

# temi ROMANA

RASSEGNA  
DI DOTTRINA  
E GIURISPRUDENZA

a cura del  
Consiglio dell'Ordine  
degli Avvocati di Roma

quadrimestrale  
anno LVII n°1  
gennaio/aprile 2009



DIRETTORE RESPONSABILE  
Avv. Alessandro Cassiani  
DIRETTORE SCIENTIFICO  
Avv. Giovanni Cipollone  
REDATTORE CAPO  
Avv. Andrea Melucco

COMITATO DI DIREZIONE  
Avv. Cristiana Arditì  
di Castelvetero  
Avv. Goffredo Barbantini  
Avv. Federico Bucci  
Avv. Donatella Cerè

Avv. Antonio Conte  
Avv. Pietro Di Tosto  
Avv. Sandro Fasciotti  
Avv. Francesco Gianzi  
Avv. Rosa Ierardi

Avv. Rodolfo Murra  
Avv. Paolo Nesta  
Avv. Livia Rossi  
Avv. Mauro Vaglio



# temi ROMANA

quadrimestrale  
anno LVII n°1  
gennaio/aprile 2009



COMITATO SCIENTIFICO

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
Prof. Avv. Giuseppe Bernardi  
Prof. Avv. Riccardo Cappello  
Prof. Avv. Piero D'Amelio  
Avv. Carlo Martuccelli  
Prof. Avv. Lucio Valerio Moscarini  
Prof. Avv. Pietro Nocita  
Prof. Avv. Leonardo Perrone  
Prof. Avv. Giulio Prosperetti  
Prof. Avv. Piero Sandulli  
Prof. Avv. Franco Gaetano Scoca  
Prof. Avv. Augusto Sinagra  
Avv. Felice Testa

COORDINATORI DI SETTORE

Diritto Costituzionale

Prof. Avv. Romano Vaccarella  
Prof. Avv. Giuseppe Marazzita

Diritto Civile e Processuale Civile

Prof. Avv. Giovanni Arieta  
Avv. Rodolfo Murra  
Avv. Laura Vasselli

Diritto Penale e Processuale Penale

Prof. Avv. Pietro Nocita  
Prof. Avv. Stefano Preziosi  
Prof. Avv. Nicola Pisani  
Avv. Luigi Favino

Diritto Commerciale e Societario

Prof. Avv. Giovanni Figà Talamanca  
Avv. Giorgio Della Valle  
Avv. Fabrizio Ravidà

Diritto Fallimentare

Avv. Mario Guido

Diritto Amministrativo

Avv. Filippo Lattanzi  
Avv. Marina Binda

Diritto del Lavoro

Avv. Luciano Tamburro

Diritto Tributario

Avv. Gianni Di Matteo

Diritto Internazionale

Avv. Antonio Manca Graziadei  
Avv. Fabio Maria Galiani

Diritto Comunitario

Avv. Gianluca Contaldi  
Avv. Filippo Malara

SEGRETARIA DI REDAZIONE

Avv. Samantha Luponio

Temi romana è anche *on line* all'indirizzo  
<http://www.ordineavvocati.roma.it>  
email:[temiromana@ordineavvocati.roma.it](mailto:temiromana@ordineavvocati.roma.it)

La Direzione e la redazione  
sono presso il Consiglio dell'Ordine  
degli Avvocati di Roma

Iscrizione Registro nazionale stampa  
(Art. 11, legge 5 agosto 1981, n. 416)  
n. 00023 vol.foglio 177 del 2 luglio 1982

Direttore responsabile: Avv. Alessandro Cassiani  
Stampa: Stilgrafica srl

Grafica: Stefano Navarrini

## EDITORIALE

3

---

**PRESENTAZIONE DEL VOLUME**

Avv. Gianni DI MATTEO	5
Avv. Ettore VALENTI	7
Avv. Bruno LO GIUDICE	9
Avv. Claudio BERLIRI	11

---

**DOTTRINA**

Avv. Prof. Pietro ADONNINO	<b>Considerazione in tema di evoluzione del diritto tributario internazionale</b>	15
Dott. Andrea GIORDANO	<b>Natura del processo tributario e poteri del giudice</b>	23
Avv. Prof. Piero SANDULLI	<b>In tema di pluralità di parti nel processo tributario</b>	47

---

**ATTI DEL CONVEGNO**

Avv. Bruno LO GIUDICE	<b>Introduzione</b>	53
	<b>Proposte di adeguamento del sistema processuale tributario alla aspirazioni di un giusto processo - Roma, Avvocatura Generale dello Stato - 24 aprile 2009</b>	55
UNCAT Unione Nazionale delle Camere degli Avvocai Tributaristi	<b>Appendice</b> <b>Progetto di legge sulla riforma del processo tributario</b>	138

---

**GIURISPRUDENZA**

Corte di Cassazione, SS.UU., Sent. 17 aprile 2009 n. 9142	Con il commento dell'Avv. Alessandro Cogliati Dezza L'indebito tributario in materia di IVA	195
Comm. Trib. Prov. di Roma, sez. XXXIII - Sent. 68 del 10 febbraio 2009	Con il commento dell'Avv. Claudio Berliri Sulla mancata allegazione dell'atto impugnato	202
Comm. Trib. Regionale di Roma, Sez. I, Sent. 490 del 3 gennaio 2009	Con il commento dell'Avv. Giuseppe Marino Sull'impugnazione del diniego di autotutela	204

Comm. Trib Reg. di Roma Sez. I  
– sent. n. 4/01/09  
del 14. gennaio 2009

Con il commento del Gen. G.d.F. Salvatore Gallo  
“Sempre rilevante il contenzioso nell’avviamento”

208

Comm. Trib Reg. di Roma  
Sez. X – sent. 161-  
del 13 novembre 2008

---

**Massimario delle sentenze di merito delle Commissioni tributarie**

216

A cura degli Avvocati Claudio Berliri, Alessandro Cogliati Dezza e Giuseppe Marino







## EDITORIALE



*Cari Colleghi,  
Cho l'onore e il piacere di consegnare alla Vostra lettura il primo numero per il 2009 della Nostra TEMI ROMANA.*

*Dopo il ricco numero ordinario pubblicato subito dopo l'estate, è ora il momento di questo numero speciale dedicato al Diritto Tributario, una branca del sapere giuridico che negli ultimi anni ha saputo conquistarsi ampia autonomia ed autorevolezza scientifica.*

*Da anni opera con grande alacrità una Commissione di Studi del nostro Consiglio dell'Ordine, che – con il Coordinamento di Goffredo Barbantini, Gianni Di Matteo e Fioravanti Carletti – ha organizzato numerosi e fondamentali eventi di studio, raccogliendo l'opera e l'ingegno di tanti valenti specialisti.*

*Questo volume raccoglie importanti contributi dottrinari, una ricca raccolta giurisprudenziale e gli atti di un convegno memorabile e si pone quindi a coronamento del lavoro dei nostri autorevoli Colleghi.*

*Allo stesso tempo costituisce il punto di partenza per il lavoro futuro, a dimostrazione che l'approfondimento, la ricerca e l'aggiornamento siano virtù moderne ed attualissime per la nostra antica e gloriosa professione, che necessità sempre più di ridefinire le proprie funzioni e le proprie competenze, anche in chiave specialistica.*

*Una prospettiva che mi conforta sempre, rafforzando la certezza che l'Avvocatura abbia le qualità per essere un punto di riferimento sempre più centrale per la nostra moderna società del diritto e dei diritti.*

Vostro,  
Alessandro CASSIANI



*Con grande soddisfazione questo numero unico di Temi Romana riguarda il Diritto Tributario e le complessive vicende del contenzioso, costantemente in fermento per interventi legislativi, indirizzi giurisprudenziali e sopravvenute esigenze di modifica del rapporto d'imposta e di attuazione del tributo.*

*Voglio innanzitutto ringraziare tutti coloro che hanno partecipato alla realizzazione di questo volume e pertanto in particolare tutti i componenti della Commissione Studi Tributarî, che hanno dato il loro prezioso apporto sia in termini di ricerca scientifica del materiale che di redazione degli articoli di dottrina e di commento, nonché le associazioni che ci hanno accompagnato in questo progetto che raccoglie ed arricchisce l'attività svolta negli ultimi anni, con corsi e Convegni organizzati d'intesa con la CAT Camera degli Avvocati Tributaristi di Roma, l'AMT Associazione Magistrati Tributarî e l'ANTI Associazione Nazionale Tributaristi Italiani del Lazio.*

*Particolare ringraziamento va rivolto alla Direzione delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali di Roma che hanno fattivamente collaborato alla redazione di un massimario ed alle segnalazioni delle sentenze più interessanti, e che hanno sempre partecipato alle nostre iniziative.*

*Ovviamente doveroso è il ringraziamento al Consiglio dell'Ordine di Roma, che ha manifestato sempre maggiore interesse per il diritto tributario, incentivando il lavoro e la passione per questa materia di grande attualità e notevole rilevanza giuridica.*

*Da ultimo, infine, un pensiero all'amico Avv. Fioravante Carletti, con il quale abbiamo diviso il peso organizzativo, sempre con lo stesso entusiasmo e fattiva collaborazione.*

Avv. Gianni DI MATTEO  
Coordinatore Vicario  
Commissione Studi Tributarî





*L'Associazione Magistrati Tributari ha, fra l'altro, la funzione di promuovere convegni di studi oltre che seminari e corsi di specializzazione in campo tributario.*

*Esprime, pertanto, apprezzamento per l'iniziativa del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Roma per aver voluto dedicare un numero unico di Temi Romana alla materia tributaria.*

*A tale rivista partecipano i Giudici Tributari in forma concreta con articoli e commenti a sentenze frutto della loro esperienza.*

*La giurisdizione esclusiva sui tributi ai giudici che hanno diversa provenienza professionale, richiede costante aggiornamento e fa sì che essa si possa affermare in concreto come espressione di competenza derivante dalla conoscenza che i Giudici hanno di varie materie. In sostanza tale competenza si traduce in efficacia e immediatezza di giudizio. Nella realtà vivente le decisioni sono rapide e l'arretrato di lavoro è inferiore rispetto a quello di altre giurisdizioni.*

*E' chiaro che ciò dipende dall'impegno di ciascuno di essi alla manifestata dedizione al lavoro e convinzione nell'esercizio rigoroso della potestà giurisdizionale.*

*Auguro, pertanto, buon lavoro e un sicuro successo alla rivista.*

Avv. Ettore VALENTI  
Il Presidente dell'Associazione  
Magistrati Tributari  
Sezione Lazio



*L*a pubblicazione del presente numero di Temi romana è il secondo di due eventi *l*importati che stanno a sottolineare la presa di coscienza che il fenomeno tributario, prima ancora che economico, è un fenomeno giuridico che nella legge trova la sua regolamentazione e la sua legittimazione: come tale non può non coinvolgere direttamente l'avvocatura.

*D*opo il 29° congresso forense tenutosi a Bologna che ha visto gli avvocati discutere un documento che aveva come suo oggetto una proposta di organica riforma del contenzioso tributario, ecco la nuova iniziativa dell'Avvocatura romana che ha dedicato un intero numero della sua prestigiosa rivista Temi romana alla materia tributaria.

*G*li articoli che vi sono pubblicati affrontano dei temi di grande importanza e di notevole attualità.

*S*i pensi, per tutti, al principio del c.d. abuso di diritto sulla base del quale i giudici della Suprema Corte di Cassazione hanno finito per emettere non più una sentenza ma un vero e proprio atto che potrebbe essere classificato come provvedimento decisorio di tipo sostitutivo dell'atto impugnato. In pratica, la Corte ha così finito con il prescindere dai "fatti allegati al processo" e, proiettandosi oltre, ha preteso di giustificare l'operato dell'amministrazione finanziaria sulla base di immanenti principi di diritto. E questo nonostante che la parte pubblica non li avesse in alcun modo invocati. Così facendo, però, il giudice non si è limitato a conoscere del rapporto, come avrebbe dovuto fare secondo l'esatta accezione di "processo di impugnazione-merito", ma è andato ben oltre perdendo in qualche misura il suo requisito di terzietà.

*E*gli non è più dunque un soggetto al di sopra della parti, che in quanto tale deve essere "indifferente" al modo in cui ciascuna delle due parti ha utilizzato le proprie armi processuali, anche se dovesse accertare che quella pubblica (meno probabilmente se fosse quella privata) abbia utilizzato "armi inidonee" a far valere la propria pretesa comunque fondata sul piano sostanziale.

