contestualmente il solo atto della riscossione tanto nei confronti di detto agente quanto dell'ente impositore. Ossia quando il privato adduce contro il medesimo atto motivi afferenti sia la procedura di riscossione che il merito della pretesa tributaria.

Ciò, ripetesi, purché la riscossione non riguardi i tributi degli enti locali, dovendosi in tali circostanze fare riferimento alla ricordata sentenza n. 44 del 2016 della Corte Costituzionale e ravvisare la competenza territoriale della Corte di primo grado in base alla sede dell'ente impositore.

Peraltro, è opportuno precisare come si individua la Corte di primo grado competente per le liti promosse contro l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

³ Cfr. Cass., sez. V, 31 ottobre 2019, n. 28064.

Secondo il relativo regolamento di amministrazione⁴, l'articolazione organizzativa di detta Agenzia contempla strutture centrali e strutture regionali⁵. Queste ultime sono costituite da direzioni regionali, all'interno delle quali sono presenti aree territoriali, con competenza provinciale o anche sovra-provinciale, le quali svolgono le attività operative sul territorio di propria spettanza attraverso strutture organizzative denominate uffici e sportelli⁶.

In mancanza di diverse indicazioni normative, è ragionevole individuare la Corte di primo grado competente avendo riguardo alla sede di tali aree territoriali, che – in molti casi – hanno una giurisdizione coincidente con quella della Provincia.

Invece, ove esse abbiano una sfera di operatività sovra-provinciale (ad esempio, l'area territoriale Arezzo-Siena), è ipotizzabile che sia competente la Corte di primo grado nella cui giurisdizione ha sede l'ente impositore parimenti convenuto in giudizio o, nel caso in cui il ricorso venga proposto solo contro l'agente della riscossione, che sia competente la Corte nella cui giurisdizione si trova la sede o la residenza del contribuente.

Altrimenti, si dovrebbe affermare la competenza della Corte di primo grado di Roma, posto che – come preciseremo *infra* al paragrafo 2.7 – la capacità di essere parte del processo va riconosciuta all'Agenzia delle Entrate-Riscossione, avente appunto sede a Roma. Ma se così fosse, si pregiudicherebbe il diritto di difesa del contribuente, in contrasto con l'indirizzo espresso dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 44 del 2016.

Il tema meriterebbe di essere affrontato e risolto dal legislatore.

Più semplice è il discorso per il soggetto iscritto all'albo di cui all'art. 53 del D.L.vo n. 446/1997.

La Corte di primo grado competente è quella della Provincia in cui detto ente ha la propria sede.

Infine, quando è l'ente impositore o, come vedremo *infra* al paragrafo 2.14, la Guardia di Finanza a rivolgersi al giudice tributario per conseguire l'invocata misura cautelare, è sempre competente la Corte di primo grado nel cui ambito territoriale si trova la sede di tale ente o del Comando provinciale della Guardia di Finanza richiedente.

⁴ Deliberato dal Comitato di Gestione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione il 26 marzo 2018 e approvato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze il 19 maggio 2018.

⁵ V. l'art. 3 del regolamento di amministrazione.

⁶ Cfr. l'art. 6 del regolamento di amministrazione, nonché il relativo allegato recante l'elenco delle direzioni regionali e delle relative aree territoriali.

Il giudice
tributario
monocratico

Ancorché non incida sul regime di competenza della Corte di primo grado, mette conto riferire qui come la L. n. 130/2022 abbia previsto, in via del tutto innovativa, che a un giudice tributario monocratico spetti di decidere nel merito la causa.

Con l'inserimento nel D.L.vo n. 546 dell'art. 4-*bis* si è stabilito, al comma 1, che le Corti di primo grado “*decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a tremila euro*”, con esclusione di quelle di valore indeterminabile, quali sono per esempio le liti in materia catastale.

Il successivo comma 2 prescrive che il valore della lite corrisponde a quello determinato ai sensi dell'art. 12, di cui diremo *infra* al paragrafo 2.8, ossia considerando solo il tributo controverso, senza conteggiare gli interessi e le eventuali sanzioni. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito della rettifica di una perdita e, cioè, del tributo astrattamente dovuto in ragione dell'entità della perdita negata. Qualora la controversia riguardi solo le sanzioni, il relativo valore è ovviamente dato dal corrispondente importo.

Il comma 3 dell'art. 4-*bis*, poi, dispone che nel giudizio dinanzi al giudice tributario monocratico si osservano, in quanto applicabili e non derogate, le disposizioni del D.L.vo n. 546 relative ai processi rimessi alla cognizione del collegio.

Pertanto, quando nei paragrafi successivi ci riferiremo alla Corte di primo grado o al collegio, tutte le considerazioni che in proposito svolgeremo dovranno intendersi riferite anche all'organo monocratico, salve le precisazioni che all'occorrenza faremo.

Il giudice monocratico non è una novità assoluta nel nostro processo poiché, come vedremo *infra* al paragrafo 7.2, ne era già prevista l'operatività, in determinati casi, nei giudizi volti a ottenere l'ottemperanza delle pronunce tributarie.

Per la prima volta, però, al giudice monocratico è assegnata la decisione del merito della lite. E questa è senz'altro un'importante e apprezzabile novità.

L'organo monocratico non è un giudice onorario, estraneo alla magistratura tributaria riformata dalla L. n. 130. Viene individuato fra i membri delle Corti di primo grado.

È una scelta condivisibile, al pari di quella di configurare il giudizio davanti all'organo monocratico in termini corrispondenti a quello in sede collegiale. Non siamo in presenza di un rito secondo equità o semplificato. Il processo di fronte al giudice monocratico è identico a quello innanzi al collegio. L'unica differenza è che al posto di tre giudici ve n'è uno solo.

Parimenti apprezzabile è che non siano state poste limitazioni all'appellabilità della pronuncia resa dall'organo monocratico.

V'è da chiedersi quali conseguenze si verifichino in caso di assegnazione al collegio di una causa destinata al giudice monocratico e nell'ipotesi inversa.

Come anticipato, l'istituzione del giudice monocratico non incide sulla competenza delle Corti di primo grado, ancorché la rubrica dell'art. 4-bis ("*competenza del giudice monocratico*") potrebbe indurre a pensarlo.

Trattasi di una questione avente semplice rilievo organizzativo interno nell'ambito di ciascuna Corte di primo grado.

Lo dimostra il fatto che il regime della competenza è solo d'indole territoriale e non è stato modificato dalla L. n. 130. Ed elide ogni eventuale perplessità in proposito il comma 1-ter dell'art. 6 del D.L.vo n. 545/1992, inserito dalla L. n. 130, in base al quale, se il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rileva che la controversia assegnatagli avrebbe dovuto essere trattata dalla Corte di primo grado in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione medesima.

Dunque, l'erronea attribuzione del ricorso al collegio o all'organo monocratico non integra una questione di competenza ai sensi degli artt. 4 e 5 del D.L.vo n. 546: il giudice monocratico o il collegio non possono dichiararsi incompetenti, dovendo solo restituire la causa al presidente della sezione⁷.

In conclusione, può condividersi l'attribuzione del giudizio di merito al giudice monocratico poiché risponde a comprensibili esigenze di accelerazione dei tempi di definizione in primo grado delle liti tributarie, anche se il limite di valore di tremila euro è frutto forse di un'eccessiva prudenza. L'esperienza mostrerà se questa innovazione risponderà alle attese e, qualora le riforme in appello delle sentenze monocratiche non saranno sensibilmente superiori rispetto a quelle delle pronunce collegiali, potrà prospettarsi un intervento normativo volto a innalzare la menzionata vigente modesta soglia di valore.

La Corte di secondo grado, per parte sua, giudica – sempre in composizione collegiale – delle impugnazioni avanzate contro le sentenze delle Corti di primo grado con sede nella relativa Regione.