*Q*uesto diritto vivente mortifica il diritto scritto, uno dei cui principi fondamentali è quello della certezza. Esisterà sempre uno o più principi generali nell'ordinamento tributario che consentiranno ad un siffatto giudice tributario di vanificare, svuotandolo del tutto, il diritto di difesa e con esso la funzione dell'avvocatura, per poi progressivamente arrivare a tanto anche nei confronti del potere legislativo.

*L*a descritta situazione, pertanto, non può non destare un qualche allarme, certamente non ingiustificato, sollevato appunto dalla più recente giurisprudenza della Suprema Corte del diritto da ultimo intervenuta in materia tributaria.

*I*n effetti detta giurisprudenza sta evolvendo verso un sistema di Common Law; tale evoluzione, però, deve necessariamente inquadarsi nel vigente ordinamento giuridico tributario italiano che è un sistema giuridico fondato sul diritto positivo.

*E*cco allora l'ineluttabile ed inevitabile conflitto che si va profilando sul futuro del contribuente italiano: quello dei principi da seguire e delle regole da osservare che, comunque, non possono non assicurare la certezza del diritto. Ecco, altre-

*sì, il quesito che viene conseguentemente posto dagli operatori del diritto tributario e al quale il legislatore e la Corte di Cassazione devono congiuntamente e con urgenza rispondere, senza trascurare di tenere bene presente il quadro di riferimento al quale ricondursi, che non può che essere altro che quello della vigente carta costituzionale.*

*Su questa base si evidenzia l'insostituibile necessità della preziosa presenza dell'avvocato, quale naturale titolare di quella preziosa funzione di garante della legalità e dell'osservanza dei diritti di difesa.*

*Su questo solco si è dunque inserita Temi romana con la pubblicazione degli atti dell'ultimo convegno organizzato a Roma dall'Uncat il 24 aprile u.s. presso l'Avvocatura Generale dello Stato sul contenzioso tributario a mezzo del quale si è inteso proseguire il dibattito già aperto in altri due precedenti convegni: uno a Napoli, presso l'Università Federico II, e l'altro sempre a Roma, presso la Corte di Cassazione. Si è trattato, in estrema sintesi, di partire dall'attuale processo tributario e, dopo averne messo in luce gli aspetti critici, individuare le possibili linee conduttrici per formulare una proposta di perfezionamento anche alla luce delle analoghe esperienze degli altri Paesi.*

*Ciò nell'intento di formulare una nuova proposta: la proposta dell'Uncat di riforma del processo tributario che è ora la proposta di tutta l'avvocatura italiana per giungere finalmente, anche in materia fiscale, ad un "giusto Processo Tributario".*

Avv. Bruno LO GIUDICE  
Consigliere Segretario C.A.T. Roma

**L'**AN.T.I. - Associazione Nazionale Tributaristi Italiani nasce nel 1949 come comitato atipico allo scopo di fornire supporto scientifico agli studi per la prima riforma tributaria post-costituzionale. Fu - infatti - il Ministro delle Finanze Ezio Vanoni a stimolare il mondo universitario e professionale perché costituisse un'associazione di studiosi destinata, dapprima, a collaborare per la redazione delle nuove norme fiscali per la perequazione tributaria e, di poi, per costituire l'interfaccia fra l'erario ed il contribuente esercitando così la funzione di catalizzatore permanente tra i due interlocutori. Quindi, l'ANTI nasce a struttura privata, ma ad ispirazione pubblica con finalità sociali.

I suoi primi cinquant'anni sono ricchi di avvenimenti, di successi ed anche di problemi, come è ovvio per una simile realtà formata da cultori di varia estrazione socio-professionale: cattedratici, magistrati, alti funzionari dell'Amministrazione, avvocati, dottori commercialisti, notai, ragionieri.

L'ANTI ha fornito in molte occasioni uomini ed idee alle strutture pubbliche. Fra i suoi presidenti vanno ricordati i compianti Ernesto D'Albergo ed Epicarmo Corbino, già maestro di economia e Ministro del Tesoro, e fra i soci, Franco Gallo, Augusto Fantozzi, Giulio Tremonti e Vincenzo Visco, Ministri delle Finanze, Gianni Marongiu, Sottosegretario delle Finanze, e tanti altri illustri cattedratici e professionisti.

Ma - come sopra accennato - l'ANTI ha fornito alla vita pubblica italiana in mezzo secolo di vita non soltanto uomini, ma anche molte idee; molte leggi sono state emanate con l'apporto dello studio da parte dei soci e, talora, molti disegni di legge sono stati elaborati tenendo in debita e dovuta considerazione le osservazioni puntuali dei suoi comitati scientifici di volta in volta costituiti.

Nel 1959, l'ANTI - consapevole della progressiva internazionalizzazione dei problemi fiscali - ha partecipato, unitamente ai colleghi del Belgio, della Germania, della Francia e dei Paesi Bassi, alla costituzione della Confédération Fiscale Européenne (C.F.E.). Oggi la Confédération comprende 15 Paesi membri e 6 Paesi osservatori ed ha per scopo principale l'armonizzazione degli ordinamenti fiscali dei Paesi dell'Unione Europea.

Gli studi e le proposte elaborati dal Comitato tecnico-scientifico (Comité Fiscal) della C.F.E., attualmente presieduto dal socio Bruno Gangemi, consentono un dialogo costante con i vertici della Commissione Europea.

La presenza e l'impegno dell'ANTI si concretizzano istituzionalmente nella promozione di convegni ed incontri di studio, ma anche nella cura della formazione dei giovani con il conferimento di borse di studio e nella diffusione delle proprie idee con la rivista "NEWTERA - Ultime novità", con la cura di un focus mensile su *Il Sole 24 Ore* e con la pubblicazione di volumi antologici tra cui, da ultimo, "I Tributaristi" di Mosé Colajanni (2004), "L'I.R.E.S. due anni dopo considerazioni critiche e proposte" (2005) e il volume per i 50 anni della Corte Costituzionale "Il Diritto Tributario e la Corte Costituzionale" (2007)

Il ruolo che l'Associazione, articolata in 17 Sezioni e due Delegazioni con

*1300 Soci, intende svolgere in futuro è in linea e coerente con quello svolto in passato. L'aspirazione è di fornire contributi per il perfezionamento degli strumenti tecnici sottesi all'assetto politico-governativo con il fine ultimo del raggiungimento di una fiscalità equa, fornendo altresì leale collaborazione all'Amministrazione Finanziaria. Come diceva il presidente Ernesto D'Albergo, "Noi Tributaristi non siamo contro lo Stato, siamo di fronte allo Stato".*

*L'ANTI promuove il senso della prevalenza dell'interesse collettivo su quello individuale nel rispetto delle regole costituzionali, sostenendo l'esigenza di rimanere al di fuori dell'agone politico e partitico come espressione di strumento al servizio dei contribuenti e di tutti i cittadini, che devono sentirsi garantiti nel rispetto dei loro diritti. L'atipicità del socio ANTI è sostanziata altresì da vincoli e limiti di "status" rispetto alla generalità degli esercenti la professione del Tributarista, così come previsto dallo statuto.*

*L'attuale presidente dell'ANTI è il prof. Mario Boidi, titolare di Legislazione Bancaria dell'Università di Torino, e gli unici due Soci fondatori superstiti sono Victor Uckmar di Genova e Bruno Lamberti di Bologna, che costituiscono tuttora un punto di riferimento e di orgoglio per l'Associazione.*

Avv. Claudio BERLIRI  
Segretario A.N.T.I. Lazio

SPECIALE  
DIRITTO TRIBUTARIO  
DOTTRINA





Avv. Prof. Pietro  
ADONNINO\*

## Considerazione in tema di evoluzione del diritto tributario internazionale

**L**e attività transnazionali sono considerate - ed in una certa qual misura regolamentate - nel cd. Diritto internazionale tributario, fondamentalmente tramite lo strumento degli accordi fra Stati, quindi le convenzioni, che, inizialmente limitate all'obiettivo di evitare le doppie imposizioni, hanno successivamente ampliato l'ambito di influenza con l'inserimento di clausole relative a principi generali, o a procedure di collaborazione tra gli stati contraenti o, semplicemente, tramite più evolute interpretazioni contenute nel commentario, che ha assunto sempre maggiore importanza. Mi riferisco, in particolare, al principio del divieto di discriminazione, alle norme antielusive e di contrasto dei fenomeni di competizione fiscale dannosa, con particolare riferimento ai cd. paradisi fiscali, all'istituto dello scambio di informazioni, alle procedure amichevoli ovvero alle procedure arbitrali intese a comporre conflitti tra gli Stati.

Le attività transnazionali sono anche valutate nell'ambito del c.d. diritto tributario internazionale mediante specifiche norme degli ordinamenti dei singoli Stati finalizzate ad eliminare o ridurre i fenomeni pregiudizievoli conseguenti diverse previsioni regolamentari di altri Stati egualmente interessati al prelievo tributario su tali attività.

C'è da dire che oggi si va facendo strada una teoria che coltiva una concezione unitaria del diritto tributario che interessa attività transnazionali.

Dalla duplice sfera di previsioni nascono problemi di compatibilità di norme appartenenti a diversi ordinamenti, come nel caso delle CFC, con riferimento alle quali si discute della compatibilità delle norme degli ordinamenti interni con quelle delle convenzioni contro le doppie imposizioni. Le Corti di Paesi diversi, quali quelle finlandesi, francesi, britanniche si sono pronunciate in maniera difforme in proposito, ponendo il delicato problema della prevalenza tra norme interne e norme convenzionali. Lo stesso commentario del modello di trattato adottato dall'OCSE mentre, da un lato, ritiene esservi compatibilità sotto il profilo che si tratta di norme antielusive (ma lo sono? La capital export neutrality dovrebbe essere un principio generale), che consentono il superamento del limite convenzionale, dall'altro, suggerisce di prevedere specificamente nelle singole convenzioni la possibilità di adottare norme CFC.

Problemi di compatibilità si pongono anche in merito ad alcune norme degli ordinamenti nazionali e convenzionali con quelle dell'ordinamento dell'UE, dotato di particolari caratteristiche di sovranazionalità e di strumenti normativi che preval-

---

\* Università "La Sapienza" Roma, Presidente C.A.T. Roma, già Presidente dell'International Fiscal Association

gono su quelli nazionali, peraltro assistiti dalle pronunce della Corte di Giustizia della Unione Europea.

Il problema della compatibilità e della prevalenza delle previsioni normative di ordinamenti diversi è uno di quelli che potranno porsi con sempre maggiore frequenza in relazione al continuo perfezionamento e completamento di tali previsioni ed ai quali, conseguentemente, la fiscalità internazionale dovrà dedicare sempre maggiore attenzione.

L'elaborazione di principi e criteri ha trovato un punto di riferimento nei lavori del Comitato degli affari Fiscali dell'OCSE ed in quello delle Nazioni Unite che hanno predisposto modelli di convenzione, più volte aggiornati, completati da un commentario, pure in continuo aggiornamento, inteso a facilitare la lettura delle previsioni dei modelli.

Le convenzioni internazionali tendono a regolare conseguenze pregiudizievoli delle differenze normative degli ordinamenti interessati, tramite una limitazione pattizia della potestà impositiva in base a principi e criteri concordemente accettati, espressi, in relazione a precise fattispecie, mediante l'attribuzione all'uno o all'altro Stato contraente della potestà di imposizione. Un'eccezione al metodo si ha quanto al superamento delle doppie imposizioni in materia di prezzi di trasferimento per il quale si fa ricorso alla previsione di principi in base ai quali i prezzi corretti devono essere valutati. La continua mutazione dei modi di produrre reddito esige anche l'aggiornamento delle norme regolatrici convenzionali. Si può procedere tramite l'integrazione o il cambiamento del modello, che richiede una complessa rinegoziazione, ovvero tramite l'integrazione del commentario intesa a dare una lettura delle esistenti indicazioni normative idonea a considerare anche le nuove esigenze. E' quanto avvenuto per quel che concerne il commercio elettronico. Si tratta di una procedura meno complessa, ma anche meno risolutiva dei problemi, anche se è da notare che, come hanno indicato K. Vogel e H.G. Ault, con l'approvazione del commentario, gli Stati, salvo che abbiano espresso riserve, si impegnano a rispettarlo.

Nell'era dell'economia globalizzata un limite alle attuali convenzioni è costituito dalla loro bilateralità. Esiste solo qualche tentativo di convenzione multilaterale delle quali l'espressione più significativa è l'accordo tra i Paesi scandinavi o la convenzione europea sull'arbitrato. Il problema delle convenzioni multilaterali è ora all'attenzione degli organismi internazionali, in particolare dell'OCSE e dell'UE. Un altro aspetto dell'efficacia della regolamentazione internazionale dei problemi connessi al prelievo tributario, che si pone sempre all'attenzione, è infatti quella degli strumenti di aggregazione delle valutazioni comuni delle soluzioni praticabili.

Per l'individuazione degli strumenti da recepire, sia in ordine alla qualificazione delle operazioni produttrici di reddito che in ordine alla qualificazione di quest'ultimo, che, ancora, per quanto riguarda i criteri di ripartizione fra gli ordinamenti degli strumenti antelusivi - ovvero antievasivi, o comunque di contrasto a situazioni distorsive dell'ordine internazionale, ci si affida ad organizzazioni internazionali autorevoli ai cui lavori contribuiscono un numero sempre maggiore di Paesi e le

cui determinazioni a vari livelli sono sempre più oggetto di recepimento, o comunque di considerazione, negli atti normativi degli Stati, in virtù di impegni derivanti dalla stessa partecipazione all'organizzazione e della stessa contribuzione all'elaborazione delle proposte cui molto spesso collaborano anche rappresentanti delle parti sociali. L'OCSE è il luogo principale in cui si valutano le sfide economiche e sociali che derivano dall'interdipendenza e dalla globalizzazione. Fornisce dati comparativi, analisi e proposte per rafforzare la cooperazione multilaterale.

Diverso è il caso dell'UE, organizzazione di Stati con spiccati caratteri di sopranazionalità, che, nell'ambito dei poteri convenuti, emana strumenti normativi che prevalgono su quelli degli Stati membri che, nel settore tributario, sono attualmente finalizzati principalmente alla eliminazione degli ostacoli alla corretta attuazione dei principi fondamentali dell'Unione.

I rapporti tra gli Stati, anche e ancor più per quanto riguarda i problemi connessi con il prelievo tributario, sono stati per lungo tempo condizionati dalla sovranità degli stessi, letta all'unisono con il principio della territorialità, che, secondo un'antica valutazione, trovava espressione soprattutto nel potere di imporre tributi e dalla quale per lungo tempo si è fatto discendere il convincimento che nessuna collaborazione fra Stati in materia potesse esservi. Conseguentemente, si era negata la possibilità di avere scambi di informazioni, come è stato ricordato da Fedele e, recentemente da Lupi.

Tale concezione della nozione di sovranità era già stata contrastata da Gian Antonio Micheli che aveva sottolineato come la stessa postulasse di per sé, non già come limite intrinseco ma come esigenza interna del riconoscimento della sovranità dei singoli Stati, una limitazione dello stesso concetto di potestà di imposizione.

L'evolversi della situazione internazionale in generale, l'apertura delle frontiere, l'obiettivo di perseguire, per quanto possibile, un ordinamento internazionale condiviso, l'attività delle organizzazioni internazionali, l'apertura dei mercati, l'interdipendenza dell'economia, la globalizzazione non soltanto economica ma anche, e soprattutto, dell'informazione, che influisce sugli sviluppi culturali della società, non hanno certo cancellato il concetto di sovranità degli Stati, ma ne hanno sicuramente reso obsoleta la ricordata iniziale concezione. Si sono avute sempre maggiori aperture nei confronti degli scambi di informazioni e si va adesso affermando un concetto di cooperazione che supera il problema dello scambio di informazioni, in quanto interessa anche gli strumenti di riscossione e coinvolge valutazioni globali dei fenomeni distorsivi creati dalla fiscalità internazionale.

Il prelievo tributario sulle attività transnazionali può confliggere sia con gli interessi degli Stati che con quelli dei contribuenti. Tali interessi possono convergere, come nel caso dell'eliminazione delle doppie imposizioni, o anche divergere. L'interesse prevalente degli Stati è quello di non vedersi sottrarre una parte della base imponibile che loro compete. Non si può, quindi, prescindere dagli interessi degli Stati così come da quelli dei contribuenti che devono essere ambedue protetti e che possono trovare composizione nel loro contemperarsi. Il controllo dei feno-

meni della fiscalità internazionale è avviato in tale direzione. La conseguente evoluzione sarà la sfida più impegnativa del prossimo futuro.

Siamo sicuramente lontani dall'ordine tributario internazionale auspicato da Vito Tanzi, ma i fenomeni che interessano la fiscalità internazionale sono oggi valutati e ne sono suggerite soluzioni in un'atmosfera di collaborazione tra le parti interessate nell'ambito della contemperazione dei rispettivi interessi.

Un interessante studio di Yariv Brauner (*An International Tax Regime in Crystallization*, in *Tax Law Revue New York University Shool of Law*, n. 2/2003) ripropone il tema di un ordine tributario internazionale, dopo un'ampia analisi degli ordinamenti e dei problemi esistenti.

Anche l'OCSE si pone, in qualche modo, il problema sotto il profilo dei rapporti con organizzazioni regionali e con la politica dell'Organizzazione Mondiale del Commercio (WTO).

L'economia mondiale è oggi caratterizzata da una considerevole mobilità dei fattori della produzione. Si pone quindi il problema per ogni singola giurisdizione di monitorare tale fenomeno al fine di evitare che ne possano derivare, per l'economia dei singoli stati, conseguenze insopportabili. La valutazione delle provvidenze convenute in sede di fiscalità internazionale, per quel che riguarda il monitoraggio in questo settore, è sintomatica della mutazione dei trends nell'ambito dei quali ci si muove. Si è passati da una fase puramente difensiva ad una fase propositiva, ritenuta più idonea a combattere i fenomeni dannosi.

Nei confronti dei Paesi a fiscalità privilegiata, che, in quanto tali, attirano gli investimenti di soggetti residenti in Paesi a fiscalità ordinaria e sottraggono quindi a questi ultimi risorse finanziarie, si tende ora a focalizzare l'interesse non tanto sull'individuazione degli stessi e sulla loro evidenziazione in elenchi "poco virtuosi" ("black list"), al fine di penalizzare i componenti negativi di reddito realizzati dalle imprese residenti nei confronti dei soggetti localizzati in tali Paesi, bensì sulla fondamentale possibilità che con gli stessi sia in vigore uno scambio di informazioni efficace insieme con altre previsioni di trasparenza. Tale circostanza consentirebbe, infatti, all'amministrazione finanziaria dei Paesi a fiscalità ordinaria di acquisire tutte le informazioni necessarie per poter valutare la correttezza dei comportamenti tributari dei soggetti passivi in relazione all'ordinamento interno. L'efficace scambio di informazioni, basato su di una corretta reciprocità, è divenuto l'elemento portante dei corretti rapporti tra giurisdizioni tributarie diverse, che consente (ed in alcuni casi ha già consentito) anche di superare il segreto bancario, quale pesante ostacolo alla corretta imposizione dei redditi mobiliari.

Il nuovo indirizzo è entrato a far parte dei principi fondanti del modello di convenzione e delle istruzioni dell'OCSE, che ha dato seguito al primo rapporto del 1998 in tema di concorrenza fiscale dannosa (*Harmful tax competition, an emerging global issue*) ed alla quale il recente G – 20 di Londra 2009 ha conferito il compito di contrasto ai paradisi fiscali e finanziari; è egualmente il punto centrale sul quale in ambito UE si è raggiunto l'accordo relativo al prelievo tributario sui redditi mobi-

liari ed in base al quale sono stati convenuti ovvero sono in corso di perfezionamento accordi con singole giurisdizioni ancora a fiscalità privilegiata, che consentano il superamento di riserve di alcuni Paesi membri, quali Austria, Belgio, Lussemburgo ed anche Svizzera, Paese non membro dell'UE.

Si è attualmente ad una lista in cui i Paesi sono stati classificati in funzione della loro adesione agli standard internazionali sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

Nell'ambito dell'UE, composta da Paesi non a fiscalità privilegiata, sono state poi identificate una serie di singole pratiche fiscali ritenute dannose, che, nello spirito della collaborazione e dell'interesse comune all'eliminazione dei fenomeni dannosi, hanno portato ad un accordo per la loro eliminazione entro periodi di tempo convenuti.

Al nuovo trend di superamento della difficile collaborazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati sono da ascrivere, anche al fine della tutela degli interessi dei singoli Stati così come di quelli collettivi, il sistema di verifiche simultanee, e gli accordi in tema di riscossione dei tributi, particolarmente efficaci nell'ambito dell'UE.

Il ruolo della fiscalità internazionale, intesa come complesso degli ordinamenti nazionali ed internazionali, coordinati o meno al fine del prelievo del tributo sulle attività produttive di reddito e sugli atti rilevanti ai fini fiscali che si manifestano a livello di più ordinamenti, è importante e merita dunque di essere sottolineato. L'ordinamento internazionale è influenzato da elementi diversi di natura politica, culturale ed economica, e tra questi ultimi è sicuramente rilevante, ai fini del mantenimento di un determinato ordine, la possibilità che i singoli Stati possano prelevare il tributo in base alle norme previste dai singoli ordinamenti, coordinate in base all'ordinamento internazionale cui abbiano aderito, senza che strumenti giuridici, normativi (*law in the books*) o di prassi amministrativa (*law in action*), non idonei o unilateralmente determinati, possano alterare o consentire di alterare gli equilibri mediante lo spostamento (in tutto o in parte) di base imponibile da un ordinamento ad un altro. Sotto questo profilo, il corretto funzionamento della attribuzione della potestà impositiva (*allocation of fiscal competence*) fra ordinamenti è sicuramente un elemento che può contribuire ad evitare ulteriori motivi di squilibrio nell'ordinamento internazionale che già per vari motivi si manifesta assai instabile e soggetto a contenzioso.

Ai fini dell'imposizione sul reddito rilevano sia il principio del reddito mondiale (*worldwide principle*) che quello di territorialità (*source principle*). Tassazione del reddito mondiale e tassazione del reddito in base alla territorialità sono principi contrapposti, anche se non pochi ordinamenti li utilizzano in maniera combinata.

In entrambi i casi, il problema riguarda la giustificazione del prelievo tributario in base al tipo di connessione (*link*, secondo la terminologia anglosassone) che, attraverso la mediazione del soggetto (connessione soggettiva) ovvero direttamente (connessione oggettiva), riconduce il reddito nell'ambito della potestà dell'ordina-

mento stesso. La disputa circa la maggiore efficienza del principio del reddito mondiale o di quello della territorialità è antica ed è stata da ultima rivitalizzata da autori sia europei che sudamericani. E', comunque, comune convinzione che i due principi continuino ad essere le pietre angolari dalle quali non si può prescindere nella valutazione degli ordinamenti tributari.

L'adozione del principio di territorialità crea minori problemi per quanto riguarda la possibilità dei singoli ordinamenti di prelevare il tributo sui redditi prodotti nel proprio ambito territoriale. Al contempo, però, questa non soddisfa le esigenze di razionalità impositiva che sono perseguite dal prelievo dei tributi in base al principio del reddito mondiale; infatti, il concetto di territorio deve essere inteso in una accezione più ampia di quella che può emergere da una pura considerazione di carattere geografico. Il territorio deve essere quindi soggettivizzato ed inteso quale comunità in cui il prelievo tributario è giustificato nei confronti di tutti coloro - cittadini o meno - residenti o meno - che hanno un idoneo collegamento con il territorio inteso quale comunità. E', pertanto, il collegamento tra soggetto e territorio-collettività che legittima l'imposizione in base a presupposti ovunque realizzati.

I criteri di collegamento sono di natura soggettiva (personal attachment) ovvero di natura oggettiva (economic attachemnt). La residenza, sia essa lo status di un cittadino ovvero di uno straniero, evidenzia, per l'appunto, il legame di ordine strutturale e duraturo con l'ordinamento, che razionalmente esprime la partecipazione alla vita della collettività e quindi l'interesse alla sua permanenza ed alla sua evoluzione, e che legittima il prelievo tributario nei confronti dei soggetti evidenziati tali caratteristiche in base alla capacità contributiva globale espressa dalle manifestazioni ovunque prodotte.