Ricorrendo determinate condizioni – legate alla distanza dal capoluogo di Regione (almeno cento chilometri) e alla popolazione del ca-

Competenza
della Corte di
secondo grado

⁷La circostanza che la rinnovazione dell'assegnazione spetta al presidente della sezione e non a quello della Corte, cui spetta attribuire il ricorso al giudice monocratico, si può spiegare considerando che il presidente della Corte individua non il singolo giudice monocratico ma la sezione cui è demandato l'esame, in via monocratica, della causa. Ed è poi il presidente della sezione che assegna il ricorso ad un proprio membro, quale giudice monocratico.

poluogo di Provincia (oltre centoventimila abitanti) oppure alla presenza di una sede di Corte di Appello o di una sezione staccata di Tribunale amministrativo regionale –, sezioni staccate della Corte di secondo grado sono istituite presso i capoluoghi di Provincia.

Dette sezioni staccate conoscono delle impugnazioni avverso le sentenze rese dalla Corte di primo grado avente sede nel medesimo capoluogo di Provincia.

L'istituzione delle sezioni staccate non incide sulla competenza, al pari di quanto avviene per l'assegnazione della causa in primo grado al giudice monocratico o al collegio. Trattasi di questione avente mera valenza organizzativa interna nell'ambito di ciascuna Corte di secondo grado, spettando alla relativa segreteria trasmettere d'ufficio l'atto di appello alla corretta sede principale o sezione staccata⁸.

Disciplina dell'incompetenza

Secondo l'art. 5 del D.L.vo n. 546/1992, la competenza territoriale delle Corti è inderogabile e il relativo vizio è rilevabile, anche d'ufficio dal giudice, ma nel solo grado cui il vizio medesimo si riferisce.

Quando l'azione viene proposta di fronte a un giudice tributario incompetente e quest'ultimo lo rilevi, la relativa sentenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della Corte ivi necessariamente indicata.

Ciò purché il processo venga riassunto, dinanzi alla Corte competente, per iniziativa di una delle parti nel termine fissato nella sentenza o, in mancanza, entro sei mesi dalla comunicazione, ad opera della segreteria della Corte, della sentenza stessa.

Ove questo accada, il processo continua davanti alla nuova Corte, la quale non può dichiararsi incompetente.

In mancanza di riassunzione, il processo si estingue e ne consegue la definitività dell'atto contestato dal contribuente, salvo che non ricorra l'ipotesi dell'impugnazione "*facoltativa*" che affronteremo al paragrafo 2.4.

Contro la sentenza dichiarativa dell'incompetenza della Corte adita, diversamente da quanto avviene nel processo civile, non può proporsi il regolamento di competenza, né a istanza di parte né d'ufficio, stante quanto disposto dall'art. 5, comma 4.

La sentenza può essere solo appellata.

Se l'appello viene accolto, la causa deve essere rimessa al giudice di primo grado.

Qualora la sentenza di appello non sia impugnata, il processo prosegue d'ufficio – dunque, senza necessità di riassunzione di una delle parti – al cospetto della Corte di primo grado dichiarata competente.

⁸In tal senso, v. Cass., sez. V, 30 dicembre 2020, n. 29886.

Per concludere, come si è detto, il regolamento di competenza non è proponibile avverso la sentenza che si pronuncia sulla competenza territoriale, ma la giurisprudenza⁹ lo ammette per contestare le ordinanze che il giudice adotta per disporre la sospensione del processo¹⁰.

Ciò ritenendo la preclusione al regolamento di competenza, sancita dall'art. 5, comma 4, limitata alla sentenza dichiarativa dell'incompetenza e al condivisibile fine di tutelare il diritto di difesa delle parti del giudizio tributario, garantito dall'art. 24 Cost.

2.3. La giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria

Richiede maggiore attenzione appurare la giurisdizione delle Corti di giustizia tributaria, ossia la delimitazione della sfera di cognizione del giudice tributario.

Altresì è essenziale capire in quali occasioni il contribuente può rivolgersi alle Corti. Cioè quando sussiste l'interesse ad agire dinanzi al giudice tributario.

Prima di affrontare tali aspetti, che si compenetrano fra loro e hanno un rilievo decisivo per comprendere come funziona questo processo, è opportuno premettere che nella materia tributaria non sono ammesse azioni di accertamento negativo preventivo¹¹.

Divieto delle azioni di accertamento negativo preventivo

Il privato non può chiedere al giudice che accerti la regolarità dei propri adempimenti prima che l'ente impositore abbia svolto la propria attività di controllo. Il contribuente non può dettare i tempi dell'azione di accertamento tributario. Deve attendere che essa si svolga, qualora ciò accada, e resistere poi agli eventuali addebiti che, in esito alla medesima, gli verranno eventualmente mossi.

Veniamo dunque alla giurisdizione delle Corti.

Come anticipato¹², in base all'art. 2, comma 1, del D.L.vo n. 546/1992, la delimitazione della giurisdizione tributaria si impenna sulla nozione di tributo: il giudice tributario conosce di *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”* e *“le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni, nonché gli interessi e ogni altro accessorio”*.

In mancanza di una definizione normativa di tributo, la giurisprudenza ritiene tale, indipendentemente dalla qualificazione attribuitagli

Nozione di tributo

⁹ Cfr. Cass., sez. V, 11 marzo 2016, n. 4790.

¹⁰ V. *infra* il paragrafo 2.18.

¹¹ In tal senso, cfr. Cass., sez. V, 6 giugno 2018, n. 14574.

¹² V. *supra* il paragrafo 1.3.

dal legislatore, ogni “prestazione patrimoniale imposta, realizzata attraverso un atto autoritativo di carattere ablatorio, destinata a sovvenire le pubbliche spese”¹³.

In virtù del successivo comma 2, appartengono alla giurisdizione tributaria pure le controversie promosse dal contribuente avverso gli atti individuali adottati dall’ente impositore in materia catastale, funzionali alla determinazione dei parametri presuntivi occorrenti per l’imposizione patrimoniale dei terreni e dei fabbricati, per la tassazione indiretta sul trasferimento di detti beni e per l’imposizione dei relativi redditi.

Secondo la giurisprudenza¹⁴, devono essere decise dal giudice tributario anche le liti introdotte avverso tali atti individuali catastali dagli enti locali, beneficiari dell’imposta patrimoniale sui beni immobili quantificata grazie ai parametri presuntivi determinati da tali provvedimenti.

Inoltre, in forza dell’art. 22 del D.L.vo 18 dicembre 1997, n. 472, si propongono alle Corti le azioni per applicare le misure cautelari del sequestro e dell’ipoteca immobiliare a garanzia del credito vantato nei riguardi del contribuente.

In passato, si riteneva che l’art. 2 non fosse in grado di definire da solo il perimetro della giurisdizione tributaria. Si era convinti che tale norma tracciasse solo i limiti cosiddetti “esterni” della giurisdizione delle Corti, individuando la materia su cui detti organi erano chiamati a pronunciarsi. Si doveva, poi, fare riferimento all’art. 19 del D.L.vo n. 546, esplicativo dei limiti cosiddetti “interni” della giurisdizione tributaria: si pensava cioè che, per ravvisare tale giurisdizione, dovessero applicarsi sia l’art. 2 che l’art. 19, occorrendo sì una causa riguardante un tributo o un suo accessorio, ma pure che essa nascesse dall’impugnazione di uno degli atti enunciati in via tassativa nell’art. 19¹⁵. E siccome questi atti erano idonei a comprimere la sfera patrimoniale del contribuente, si sosteneva che al giudice tributario spettasse decidere le liti nelle quali venivano in rilievo i diritti soggettivi suscettibili di essere pregiudicati da detti provvedimenti.

Tuttavia, da quando la giurisdizione tributaria abbraccia “tutte le controversie” relative a ogni tributo e in ragione anche della sempre maggiore varietà e complessità delle dinamiche attuative dei rapporti tributari, si è consolidato un orientamento della Corte di Cassazione¹⁶ che considera tale giurisdizione come esclusiva e attribuita in ragione

Giurisdizione
esclusiva del
giudice
tributario

¹³ V., in questi termini, Corte Cost. 11 ottobre 2012, n. 223.