Nel diverso caso in cui non si possa individuare la situazione giuridica evidenziante collegamento soggettivo, assume rilevanza il criterio di collegamento oggettivo che, prescindendo da chi sia il titolare del reddito, dà rilevanza al verificarsi del presupposto nell'ambito territoriale dello Stato e che, con questo, abbia manifestato il collegamento che ne giustifica l'imposizione.

Dimostrazione di ciò è l'adozione del criterio di stabile organizzazione, rilevante per l'attribuzione della potestà impositiva, che si inserisce come elemento determinante di un'applicazione equilibrata del principio del reddito mondiale per quel che riguarda il reddito d'impresa, che esprime caratteristiche del tutto particolari nelle manifestazioni della produzione, rispetto agli altri tipi di reddito. L'istituto è stato ideato nell'ambito della regolamentazione della doppia imposizione internazionale dei redditi, in particolare con riferimento alla doppia imposizione dei redditi delle imprese che operano nell'ambito di più ordinamenti. La stabile organizzazione risponde all'esigenza di disporre di un ragionevole criterio per rendere imponibile, nell'ambito di un ordinamento, il reddito prodotto nel territorio soggetto allo stesso da un'impresa non residente. Secondo la rigorosa applicazione del principio del reddito mondiale, tale reddito non sarebbe imponibile nello Stato di produzione, mentre lo sarebbe secondo la rigorosa applicazione del criterio della fonte, ma non

avrebbe considerato la particolare natura di tal tipo di reddito. La stabile organizzazione ha quindi conseguito la funzione tipica di criterio determinante per consentire, in determinate circostanze ed in presenza di convenzione, l'imposizione dell'attività di impresa nel luogo in cui il reddito è prodotto.

La stabile organizzazione non è soltanto elemento necessario per il prelievo del tributo sul reddito di impresa prodotto in uno stato diverso da quello di residenza del soggetto passivo, ma è anche elemento necessario per l'esclusione del prelievo tributario sul medesimo reddito nello stato di residenza dello stesso soggetto passivo. Sotto il profilo del diritto convenzionale, la stabile organizzazione è il criterio individuato al fine di determinare la prevalenza dello Stato della fonte rispetto a quello di residenza nell'imposizione del reddito d'impresa prodotto nell'ambito di ordinamenti diversi. La stabile organizzazione è quindi un criterio di attribuzione della potestà impositiva ad un ordinamento piuttosto che ad un altro, fondato, per le persone giuridiche, sul principio della fonte in cui rilevano elementi di soggettività; con la stabile organizzazione, ad elementi di soggettività se ne aggiungono altri di tipo oggettivo riferiti all'organizzazione ed all'attività di impresa.

Si tratta di un criterio che, nel permanere della rilevanza del principio del reddito mondiale, lo condiziona, consentendo il prelievo del tributo nel Paese in cui il reddito è stato prodotto.

Il criterio adottato e, soprattutto, la sua definizione in base al commentario del modello OCSE hanno finora contribuito all'equilibrio dei flussi di entrate da prelievo di imposta verso i singoli ordinamenti. Il criterio è stato introdotto quando il reddito di impresa derivava prevalentemente da attività produttive manifatturiere. Nuove manifestazioni delle attività produttive di reddito non evidenziano le caratteristiche per cui si abbia stabile organizzazione tradizionale; conseguentemente il mantenimento dell'attuale definizione dell'istituto avrebbe portato ad una serie di rilevanti modifiche degli equilibri e dei flussi dell'imposizione, con conseguente violazione (o comunque alterazione) di alcuni dei fondamentali ricordati principi cui si ispira la fiscalità internazionale, che potrebbe avere come conseguenza il sorgere o l'inasprirsi di tensioni tra Paesi importatori e Paesi esportatori; questi ultimi, il cui ordinamento è ispirato al principio della tassazione del reddito mondiale, ove non si dovesse riconoscere la qualifica di stabile organizzazione alla presenza delle imprese negli ambiti degli ordinamenti dei Paesi importatori, sarebbero i soli legittimati a prelevare il tributo sul reddito conseguente le transazioni. Con questo, i Paesi importatori avrebbero sottratta la possibilità di prelevare il tributo sui redditi prodotti nell'ambito della loro sovranità territoriale.

La stabile organizzazione ha rischiato la crisi perché modellata su schemi attuativi delle attività produttrici di reddito d'impresa non più prevalenti e, peraltro in diminuzione.

La continua evoluzione giuridica, tecnologica, fattuale del manifestarsi delle attività di impresa ed il prepotente inserimento nelle attività delle imprese di quelle condotte con strumenti informatici ha reso necessaria la riflessione, da un lato, circa

la necessità di adeguamento dell'interpretazione del concetto di stabile organizzazione e, dall'altro, circa l'idoneità dell'attuale definizione ed interpretazione a raggiungere le medesime finalità previste per il commercio tradizionale anche per il commercio elettronico, traendone la conseguente valutazione se modificarne il concetto, ovvero diversamente interpretare quello attualmente previsto. Al momento, gli interventi hanno escluso modifiche del modello normativo e si sono concentrati nell'adeguamento del commentario al modello dell' OCSE, al fine di consentire che l'attuale previsione della stabile organizzazione possa essere compatibile con le situazioni create dall'attività imprenditoriale esercitata tramite strumenti informatici. Si è ritenuto, quindi, al momento, di operare tramite interpretazioni per circoscrivere i fenomeni erosivi di un elemento fondamentale delle convenzioni per le evitare le doppie imposizioni.

Con le modifiche al commentario dell'art. 4 e dell'art. 5 del modello OCSE, si sono chiariti alcuni dei punti in discussione, sia per quanto riguarda il concetto di residenza, in particolare sotto il profilo del luogo di direzione effettiva (place of effective management), sia per quanto riguarda l'esatta qualificazione di elementi operativi del commercio elettronico, che, infine, per quanto riguarda le conseguenze in termini di possibilità di ravvisare l'esistenza di una stabile organizzazione. Non sono stati certamente risolti tutti i problemi, poiché sono ancora in corso di approfondimento quelli relativi alle classificazioni ed attribuzioni dei redditi prodotti tramite il commercio elettronico.

Mi sembra di poter dire che, ferma restando l'ispirazione al principio della tassazione del reddito mondiale degli ordinamenti economicamente più evoluti, l'ancoraggio dell'attribuzione della potestà impositiva, ai fini del prelievo del tributo sul reddito di impresa prodotto nell'ambito territoriale di un ordinamento da un'impresa residente in altro ordinamento, alla presenza di una stabile organizzazione è sempre valido. Affinché possano essere rispettate le esigenze di equilibrato prelievo del tributo, non sottraendolo all'ordinamento nel cui territorio il reddito è prodotto, è necessario che il concetto di stabile organizzazione, così come convenzionalmente determinato, sia normativamente, ed in ogni caso sul piano della identificazione degli elementi costitutivi e dell'interpretazione, adeguato ai nuovi modelli organizzativi strumentali alla produzione del reddito.



Dott. Andrea GIORDANO\*

# Natura del processo tributario e poteri del giudice

## Sommario:

**1. Introduzione.** – **2. Le premesse di diritto sostanziale e i loro corollari. La teoria dichiarativa.** – **3. Segue. La teoria costitutiva.** – **4. Il giudizio tributario come “impugnazione-annullamento”.** – **5. Segue. Il giudizio tributario come “impugnazione-merito”.** – **6. I poteri del giudice tributario: a) nella prospettiva dell’ “impugnazione-annullamento”.** – **7. Segue. b) nell’ottica dell’ “impugnazione-merito”.** – **8. Riflessioni conclusive: a) sulla natura del processo tributario.** – **9. Segue. b) sulle possibilità e sui limiti dell’attività giudiziale.**

## 1. Introduzione.

**N**on è mai sopito il dibattito sulla natura del processo tributario e sui poteri che competono al giudice.

Ne è prova la recente sentenza 25104 del 2008<sup>1</sup>, che a distanza di quasi quarant’anni dalla riforma tributaria del 1972 e di quasi venti da quella del 1992, dà rinnovato vigore alla *querelle*, conferendo al giudice tributario un ampio potere di quantificazione dell’imposta ove risulti con certezza l’evasione del contribuente<sup>2</sup>.

In particolare, in presenza di dichiarazioni di testi e di documenti, recanti il tracciato di una contabilità “in nero”, da cui emergano significativi indizi circa l’avvenuta evasione fiscale, è il giudice che, facendo leva sui poteri istruttori di cui dispone, deve determinare il *quantum debeatur*.

Per la detta pronuncia, il processo tributario è, perciò, diretto, non solo e non tanto

\*Dottorando di ricerca in Diritto Processuale Civile, Università “La Sapienza” Roma

1 Cfr. Cass. civ., 13 ottobre 2008, n. 25104. Nello stesso senso, si veda la giurisprudenza della Cassazione anteriore al 1985 (Cass. civ., sez. un., 5 marzo 1980, n. 1471, in *Riv. leg. fisc.*, 1980, 1588; Comm. Centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, in *Boll. trib.*, 1981, 799; C. Cost., 1 aprile 1982, n. 63, *ivi*, 1982, 729; Cass. civ., 19 aprile 1982, n. 2407, in *Riv. leg. fisc.*, 1983, 343), unitamente ai seguenti precedenti più recenti: Cass. civ., 5 settembre 2008 n. 22453; Cass. civ., 6 agosto 2008, n. 21184; Cass. civ., 16 maggio 2007, n. 11212; Cass. civ., 12 luglio 2006, n. 15825; Cass. civ., 19 febbraio 2004, n. 3309; Cass. civ., 30 maggio 2001, n. 7404; Cass. civ., 23 marzo 2001, n. 4280; Cass. civ., 23 dicembre 2000, n. 16171; Cass. civ., 15 luglio 1996, n. 6404, tutte in banca dati “Il *fiscovideo*”. Nello stesso senso, con riferimento al giudizio amministrativo: Cons. St., 22 aprile 2004, n. 2368, in [www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it); Cons. St., 22 aprile 2004, n. 2367, in Cons. Stato, 2004, I, 888; Cons. St., 19 novembre 2003, n. 9545,

[www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it). Contra, l’orientamento, contraddetto dalle pronunce testè citate, che la Corte ha seguito in epoca successiva al 1985: Cass. civ., 23 marzo 1985, n. 2085, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 908; Cass. civ., 19 dicembre 1986, n. 7735, in *Rass. trib.*, 1987, II, 631; Cass. civ., 3 marzo 1986, n. 1322, *ivi*, 1986, II, 254; Cass. civ., 24 febbraio 1987, n. 1987, in *Boll. trib.*, 1987, 757; Cass. civ., 26 ottobre 1988, n. 5786, *ivi*, 1988, 1828; Cass. civ., 4 gennaio 1993, n. 8, in banca dati “il *fiscovideo*”; Cass. civ., 22 marzo 2002, n. 4125, *ivi*. Per un ampio esame dei revirements della giurisprudenza, cfr. F. Maffezzoni, *La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento*, in *Boll. trib.*, 1989, 1765.

2 Queste le parole della Corte: “il giudice, avendo certezza dell’evasione (an), potrà utilizzare i propri poteri istruttori (d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 7) per determinare il *quantum debeatur*”.

all'eliminazione dell'atto impositivo dalla realtà giuridica, quanto all'accertamento del rapporto che intercorre tra il fisco e il contribuente.

E' dalla *natura* del rito tributario, la cui "identità" appare "contesa" tra il modello del processo civile e quello del processo amministrativo, che si desume *quali* siano e *quanto* siano estesi i poteri del giudice. Se quest'ultimo debba limitarsi all'annullamento dell'atto viziato, lasciando, poi, "carta bianca" all'amministrazione finanziaria, o se debba, piuttosto, sostituirsi alla stessa ai fini della determinazione del quantum è problema che può risolversi solo una volta ricondotto il processo tributario al modello civilistico dell'*impugnazione-merito* o a quello amministrativistico dell'*impugnazione-annullamento*.

Non è dato compiere l'analisi descrittiva del "che cosa", senza aver previamente indagato sul "perché"<sup>3</sup>.

Prejudiziale è, dunque, individuare i termini della controversia, non poco vessata, che inerisce alla natura del processo tributario.

Alla tesi che qualifica il menzionato processo come giudizio di *accertamento di un rapporto*<sup>4</sup> si contrappone quella che lo sussume nello schema del *giudizio di tipo costitutivo*, preordinato all'annullamento di un atto<sup>5</sup>.

Il primo orientamento si fonda sul delicato compromesso tra autoritarismo e liberalismo che anima la *teoria dichiarativa*<sup>6</sup>. Questa, strutturando la norma di diritto sostanziale in termini di "norma-fatto-effetti", ritiene che la nascita dell'obbliga-

3 Si pensi all'insegnamento di Aristotele nella *Fisica*, ove il Filosofo afferma: "non riteniamo di conoscere ciascuna cosa senza averne prima afferrato il perché".

4 Qualificato il processo tributario come giudizio di accertamento del rapporto d'imposta: E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e secondo grado*, in *Diritto e processo, Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 e in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma (Atti del convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale, Sanremo, 2-3 marzo 1974)*, Padova, 1975, 34; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 222; Id., voce *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, 1987, 770; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749; C. Bafile, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, 5; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 706.

5 Considerano il processo tributario alla stregua di un giudizio di annullamento di un atto: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1962, 107 e 594; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 145; F. Tesaro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 45; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 2002, 141; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 27 e 63. Per una impostazione "mista", si vedano: A. E. Granelli, *Osservazioni sulla competenza*

*delle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1981, 741; F. Maffezzoni, *Del coordinamento della giurisdizione amministrativa e tributaria*, in *Studi per il Centocinquantesimo del Consiglio di Stato*, Roma, 1981, 1371; Id., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, 581; Id., *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 594; E. De Mita, *Legalità dell'imposizione e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, 748, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 1987, 159; Id., *Appunti di diritto tributario*, I, Milano, 1987, 69; M. E. Schinaia, *Il processo tributario tra processo civile e processo amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, 1468; D. Stevanato, *Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario in una interessante decisione di merito*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 59; F. Batistoni Ferrara - M. A. Grippa Salvetti, *Lezioni di diritto tributario*, I, Parte generale, Torino, 1990, 99 e 177-178; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2003, 352.

6 Sulla teoria dichiarativa, si vedano, oltre ai testi indicati alla nota 4: A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1959, 272; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1972, 272; E. Vanoni, *Nascita dell'obbligazione di pagare il tributo e descrizione di alcune fattispecie tributarie*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, II, 293; G. Tinelli, *Osservazioni sull'integrazione in sede contenziosa della motivazione dell'avviso di accertamento*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1981, II, 260.

zione tributaria dipenda unicamente dal verificarsi in concreto del presupposto individuato dalla fattispecie astratta. Il rapporto che lega il contribuente al fisco ha, quale fonte esclusiva, la legge ed è, pertanto, configurabile alla stregua di un rapporto debito-credito. La posizione del contribuente assume al rango dei *diritti soggettivi*; gli atti di accertamento dell'amministrazione finanziaria non fanno che *dichiarare* il rapporto di imposta, rendendo liquide ed esigibili obbligazioni tributarie già sorte.

Quale riflesso dell'impostazione dichiarativista, il processo tributario assume i connotati di un giudizio di accertamento dei rapporti di imposta, "sagomato" sul modello del processo civile.

Pur risultando – almeno in linea di massima<sup>7</sup> – necessaria, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, l'impugnativa di un *atto*, questo ha la funzione meramente "veicolare" di introdurre il processo<sup>8</sup>. Formalmente, il giudizio si appunta su atti emessi dall'amministrazione finanziaria che rientrino nelle categorie predeterminate *ex lege*; il ricorso deve essere proposto nel rispetto di un termine di decadenza che decorre dalla data di notificazione dell'atto impugnato. Nella sostanza, il processo ha ad oggetto l'accertamento del rapporto d'imposta<sup>9</sup> ed approda ad una sentenza che, investendo la relazione che intercorre tra le parti in causa, si sostituisce all'atto impugnato<sup>10</sup>.

## 2. Le premesse di diritto sostanziale e i loro corollari.

### La teoria dichiarativa.

Agli antipodi si colloca la ricostruzione che attrae il processo tributario nel novero dei giudizi di annullamento degli atti impositivi.

Alla base, v'è la teoria *costitutiva*<sup>11</sup>, specularmente opposta alla lettura in senso "dichiarativista" del rapporto d'imposta, ed imperniata sulla formula "norma-potere-effetti".

7 Invero, la tesi dichiarativa consentirebbe anche l'esperimento di un'azione di accertamento mero. V. *infra*.

8 Per la qualificazione dell'atto impositivo in termini di "veicolo d'accesso" al giudizio, si vedano Cass. civ., 20 marzo 1998, n. 2943, in *Mass. Giur. it.*, 1998 e Cass. civ., 18 luglio 1996, n. 6471, *ivi*, 1996.

9 In particolare, adottando la tesi in commento, il *petitum* mediato si concreterebbe nel diritto di rimborso di cui il ricorrente chiede il riconoscimento o nella pretesa tributaria di cui il contribuente domanda l'accertamento negativo (sempre che si ammetta la stessa esperibilità di un'azione di mero accertamento nel rito tributario). La *causa petendi* coinciderebbe, rispettivamente, con il titolo che legittima la richiesta di accertamento del diritto al rimborso del contribuente o con i fatti impeditivi-modificativi-estintivi che fungono a "demolire" la pretesa del fisco.

10 Così, P. Russo, *Processo tributario*, cit., 770; Id, *Impugnazione e merito*, cit., 749 ss., spec. 751; C. Baffie, *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. trib.*,

1986, I, 393; Id., *Motivazione dell'accertamento come atto processuale*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 84; Id., *Riflessioni sulla dichiarazione e sul processo*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 513; Id., *Motivazione dell'accertamento e natura del processo tributario secondo l'ultimo indirizzo delle Sezioni Unite*, in *Rass. trib.*, 1989, I, 247; Id., *Il nuovo processo*, cit., 5.

11 Sulla teoria costitutiva: E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 107 ss.; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962, III, 277; F. Tesaurò, *Profili sistematici*, cit., 45; Id., *Istituzioni*, cit., 141; G. A. Micheli, *Corso di diritto tributario*, cit., 251; G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 145; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 27 e 63; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, cit., 352. I fondamenti della tutela costitutiva si rinvergono in K. Hellwig, *Anspruch und Klagerecht*, Jena, 1900 e in E. Zitelmann, *Internationales Privatrecht*, Leipzig, 1898, II, spec. 282. In argomento, si vedano anche A. Romano, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958, 24; C. Ferri, *Profili dell'accertamento costitutivo*, Padova, 1970; Id., voce *Costitutiva (azione)*, in *Enc. giur. Treccani*, X, Roma, 1988.

La fonte dell'obbligazione tributaria non viene individuata nella legge, ma in uno degli atti posti in essere, nell'ambito dell'attività di accertamento, dall'amministrazione finanziaria. La relazione tra contribuente e fisco non può essere inquadrata in un rapporto debito-credito; l'atto di accertamento ha la natura di provvedimento amministrativo con efficacia *costitutiva* del rapporto d'imposta. La situazione soggettiva del contribuente, lungi dall'appartenere all'ambito dei diritti soggettivi, va qualificata in termini di *interesse legittimo* al corretto esercizio della funzione impositiva.

Coerentemente, il processo non può che mirare all'annullamento dell'atto emanato dall'amministrazione finanziaria: ha, dunque, nel giudizio amministrativo il suo paradigma.

L'atto impositivo, piuttosto che fungere da mero "veicolo d'accesso" al giudizio, delimita la cognizione del giudice alla verifica della legittimità dell'operato del fisco<sup>12</sup>. Il *petitum* immediato coincide con la richiesta di eliminazione dell'atto in ragione del vizio che lo inficia, mentre l'oggetto mediato è costituito dal diritto potestativo del ricorrente all'annullamento dell'atto<sup>13</sup> o dall'interesse legittimo del contribuente<sup>14</sup>. In nessun caso la pronuncia del giudice può prendere il posto dell'atto impugnato: la "palla" rimbalza all'amministrazione finanziaria, che deve esercitare nuovamente il potere di imposizione, rinnovando l'atto viziato in ottemperanza all'intervenuto giudicato.

### 3. Segue. La teoria costitutiva.

Plurimi e concordanti sono gli "indizi" da cui potrebbe desumersi, in iure condito, la natura di impugnazione-annullamento del giudizio tributario.

Vi è, anzitutto, l'imprescindibile dato di legge. L'articolo 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, preceduto dall'articolo 16 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, elenca in modo tassativo gli atti avverso i quali è proponibile il ricorso, escludendo l'autonoma impugnabilità degli atti diversi da quelli espressamente indicati. Persino in materia di rimborso, la proposizione della relativa azione è subordinata all'esistenza di un apposito atto di "rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi od accessori non dovuti"<sup>15</sup>. Appaiono incompatibili il meccanismo del "silenzio-rifiuto" e la natura dichiarativa del giudizio<sup>16</sup>: se il legislatore avesse optato per quest'ultima, avrebbe consentito che l'esistenza di un indebito integrasse, di per sé sola, l'interesse ad agire del ricorrente. E, più in

12 F. Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 369; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 226 e 237; C. Consolo, *Pagine introduttive*, in *Dal contenzioso al processo tributario*, Milano, 1992, XXXI.

13 E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 103 ss.; F. Tesauro, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 54.

14 C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 195. Altri ancora (F. Maffezzoni, *La giurisdizione tributaria nell'ambito*

*della giurisdizione amministrativa*, cit., 611) ravvisano l'oggetto mediato a un tempo nell'interesse legittimo del contribuente e nel credito dell'erario.

15 Per simili considerazioni, già C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 33, in relazione all'articolo 16 del d.p.r. 636/1972.

16 In questo senso, F. Satta, *Principi di giustizia amministrativa*, Padova, 1978, 348, e C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 34.

generale, l'avvio di un giudizio di accertamento dovrebbe poter prescindere dalla formazione di un atto dell'amministrazione finanziaria.

Se il sindacato giurisdizionale potesse investire *fatti*, indipendentemente dall'esistenza di *atti*, non avrebbe senso la "tipizzazione" di cui al citato articolo 19 e gli stessi vizi formali dovrebbero essere giudizialmente irrilevanti<sup>17</sup>. Ammettendosi la derivazione dell'obbligazione tributaria dalla legge, dovrebbe "sfumare" il carattere autoritativo degli atti del fisco e non potrebbero che "trascolorare" i vizi attinenti al procedimento amministrativo.

La stessa previsione di un termine perentorio per la proposizione del ricorso<sup>18</sup>, decorrente dal momento della notificazione dell'atto impugnato, darebbe consistenza alla tesi dell'impugnazione-annullamento.

Un giudizio di accertamento è, per sua natura, preordinato alla tutela di posizioni giuridiche – i diritti soggettivi – la cui estinzione può solo dipendere dal decorso del termine lungo di prescrizione. Invero, mentre la *ratio* della prescrizione è ravvisabile nell'estinzione di una posizione giuridica per la prolungata inerzia del suo titolare, la decadenza è legata al mancato compimento di un atto o di un contegno in un termine perentorio fissato dalla legge o dalle *parti*<sup>19</sup>. Si ritiene, pertanto, che la prescrizione riguardi unicamente l'esercizio di *diritti* e che la decadenza meglio si attagli, invece, ai *poteri*<sup>20</sup> o, al più, agli atti strumentali all'esercizio di un diritto<sup>21</sup>.

Dato che, poi, un *diritto* prescinde dall'esistenza di un *atto* "confezionato" dal fisco, il termine per la proposizione del ricorso dovrebbe decorrere, non dal giorno della notifica dell'atto, ma da quello della lesione del diritto<sup>22</sup>. Nondimeno, l'articolo 21 d.lgs. 546/1992 enuncia a chiare lettere che "il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni *dalla data di notificazione dell'atto impugnato*" e che, in relazione al rifiuto tacito della restituzione di tributi, il

---

17 Così, con riferimento espresso all'articolo 21 del d.p.r. 636/1972, F. Tesaurò, *La motivazione degli avvisi di accertamento ed i poteri delle commissioni in una decisione ineccepibile della commissione centrale*, in *Boll. trib.*, 1983, 1031; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1622; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 37 e 420; S. Muscarà, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di tutela cautelare*, in *Dir. prat. trib.*, 1984. Più di recente, cfr. ancora F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., 372, per il quale i requisiti di legge sarebbero inutili se la loro violazione non comportasse l'annullamento dell'atto illegittimo.