¹⁴ V. Cass., sez. un., 21 luglio 2015, n. 15201.

¹⁵ V. *infra* il paragrafo 2.5.

¹⁶ Cfr. Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776; Cass., sez. un., 6 febbraio 2009, n. 2870; Cass., sez. un., 16 febbraio 2016, n. 2950.

della materia, senza che rilevino né le situazioni giuridiche soggettive per le quali viene chiesta tutela né il contenuto delle domande rivolte al giudice.

Secondo questa giurisprudenza, siccome il divieto di istituire nuovi giudici speciali, di cui all'art. 102 Cost., non impedisce l'ampliamento della giurisdizione delle Corti a condizione che sia rispettato il limite della materia tributaria¹⁷, quel che conta, nel porre il confine con la giurisdizione del giudice ordinario, è che alla controversia non sia estraneo l'esercizio della "potestà impositiva".

Lo si desume dalla complessiva disciplina del giudizio tributario e, in particolare, dall'art. 2, dal successivo art. 10, che individua le parti di questo processo, e dal ricordato art. 19 sugli atti impugnabili.

Sono perciò devolute al giudice ordinario le sole liti tra privati, seppur concernenti una prestazione tributaria, poiché difetta la presenza dell'ente dotato della "potestà impositiva".

La giurisdizione tributaria si è espansa anche a discapito di quella amministrativa, per cui la Costituzione non contempla alcuna riserva.

La giurisprudenza¹⁸ ha ritenuto che alle Corti compete la cognizione delle liti sugli atti individuali lesivi di interessi legittimi purché espressivi della ricordata "potestà impositiva", intesa tanto come potere dell'ente impositore di avanzare le censure conseguenti alla verifica della correttezza degli adempimenti dei contribuenti quanto come potere dell'agente della riscossione di realizzare, pure coattivamente, le pretese tributarie e sanzionatorie frutto di dette censure.

Si spiega così perché solo in rare ipotesi, come per la contestazione dei provvedimenti con i quali l'ente impositore nega al contribuente l'accesso agli atti del procedimento tributario, si ravvisi tuttora la giurisdizione amministrativa¹⁹. Si tratta di atti individuali assunti dall'ente impositore e concernenti la materia tributaria, ma non espressivi della "potestà impositiva" e per i quali non è prospettabile una tutela cosiddetta "differita" di fronte alle Corti, ossia esercitata in occasione della successiva impugnazione di atti che evidenziano l'esercizio di detta "potestà".

Nell'estendere la sfera giurisdizionale tributaria, la giurisprudenza non ha potuto fare a meno di cimentarsi con l'art. 19 e con la portata tradizionalmente assegnatagli nella definizione della giurisdizione delle Corti.

Atti
impugnabili e
giurisdizione

¹⁷ Cfr. *supra* il paragrafo 1.3.

¹⁸ V. Cass., sez. un., 16 marzo 2009, n. 6315.

¹⁹ V., ad esempio, Cons. Stato, sez. IV, 26 settembre 2013, n. 4821 e Cons. Stato, sez. IV, 13 novembre 2014, n. 5588, che danno per scontata la giurisdizione amministrativa.

Si è sostenuto, pertanto, che esso attenga alla sola “*proponibilità*” della domanda giudiziale, aspetto successivo e distinto rispetto all’identificazione della giurisdizione e che peraltro da sempre è stato disciplinato dall’art. 19.

In pratica, l’art. 2 riconosce alle Corti il potere di decidere nella materia tributaria allorché venga in rilievo l’esercizio della “*potestà impositiva*” e ad esse spetta stabilire quando, alla luce della corretta interpretazione dell’art. 19, possa conseguirsi la tutela invocata.