18 Perentorietà che, peraltro, come osserva C. Glendi, ne *L'ingiunzione fiscale reiterata*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, II, 26 e Id., ne *L'oggetto*, cit., 34, è prevista anche in relazione alle impugnative contro l'ingiunzione e ai rimedi funzionali alla restituzione di quanto indebitamente versato (si veda, tuttavia, in merito a quest'ultima, la disciplina di cui al vigente art. 21 c. 2 d.lgs. 546/1992, su cui meglio *infra*).

19 Così, F. Gazzoni, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2004, 110. Riporta la menzionata ricostruzione anche G. Alpa, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1997, 1204. Cfr. anche A. Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 2004, 240-241, ove l'A. riconduce il fondamento della prescrizione a cause di natura soggettiva – la negligenza del titolare del diritto –, mentre fa dipendere la decadenza dal solo fatto obiettivo del decorso del tempo. Si veda, per la materia tributaria, quanto rileva anche P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 751.

20 E' questa la nota impostazione di S. Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1986.

21 Così, F. Gazzoni, *Manuale*, cit., 110.

22 Per simili rilievi, si vedano G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 76 spec. nota 141 e C. Glendi, *Problemi di tutela giurisdizionale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e connesse questioni di legittimità costituzionale*, in *Riv. dir. e fin. sc. fin.*, 1975, 339.

termine per ricorrere è fissato nella misura di novanta giorni dalla domanda di rimborso.

Inoltre, all'individuazione, con elenco tassativo, degli atti impugnabili e alla predeterminazione di un termine decadenziale segue un corollario di estremo rilievo: la *definitività* degli atti una volta spirati i termini per ricorrere<sup>23</sup>. La mancata impugnazione degli atti comporta l'incontestabilità degli effetti che da questi discendono e, pertanto, la loro stabilizzazione. E, a tale consolidamento degli effetti si approda anche laddove *mai* si siano verificati, nel concreto, i presupposti d'imposta previsti dalle norme<sup>24</sup>.

Ulteriori rilievi possono discendere dagli articoli 47, 49, 68 e 70 del d.lgs. 546/1992.

Secondo il primo dei menzionati disposti, la tutela cautelare è circoscritta alla sospensione, in primo grado, dell'esecuzione dell'atto impugnato. E' noto come il potere di sospensione cautelare costituisca il "gradino" che precede il potere di annullamento di un atto amministrativo: il primo è, per così dire, connaturale al secondo<sup>25</sup>. Solo la tesi costitutiva comporterebbe l'attribuzione al giudice del potere di sospensione: del resto, un atto dichiarativo non spiega effetti da eseguire né, pertanto, da sospendere<sup>26</sup>.

Differentemente dal processo civile, è, poi, escluso ogni altro mezzo di tutela cautelare. Nulla dice il testo di legge sulla possibilità di utilizzare, nel rito tributario, misure diverse dalla sospensione. Anzi, l'art. 49, prevedendo l'inapplicabilità, alla nostra materia, dell'art. 337 c.p.c., sembrerebbe altresì escludere che si applichino gli istituti di cui agli artt. 283 e 373 c.p.c.<sup>27</sup>; l'art. 68, poi, disciplinando le modalità di pagamento del tributo in pendenza del processo, non lascerebbe spazi all'inibitoria di cui all'art. 283<sup>28</sup>. La stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 165/2000<sup>29</sup>, ha sostenuto che non è ravvisabile una violazione dell'articolo

23 Così, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 80 ss. e 577; A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, 29 e III, cit., 291; C. Magnani, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 130; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 89; G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., spec. 304; F. Tesauro, *Istituzioni*, cit., 332.

24 E' la nota tesi di E. Allorio, *op. ult. cit.*, ove l'A. desume da quanto detto che gli effetti non possano discendere dalla legge (o meglio, dal verificarsi nel concreto del presupposto d'imposta previsto dalla norma), ma che debbano essere, piuttosto, ricondotti all'atto emesso dall'amministrazione finanziaria. Della stessa opinione è C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 35-37. In senso contrario, F. Batistoni Ferrara, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, 42, nonché, più di recente, A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 707-708.

25 In questo senso, C. Cost., 27 dicembre 1974, n. 284, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1028.

26 Così, F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*,

in *Rass. trib.*, 2006, 51.

27 Così, l'ordinanza C. Cost., 3 luglio 2002, n. 310, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).

28 In questo senso, da ultimo, P. Sandulli, *Il giudizio innanzi alla Corte di Cassazione nel processo tributario*, relazione tenuta il 23 novembre 2007 presso l'Università di Teramo, nell'ambito del convegno "La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale", spec. 3. Potrebbe, tuttavia, ipotizzarsi una sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza solo nei limiti previsti dall'articolo 68, che modula l'esecutorietà sulla base della 'frazione' di pretesa che possa ritenersi fondata in ragione del grado di giudizio (I o II) e del tipo di sentenza (rigetto o accoglimento parziale).

29 Cfr. C. Cost., 25 maggio 2000, n. 165, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org). Del giudice delle leggi, si vedano anche le ordinanze C. Cost., 19 giugno 2000, n. 217, in *Giur. cost.*, 2000, 1727 e C. Cost., 27 luglio 2001, n. 325, in banca dati "Il fiscovideo".

lo 24 Cost. laddove la tutela cautelare sia stata garantita unicamente in primo grado: la previsione di misure cautelari nelle fasi successive alla pronuncia a cognizione piena sarebbe rimessa alla discrezionalità del legislatore<sup>30</sup>.

La lontananza del contenzioso tributario dal processo civile potrebbe essere suggellata dall'articolo 70 d.lgs. 546/1992, che, nel "riadattare" il giudizio di ottemperanza alla *subiecta materia*, dispone che le decisioni assunte in quella sede siano ricorribili per cassazione solo "per inosservanza delle norme sul procedimento"<sup>31</sup>. L'esclusione – emergente dalla *littera* del disposto – del ricorso per violazione di norma sostanziale<sup>32</sup>, contrastando con l'articolo 111 c. 7 Cost., difficilmente potrebbe conciliarsi con il modello del giudizio di accertamento.

#### 4. Il giudizio tributario come "impugnazione-annullamento".

Altrettanto rilevanti sono le "repliche" di chi sostiene la tesi dell'impugnazione-merito.

Se è vero che, a disciplina vigente invariata, non si può ricorrere in mancanza di un atto impugnabile e al di fuori dello *spatium temporis* consentito, nulla osterebbe ad attrarre nella cognizione del giudice l'intero rapporto d'imposta.

Il profilo impugnatorio sarebbe meramente formale: investirebbe le sole modalità di accesso al giudizio<sup>33</sup>. Gli atti individuati dall'articolo 19 non farebbero che "puntualizzare" l'interesse a ricorrere<sup>34</sup>, in nulla incidendo sulle situazioni di diritto soggettivo dedotte a giudizio e su una decisione che investirebbe il merito del rapporto tributario.

La previsione del termine breve di decadenza per la proposizione del ricorso sarebbe il frutto di un ponderato bilanciamento tra l'interesse alla certezza del rapporto d'imposta e la necessaria tutela dei diritti del contribuente<sup>35</sup>.

---

30 Per un orientamento contrario a quello segnato dalla menzionata pronuncia, si vedano le ordinanze Commissione Tributaria Regionale Lombardia, 19 aprile 1999, n. 20 e Commissione Tributaria Regionale Veneto, 25 gennaio 2001, n. 553. Cfr. anche la più recente ordinanza Commissione Tributaria Regionale Puglia, 15 giugno 2005, n. 31, che ha avallato la tesi dell'applicabilità al contenzioso tributario dell'articolo 283 c.p.c.

31 In argomento, ancora P. Sandulli, *op. cit.*, 2-3.

32 Va, tuttavia, sin d'ora precisato che la giurisprudenza avalla l'interpretazione conforme all'articolo 111 Cost. che estende il ricorso per cassazione a qualsiasi violazione di legge (v., in questo senso, Cass. civ., 1 marzo 2004, n. 4126, in banca dati "Il fiscovideo"; Cass. civ., 23 aprile 2004, n. 7801, *ivi*; Cass. civ., 5 agosto 2005, n. 15084, *ivi*; Cass. civ., 3 aprile 2005, n. 4596, *ivi*).

33 Così, P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., 222; Id., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 79; Id., voce *Processo tributario*, cit., 770; E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 34.

34 In questi termini, E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 42, ove l'A. ritiene che gli atti rilevino ai fini della sola decorrenza dei termini del ricorso, senza neppure assurgere al rango di presupposti processuali. Adde A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 706.

35 P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 770; Id., *Impugnazione e merito*, cit., 751-752; A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708. Per S. Muscarà, *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1176, e per P. Russo, *Il contenzioso tributario. Orientamenti giurisprudenziali sul contenzioso tributario*, in *Diritto tributario tra sistema e prassi (Consiglio superiore della magistratura)*, Roma, 1979, 194, il sistema emergente dall'allora articolo 16 del d.p.r. n. 636/1972 contrasterebbe con il combinato disposto degli articoli 24 e 113 Cost. In particolare, per P. Russo (*op. ult. cit.*, 194), si incorre nella detta incostituzionalità laddove la tutela giurisdizionale sia inadeguata al modo d'essere delle situazioni soggettive.

Né varrebbe ad affermare il contrario l'argomento imperniato sulla presunta incompatibilità tra il regime della decadenza e i diritti soggettivi. Ancorché la decadenza, verificandosi indipendentemente da quali siano le *cause* dell'inerzia del soggetto<sup>36</sup>, meglio si addica alla situazione dinamica del *potere*, non esistono norme o principi che impediscano al legislatore di riferirla ad un diritto. Anzi, stando a giurisprudenza costante<sup>37</sup>, per stabilire se un termine sia previsto a pena di decadenza o di prescrizione, non deve farsi riferimento al *nomen*, all' "etichetta" contenuta nella legge, ma alla *ratio* che la disposizione sottende. La lettura in chiave funzionale degli istituti della decadenza e della prescrizione priva di rilievo il tradizionale *distinguo* tra "potere" e "diritto" e valorizza il diverso criterio del bilanciamento degli interessi in gioco. Alla base della scelta del regime decadenziale non v'è, necessariamente, la qualificazione della situazione giuridica in termini di "potere": può esservi, piuttosto, l'interesse alla certezza e alla stabilità dei rapporti.

Sullo stesso terreno, potrebbe criticarsi l'argomento che fa dipendere la stabilizzazione degli effetti dalla mancata impugnativa dell'atto. La preclusione dell'accertamento tardivo del rapporto d'imposta sarebbe espressione, anch'essa, dell'interesse erariale a definire, in tempi rapidi, i termini dell'obbligazione tributaria<sup>38</sup>. Inoltre, la definitività del rapporto d'imposta risulterebbe circoscritta a quanto emerge dall'atto: ciò che lo segue o lo precede resterebbe contestabile dal contribuente<sup>39</sup>.

Altrettanto confutabile è l'argomento che esclude la tesi dell' "impugnazione-merito" in quanto la stessa renderebbe giudizialmente irrilevanti quei vizi formali che, per la normativa vigente, rilevano. Invero, la stessa "rilevanza" dei vizi non è, in iure condito, così incisiva come lo era ai tempi del d.p.r. 636/1972<sup>40</sup>. L'articolo 21 del citato decreto, che prevedeva che l'atto di accertamento viziato fosse rinnovabile ad impulso giudiziale, non è stato riprodotto nella disciplina del nuovo contenzioso tributario. Se è da escludersi, poi, che i vizi formali incidano sull'an dell'obbligazione tributaria, resterebbe, comunque, la rilevanza dei medesimi sotto il profilo della determinazione dell'imponibile o della riscossione delle imposte<sup>41</sup>.

36 Si veda, in merito, oltre ai testi citati nel precedente paragrafo, lo studio di C. Ruperto, *Prescrizione e decadenza*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto civile e commerciale*, Torino, 1985, spec. 632-633.