È stato quindi attribuito all’art. 19 un ruolo che già aveva, quello appunto di selezionare le occasioni di accesso alla tutela offerta dalle Corti, e se ne è disconosciuta la pregiudiziale funzione di demarcatore della giurisdizione tributaria, precedentemente riconosciutagli²⁰.

Poiché l’avvio del processo tributario presenta una “*struttura impugnatoria*”, in quanto è sempre innescato dall’opposizione del contribuente a un atto dell’ente impositore (o al silenzio di quest’ultimo, in caso di azione di rimborso) o dell’agente della riscossione, l’art. 19, sempre secondo la giurisprudenza²¹, reca il catalogo degli atti che determinano l’onere di dar corso all’azione e, al contempo, consentono di ottenere la richiesta tutela giurisdizionale. Cioè l’elenco degli atti che, esprimendo le definitive e autoritative determinazioni della parte pubblica, sono destinati a consolidarsi in difetto di contestazione.

Si è giunti, così, alla conclusione che l’art. 19 si limiti a enumerare gli atti che comportano la “*crystallizzazione*” delle pretese in essi contenute, se non impugnati.

Muovendo da questo convincimento, il carattere tassativo dell’elencazione non può riferirsi ai singoli atti indicati nell’art. 19, bensì alle “*categorie*” di provvedimenti che, in ragione degli effetti che ne discendono, si desumono da tale enumerazione. Di modo che, nel rispetto dei precetti costituzionali (artt. 24, 53 e 97) che assicurano il diritto di difesa del contribuente e l’effettività del prelievo impositivo e postulano che l’azione amministrativa sia corretta e imparziale, va consentita l’interpretazione estensiva di questa norma, al fine di poter ricondurre alle “*categorie*” ivi contemplate gli atti diversi da quelli menzionati ma espressivi della medesima funzione e destinati a produrre gli stessi effetti.

Questa interpretazione dell’art. 19 si rivela coerente con la ricostruzione dei confini della giurisdizione tributaria. Ogni volta che un atto esprima, in via ultimativa e imperativa, l’esercizio della “*potestà impositiva*”, non può negarsi la facoltà di rivolgersi al giudice tributario perché tale norma non lo annovera fra quelli impugnabili.

²⁰ Cfr. Cass., sez. un., 16 gennaio 2015, n. 640.

²¹ V., ancora, Cass., sez. un., n. 640/2015.

Diversamente, si verificherebbe una lacuna di tutela giurisdizionale. Ciò accadrebbe qualora il giudice ordinario o quello amministrativo declinassero la propria giurisdizione in favore di quello tributario, perché la lite attiene a un tributo, e questi negasse la proponibilità dell'azione in quanto l'atto opposto non è menzionato nell'art. 19.

L'interpretazione estensiva dell'art. 19 persegue, quindi, lo scopo di cogliere le ulteriori fattispecie che necessitano del ricorso alla giurisdizione tributaria, stante l'esistenza di atti aventi funzione ed effetti analoghi a quelli dei provvedimenti considerati da tale norma.

Possiamo allora concludere che v'è la giurisdizione del giudice tributario quando la causa riguarda un tributo e un atto individuale che, in ordine ad esso, esprima la definitiva e autoritativa determinazione dell'ente impositore o dell'agente della riscossione, indipendentemente da quale sia la situazione giuridica soggettiva per cui è invocata la tutela giurisdizionale²².

È tramite la giurisdizione tributaria, dunque, che si verifica la corretta attuazione delle norme fiscali, controllando gli atti assunti dall'ente impositore o dall'agente della riscossione nell'attuazione della "potestà impositiva". Ed essa è esclusiva poiché assicura la tutela a ogni posizione soggettiva nell'ambito della materia tributaria.

Ecco perché, ad esempio e con riserva di approfondire l'argomento *infra* al paragrafo 2.5, si ravvisa la giurisdizione tributaria e la proponibilità dell'azione a fronte dell'ingiunzione di pagamento e del diniego dell'agente della riscossione alla domanda di dilazione del pagamento del tributo. Ossia atti che enunciano la definitiva e autoritativa presa di posizione del soggetto che li emana e, come tali, riconducibili alle "categorie" dei provvedimenti impugnabili secondo l'art. 19, segnatamente dell'iscrizione a ruolo per l'ingiunzione di pagamento e del diniego di agevolazione per il rigetto della richiesta di dilazione.

Delineata la sfera della giurisdizione delle Corti, possono indicarsi le liti ad essa estranee:

a) quelle concernenti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di mora (oggi sostituito dall'atto di intimazione), che competono al giudice ordinario e, per l'esattezza, al Tribunale civile in forza dell'art. 9, comma 2, cod. proc. civ., che ne dispone la competenza per "tutte le cause in materia di imposte e tasse" non devolute al giudice tributario; più precisamente (sul punto, comunque, torneremo *infra* al paragrafo 7.1), l'opposizione all'esecuzione è proponibile, in base all'art. 57 del D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, solo quando concerne la pignora-

Liti estranee alla
giurisdizione
tributaria

²²In senso conforme, v. Cass., sez. V, 20 novembre 2015, n. 23765.

bilità dei beni e gli atti strettamente esecutivi; l'opposizione agli atti esecutivi non è consentita dinanzi al giudice ordinario allorché attiene alla regolarità o alla notificazione del titolo esecutivo perché dette questioni vanno sottoposte alle Corti attraverso il ricorso avverso il ruolo e la cartella di pagamento; inoltre, nel solo caso in cui sia mancata la notifica della cartella di pagamento e del ruolo, il successivo atto di pignoramento va impugnato dinanzi alle Corti, trattandosi del primo atto con cui si manifesta al contribuente la determinazione di procedere alla riscossione di un determinato credito tributario²³; così come vanno avanzate al giudice tributario le azioni di contestazione del fermo amministrativo dei beni mobili registrati e dell'iscrizione ipotecaria, atti prodromici alla fase esecutiva e dichiarati impugnabili dall'art. 19; sono, invece, di spettanza del giudice ordinario le opposizioni dei terzi che affermano la titolarità dei beni investiti dall'esecuzione forzata tributaria;

b) quelle originate dall'impugnazione dei regolamenti e degli atti amministrativi generali in materia tributaria, che devono essere risolte dal giudice amministrativo²⁴;

c) quelle causate dall'impugnazione degli atti con i quali l'ente impositore fissa il domicilio fiscale del contribuente e gli inibisce l'accesso agli atti del procedimento tributario, che spettano al giudice amministrativo;

d) quelle – di pertinenza del giudice ordinario – che riguardano i fondamentali diritti del contribuente o di un terzo, quali l'inviolabilità del domicilio o il segreto professionale o la riservatezza della corrispondenza o la libertà di esercizio dell'attività d'impresa o professionale, ecc., compromessi durante le indagini fiscali nel solo caso in cui non ne scaturisca alcuna pretesa nei riguardi del soggetto che lamenta la lesione di tali diritti o questi non la contesti davanti alle Corti; altrimenti, quando all'istruttoria viziata faccia seguito la notifica di un atto impugnabile ai sensi dell'art. 19 e il destinatario lo impugni, la tutela avverrà in via “*differita*” di fronte al giudice tributario²⁵;

e) quelle avviate dal contribuente per il risarcimento dei danni *ex* art. 2043 cod. civ. o da svalutazione monetaria cagionati dall'ente impositore o dall'agente della riscossione, che competono al giudice ordi-

²³ In tal senso, v. Cass., sez. un., 5 giugno 2017, n. 13913 e Cass., sez. V, 28 novembre 2019, n. 31090. Cfr. anche Cass., sez. V, 10 marzo 2021, n. 6630 in cui viene precisato che il pignoramento deve essere impugnato entro il termine decadenziale di sessanta giorni – di cui ci occuperemo *infra* al paragrafo 2.11 – dalla sua avvenuta conoscenza.

²⁴ V., per esempio, Cass., sez. un., 18 aprile 2016, n. 7665.

²⁵ V. Cass., sez. un., 2 maggio 2016, n. 8587.