37 Così: Cass. civ., sez. un., 21 agosto 1972, n. 2690, in *Giust. civ.* 1972, I, 1930 e in *Rass. giur. Enel*, 1973, 33, per cui, per discernere tra decadenza e prescrizione, "occorre non soltanto fare riferimento all'espressa definizione contenuta nella legge, quanto alla sua finalità: nella prescrizione, quella di ritenere, in via presuntiva, abbandonato il diritto per l'inerzia protrattasi per un certo tempo (termine di durata) del suo titolare, e nella decadenza, quella corrispondente alla necessità obiettiva di compimento di determinati atti entro un determinato tempo (termine fisso o perentorio)". Si vedano, nello stesso senso: Cass. civ., 27 febbraio 1975, n. 789, in *Mass. Giust. civ.*, 1975, 360; Cass. civ., 9 febbraio 1979, n. 896, *ivi*, 1979, 391; Cass. civ., 8 gennaio 1981, n. 187, *ivi*, 1981, 68.

38 In questo senso, A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708.

39 In questo senso, P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 41 e 261, nonché A. Fantozzi, *op. ult. cit.*, 708.

40 Così, P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 753.

41 P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 772. Similmente, *Id.*, *Impugnazione e merito*, cit., 753-754, ove l'A. rileva, correttamente, che la normativa che contempla gli atti dell'amministrazione finanziaria qualifica la contrarietà degli stessi al "paradigma" legale, non in termini di annullabilità, ma di *nullità*. L'azione che il contribuente esperisce vanta, pertanto, la natura meramente *dichiarativa* che è propria delle azioni di nullità e le differenzia da quelle costitutive di annullamento.



L'assunto della necessaria derivazione dell'obbligazione tributaria dalla legge – punto cardine della teoria dichiarativa – non consente al vizio procedimentale di intaccare il fondamento sostanziale della pretesa del fisco<sup>42</sup>.

Sarebbe, poi, difficilmente contestabile quanto emerge dall'articolo 1 comma 2 del d.lgs. 546/1992. La previsione della diretta applicabilità delle norme del codice di procedura civile, a condizione che le stesse non risultino incompatibili con i disposti del decreto, determina una maggiore pendenza del rito tributario verso il modello civilistico del giudizio di accertamento.

Non può passare inosservata siffatta clausola di rinvio, ben più ampia di quella contenuta nell'articolo 39 del d.p.r. 636/1972, e con altrettanta evidenza si distingue la previsione dell'applicabilità al rito tributario della disciplina inerente all'esecuzione forzata delle sentenze di condanna<sup>43</sup>. Invero, l'articolo 70 del d.lgs. 546/1992 non sostituisce né sovrappone il giudizio di ottemperanza all'esecuzione forzata ex artt. 474 ss. c.p.c.: prevede, piuttosto, la ricorribilità al primo “salvo quanto previsto dalle norme del codice di procedura civile per l'esecuzione forzata della sentenza di condanna costituente titolo esecutivo”<sup>44</sup>. L'utilizzabilità di ambo i “congegni” e lo stesso concetto di “condanna” dell'amministrazione finanziaria vanno ad erodere uno dei “dogmi” della tutela costitutiva: l'impossibilità, per il giudice, di sostituirsi alla pubblica amministrazione nell'esercizio di un potere o di intimare la stessa ad esercitarlo<sup>45</sup>. Anche l'articolo 68 del decreto sembra avallare la facoltà del giudice di “rimpiazzare” l'amministrazione finanziaria: in pendenza del processo, il titolo che fonda la pretesa erariale e giustifica, pertanto, l'obbligo di pagamento “frazionato” non è più l'atto impugnato ma la sentenza della commissione provinciale<sup>46</sup>.

42 Va altresì considerata la tesi più “estrema” di chi, come C. Bafle, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, 255-256 e Id., *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, cit., 406-407, partendo da premesse di stampo “dichiarativista”, sostiene la totale irrilevanza dei vizi altri da quelli che attengono all'esistenza e all'ammontare del credito tributario. Invece, per G. Tinelli, *Osservazioni*, cit., 260, i vizi formali rileverebbero solo sul piano dell'onere della prova, che graverebbe in capo all'amministrazione finanziaria (si vedano, sulla tesi di G. Tinelli, le precisazioni di S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti*, cit., 34 nota 26).

43 Sottolinea questo profilo P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 757-758.

44 Si veda, del resto, quanto disposto dall'articolo 69 del citato decreto. In particolare, ai fini di un coordinamento tra processo esecutivo ordinario e giudizio di ottemperanza, si è detto (A. Mercatali, in *La nuova normativa sul contenzioso tributario: riflessioni “a caldo” sulle linee guida del nuovo processo e sulla problematica emergente*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 289 e B. Bellè, *Il giudicato tributario e l'esecuzione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 289) che quest'ultimo avrebbe applicazione solo laddove si debba dare esecuzione ad obblighi di fare diversi dal pagamento di somme. Altri (U. Perrucci, *L'esecutorietà delle decisioni delle commissioni tributarie e gli atti amministrativi impugnati*, in *Corr. trib.*, 1986, 2478; S.

Muscarà, *In tema di giudizio di ottemperanza per rimborso di imposte*, in *Rass. trib.*, 1985, 179; F. Maffezzoni, *Nota sull'ottemperanza alle sentenze tributarie*, in *Boll. trib.*, 1988, 325; C. Glendi, *Commentario alle leggi sul contenzioso tributario*, Milano, 1990, 392) ritengono, invece, che il ricorso di cui all'art. 70 possa essere proposto anche in relazione all'esecuzione dell'obbligo di restituzione di somme di denaro. Poi, alla tesi per la quale il giudizio di ottemperanza potrebbe essere attivato solo in caso di infruttuosità del giudizio esecutivo ordinario (N. Allegretti, *L'esecuzione delle sentenze nel nuovo processo tributario*, in *Il fisco*, 1993) si contrappone quella favorevole alla piena fungibilità dei due rimedi (A. Buscema, *Profili teorici e pratici del giudizio di ottemperanza*, in *Il fisco*, 1994, 4216).

45 Sul tema, l'importante studio di A. Proto Pisani sulla tutela costitutiva, *Appunti sulla tutela cd. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. dir. proc.*, 1991, spec. 65-66. Com'è noto, nel diritto amministrativo, la possibilità del giudice di condannare la pubblica amministrazione al risarcimento dei danni conseguenti alla lesione di interessi legittimi ha ormai piena cittadinanza.

46 Per simili considerazioni, P. Russo, *op. ult. cit.*, 758. Tale constatazione potrebbe essere avvalorata dal fatto che l'articolo 47 del decreto prevede che possa essere sospeso, per ragioni cautelari, solo il provvedimento emesso in primo grado.

Non è, inoltre, da sottovalutarsi la disciplina delle azioni di rimborso. Anche se l'articolo 19 condiziona l'esperibilità dell'azione all'esistenza del rifiuto dell'amministrazione finanziaria, l'articolo 21 c. 2, dal canto suo, dispone che il ricorso avverso il "silenzio-diniego" del fisco sia ammissibile "fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto". Anche per la domanda di restituzione, che condiziona la proponibilità del ricorso, è previsto – se pur come termine residuale<sup>47</sup> – quello di due anni "dal pagamento o, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"<sup>48</sup>. In presenza del riconoscimento, da parte del testo di legge, della nascita di un diritto del contribuente dal fatto del pagamento "senza causa"<sup>49</sup>, sarebbe difficile parlare di giudizio di annullamento di un atto<sup>50</sup>. Laddove neanche intervenga il rifiuto espresso, da parte dell'amministrazione finanziaria, dell'istanza di rimborso, manca addirittura un "atto" propriamente detto<sup>51</sup>. Se, poi, la reiezione espressa c'è, resta il dato che il ricorrente ha interesse – nel senso processuale del termine – a che sia accertato il suo credito e, di conseguenza, condannata la resistente al soddisfacimento dello stesso<sup>52</sup>.

Non mancano, infine, gli orientamenti giurisprudenziali che, avallando un potenziamento della tutela del contribuente nell'ottica del diritto di difesa, avvicinano il processo tributario al modello del giudizio di accertamento.

Si pensi alle pronunce che, rompendo gli "argini" dell'articolo 47, prevedono l'applicabilità del rimedio della sospensione dell'atto impugnato anche in secondo grado<sup>53</sup>, o a quelle che attribuiscono ai giudici tributari il potere di sospendere l'effica-

47 Ovvero, quale termine applicabile in mancanza di disposizioni specifiche nelle singole leggi d'imposta.

48 Per F. Tesauro, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 39, il diritto soggettivo al rimborso dovrebbe essere sottoposto al solo termine di prescrizione.

49 In una con la scelta del regime di prescrizione (v., tuttavia, in merito, le considerazioni sviluppate *supra*).

50 Oltre ai dichiarativisti, considerano il processo di rimborso alla stregua di un giudizio di accertamento anche F. Tesauro, *Istituzioni*, cit., 312 e 345; Id., *Lineamenti*, cit., 108 ss.; Id., *Giusto processo*, cit., 39; F. Maffezzoni, *La giurisdizione*, cit., 585; G. Falsitta, *Manuale*, cit., 614. *Contra*: C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 328 e G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 1989, 124. Si veda anche la tesi avanzata da F. Maffezzoni, *ne Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, cit., 288, che inquadra il processo di rimborso – sia nel caso di rifiuto espresso, sia di rifiuto tacito – nello "schema" del processo di annullamento di un atto con effetti consequenziali di accertamento del rapporto (similmente, anche C. Magnani, *La dichiarazione dei redditi*, Padova, 1924, 102 e G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 163).

51 Sulla *querelle* inerente alla natura del "rifiuto tacito", che è stato definito ora come *atto* ora come *mero stato di fatto*, si vedano F. Batistoni Ferrara, *Gli atti impugnabili nel processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 1109 e F. Gallo, *Il silenzio nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc.*

*fin.*, 1983, I, 81. In particolare, ritengono che, in caso di silenzio-diniego, il giudizio abbia ad oggetto l'accertamento dell'indebito F. Gallo, *op. ult. cit.*, 93 e P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., spec. 771.

52 Per simili rilievi, P. Russo, *op. ult. cit.*, 771. Si veda l'opinione contraria di C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 327, che coerentemente con l'impostazione generale del suo scritto (v. spec. 313), ritiene che il provvedimento di rifiuto espresso costituisca, a favore dell'amministrazione finanziaria, un *diritto soggettivo di ritenzione* delle somme. Conseguenza di tale opinione è il "degradamento" della posizione del richiedente il rimborso da diritto soggettivo ad *interesse legittimo* (cfr. le perplessità espresse, in merito, da F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 134; Id., *Le azioni di rimborso*, in *Boll. trib.*, 1982, 101; Id., *Il processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1982, I, 52, ove l'A. sostiene che la qualificazione della posizione giuridica del ricorrente in termini di interesse legittimo comporta un significativo depotenziamento di tutela ed infligge, conseguentemente, un *vulnus* agli articoli 24 e 113 Cost.).

53 Cfr. Commissione Tributaria Regionale Lombardia, ord. 19 aprile 1999, n. 20 e Commissione Tributaria Regionale Veneto, ord. 25 gennaio 2001, n. 553. Per la dottrina, si vedano i concordi rilievi (se pur limitatamente a casi specifici) di F. Pistolesi, *L'appello nel processo tributario*, Torino, 2002, 372 ss.; A e M. Finocchiaro, *Commentario al nuovo contenzioso tributario*, Milano, 1996, 49; S. Menchini, *Commento all'art. 47 del D.Lgs. 546 del 1992*, in AA. VV., *Il nuovo processo tributario. Commento*, Milano, 1997, 397-398.

cia esecutiva delle sentenze di primo e secondo grado<sup>54</sup>. Rilevano altresì gli orientamenti favorevoli all'applicabilità, alla nostra materia, dell'articolo 700 c.p.c.<sup>55</sup> E', poi, degna di menzione la lettura costituzionalmente "orientata" dell'articolo 70 c. 10 d.lgs. 546/1992 che la giurisprudenza sembra aver fatto propria<sup>56</sup>.

Del resto, se di giudizio di accertamento si tratta, e sui diritti soggettivi si controverte, si rende necessario un "armamentario" adeguato di strumenti processuali<sup>57</sup>. Il giudizio che investe i *diritti* lesi non può fuoriuscire dai binari del "giusto processo" di cui all'articolo 111 Cost.<sup>58</sup> né può essere contraddistinto da mezzi di tutela ineffettivi e irragionevolmente diversi da quelli garantiti nel processo civile a cognizione piena<sup>59</sup>.

## 5. Segue. Il giudizio tributario come "impugnazione-merito".

Dalla natura del processo dipendono l'incisività e l'ambito dei poteri officiosi. Ad una scelta favorevole al modello dell' "impugnazione-annullamento" consegue la *compressione* delle attribuzioni del giudice; dalla tesi contraria ne discende la, più o meno spiccata, *dilatazione*<sup>60</sup>.

Nel caso dell'impugnazione-annullamento, è inconcepibile che il giudice si sostituisca all'amministrazione finanziaria, emanando una decisione destinata ad "assorbire" l'atto impositivo<sup>61</sup>.

54 Si veda Commissione Tributaria Regionale Puglia, ord. 15 giugno 2005, n. 31. In dottrina, favorevole all'applicabilità degli articoli 283 e 373 c.p.c. è F. Tesauro, *Giusto processo*, cit., 51; dello stesso Autore, *La tutela cautelare nel procedimento di appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale*, in *Boll. trib.*, 1999, 1733. Non è, del resto, condivisibile l'orientamento fatto proprio da Commissione Tributaria Regionale di Firenze, sez. I, ord. 19 marzo 1998, in *Rass. trib.*, 1998, 824, per cui l'inapplicabilità dell'articolo 337 c.p.c. al rito tributario comporterebbe anche l'inapplicabilità degli articoli 283 e 373 c.p.c. Non basterebbe il fatto che l'art. 337 c.p.c. menzioni questi ultimi per escluderne in toto l'applicazione alla nostra materia.

55 V. Trib. Firenze, sez. dist. di Empoli, ord. n. 1381/2006 (richiamata da C. Marcolongo, *Considerazioni sull'applicabilità della sospensione cautelare nel giudizio di appello tributario*, in *Giust. trib.*, 2/2007), ove viene disposta ex art. 700 c.p.c. la sospensione cautelare di una pronuncia della Commissione Tributaria Regionale di Firenze. Favorevoli alla possibilità del giudice tributario di emettere i provvedimenti ex art. 700 c.p.c. sono S. Menchini, *Commentario all'art. 47 del D.Lgs. n. 546 del 1992*, cit., 493; G. Bellagamba, *Il contenzioso tributario dopo il decreto legge 16 maggio 1996, n. 259*, Torino, 1996, 168; M. Cantillo, *Il nuovo processo tributario. I procedimenti cautelari e preventivi*, in *Il fisco*, 1993, 8903; G. Molfese, *Il nuovo processo tributario*, Milano-Roma, 1997, 110-111.

56 Come si è detto, la ricorribilità per cassazione avverso le decisioni prese in sede di ottemperanza è stata estesa, contrariamente alla lettera dell'art. 70, a *qualsiasi violazione di legge*. V. Cass. civ., 1 marzo 2004, n. 4126; Cass. civ., 23 aprile 2004, n. 7801; Cass. civ., 5 agosto 2005, n. 15084; Cass. civ., 3 aprile 2005, n. 4596, tutte in

banca dati "Il fiscovideo".

57 Si pensi anche alla tutela di *accertamento mero*, che sarebbe consentita solo laddove si aderisse alla tesi dell' "impugnazione-merito". Sul tema, si veda *infra*.

58 Per simili rilievi, A. Garcea, *La giurisdizione delle Commissioni tributarie e le regole del "giusto processo"*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, 474; A. Marcheselli, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 793; E. Manzoni, *Processo tributario e Costituzione. Riflessioni circa l'incidenza della novella dell'art. 111 della Costituzione sul diritto processuale tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1095; F. Gallo, *Verso un giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11; P. Russo, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004, 11; F. Tesauro, *Giusto processo*, cit., 12.

59 In questo senso, cfr. V. Tavormina, *Il processo come esecuzione forzata*, Napoli, 2003, 152 nota 51.

60 In questo senso, E. Capaccioli, *Disciplina del commercio e problemi del processo amministrativo*, in *Riv. dir. proc.*, 1974, 12.

61 Così, P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., spec. 755; E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 12; Rosini, *Poteri di accertamento e processo tributario*, cit., 108; F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 62. Sull'impossibilità del giudice di usurpare l'esercizio di una potestà pubblica, che è "comportamento infungibile", M. Nigro, *La giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 242-243. Ancora, sempre per M. Nigro, *La decisione silenziosa di rigetto del ricorso gerarchico nel sistema dei ricorsi amministrativi*, in *Foro it.*, 1963, IV, 49, i poteri di amministrazione sostitutiva o attiva potrebbero essere riconosciuti solo all'organo amministrativo che è investito del cd. ricorso gerarchico.

Se la fonte del rapporto non si rinviene nella legge, ma nell'atto amministrativo, non è consentito al giudice di fornire una disciplina diversa da quella individuata dal fisco. Sia che la contestazione del ricorrente riguardi il *se* dell'esistenza del potere della p.a., sia che investa il *come* del suo esercizio, l'organo giudicante non può *comunque* procedere ad una nuova regolamentazione del rapporto<sup>62</sup>. "Ingessata" è l'attività giudiziaria, che appare circoscritta alla sola verifica dell'esistenza del potere autoritativo o dell'osservanza, da parte del suo titolare, delle modalità di esercizio predeterminate dalla legge<sup>63</sup>.

I poteri *istruttori e decisori* sono quelli – e solo quelli – che risultino strettamente funzionali all'accertamento, più o meno "cartolare", dell'effettiva rispondenza dell'atto al parametro legale. Se la norma ha demandato alla p.a. il potere di temperare gli interessi coinvolti nel caso concreto, appare arbitraria l'"entrata in campo" del giudice ai fini di una nuova valutazione del *merito* del rapporto<sup>64</sup>.

Nella fase di decisione, è precluso a chi giudica di determinare la base imponibile o l'imposta, di quantificare le somme da iscrivere a ruolo o di irrogare le sanzioni al ricorrere dei presupposti di legge<sup>65</sup>. Se l'autorità giudiziaria ravvisa un profilo di illegittimità nelle *modalità* di esercizio del potere di imposizione, si limita ad annullare l'atto, perché il fisco provveda a rinnovare l'avviso di accertamento, ad iscrivere a ruolo la somma dovuta o a comminare la sanzione tributaria<sup>66</sup>. Resta che, nel caso estremo in cui venga accertata l'*inesistenza* del potere impositivo, l'erario deve abbandonare ogni pretesa, non potendo rinnovare l'esercizio di un potere di cui mancano i presupposti<sup>67</sup>.

Nella stessa ottica vanno visti i poteri istruttori del giudice, dato il nesso di 'mezzo a fine' che li connette alla decisione della causa. Le risultanze dell'istruzione probatoria sono destinate a svolgere una funzione meramente integrativa di quanto già acquisito dalla p.a. nell'ambito del procedimento amministrativo<sup>68</sup>. Del resto, nulla impedisce al fisco di espletare un supplemento istruttorio allorché debba rinnovare il provvedimento viziato. Una decisione limitata alla valutazione di legittimità dell'atto impugnato postula un ridimensionamento sensibile dei poteri inquisitori: non possono che finire – questi ultimi – ove inizia il potere della p.a. di sanare gli atti invalidi.

62 Si vedano i rilievi che, in relazione alla tutela costitutiva in genere, compie A. Proto Pisani, nei suoi *Appunti sulla tutela cd. costitutiva*, cit., 62.

63 A. Proto Pisani, *op. ult. cit.*, 65.

64 A conclusioni differenti bisognerebbe pervenire se il rapporto discendesse, non solo dall'atto di esercizio del potere, ma anche dalla legge. In tal caso, in relazione a quella parte della disciplina che ha, quale fonte esclusiva, la legge, il controllo del giudice potrebbe estendersi finanche al merito del rapporto. Così, A. Proto Pisani, *op. ult. cit.*, 66. Per simili considerazioni, anche A. Lener, voce *Potere (dir. priv.)*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 617 e G. A. Micheli, *Sentenza di annullamento di un atto giuridico e risarcimento dal*

*danno patrimoniale derivato dalla lesione di interessi legittimi*, in *Riv. dir. proc.*, 1964, 396.

65 Cfr. P. Russo, *op. ult. cit.*, 755. Si vedano anche i rilievi di E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, cit., 41-42.

66 Sempre che il potere non si sia esaurito con il suo illegittimo esercizio.

67 P. Russo, *op. ult. cit.*, 755.

68 In tema, si veda, insieme agli altri testi indicati nei paragrafi che seguono, il notevole lavoro di G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005.

Si sente l'eco della legge fondamentale abolitiva del contenzioso amministrativo. Il giudice ordinario, prima della Legge Crispi, doveva limitarsi alla disapplicazione dell'atto illegittimo, mentre il giudice amministrativo poteva sì annullare l'atto, ma gli era inibito di accertare il rapporto<sup>69</sup>. Il principio di separazione dei poteri, nella sua espressione più netta, riduceva il giudice – e tale lo riduce, con l'impostazione “costitutiva” – a quella “bocca” votata a “pronunciare le parole della legge”<sup>70</sup>.

## 6. I poteri del giudice tributario:

### a) nella prospettiva dell' “impugnazione-annullamento”.

A ben altro ruolo assume l'autorità giudiziaria ove si avalli la tesi dell' “impugnazione-merito”.

Lungi dall'essere preposto al “puro sillogizzare”<sup>71</sup>, il giudicante può dichiarare esistente o inesistente il rapporto al solo emergere, dagli atti processuali, dei fatti costitutivi, modificativi, impeditivi o estintivi: può, in sintesi, prescindere dalla disciplina di cui all'atto impugnato e sostituire a questa una valutazione autonoma del rapporto<sup>72</sup>.

Anche in questo caso, è nella storia che si individuano le radici del modello teorico. Il superamento del rigore dell'articolo 4 l. n. 2248/1865 All. E, la cui portata applicativa è stata ristretta agli *atti discrezionali* della pubblica amministrazione<sup>73</sup>, e la constatazione del carattere *relativo* dell'attribuzione di competenza all'uno o all'altro organo<sup>74</sup> hanno dato spazio all'idea di una giurisdizione sostitutiva anche nel merito, capace di coprire l'intera attività amministrativa vincolata.

Resta, tuttavia, da intendersi sull'*effettiva portata* dell'intervento sostitutivo del giudicante. Davanti alla formula ambigua e polisensa dell' “impugnazione-merito”<sup>75</sup>, non v'è chiarezza su quali siano i reali confini dei poteri istruttori e decisorii dell'ufficio.

Sulla locuzione anzidetta, più di un'interpretazione è stata avanzata.

L'attenzione della giurisprudenza e degli studiosi si è, anzitutto, concentrata sui *poteri istruttori* delle commissioni tributarie.

69 Si vedano, in particolare, gli articoli 4 e 5 della citata l. n. 2248/1865 All. E. In argomento, cfr. A. Romano, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975; S. Sambataro, voce *Contenzioso amministrativo*, in *Digesto, IV, Discipline pubblicistiche*, Torino, 1989; F. G. Scoca, *Sguardo storico sopra i contenuti ed i limiti della tutela nei confronti dell'amministrazione*, in *Scritti per Mario Nigro*, vol. III, *Giustizia amministrativa e giustizia civile*, Milano, 1991, 555.

70 « *Les juges ne sont que la bouche qui prononce les paroles de la loi* », da Montesquieu, *De l'esprit des lois*, (1748), Paris, 1995. In argomento, U. Petronio, *La lotta per la codificazione*, Torino, 2002, 307.

71 Si riprende P. Calamandrei, *Processo e democrazia*, in *Opere giuridiche*, Napoli, 1965.

72 Così, sulla tutela costitutiva in genere, A. Proto Pisani, *Appunti*, cit., 68-72. Per un'analisi mirata della materia tributaria, v. P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 753-756.

73 E. Capaccioli, *Disciplina del commercio*, cit., 22.

74 E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 22-23 e 25, ove l'Autore precisa che, perché si abbia competenza esclusiva e di merito, non occorre che la legge usi proprio queste parole. In tema, v. i rilievi critici di C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 38.

75 Sottolinea l'improprietà dell'espressione “*impugnazione-merito*”, ampiamente impiegata dalla giurisprudenza, F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., 371. Una critica alla locuzione “*giurisdizione di merito sostitutiva*” la muove anche S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 76 nota 108.

La qualificazione del giudizio in termini di “impugnazione-merito”, dando vigore alla tesi della “*provocatio ad opponendum*”, ridimensionando l’onere probatorio dell’erario, o comunque consentendo una lettura in chiave inquisitoria del processo tributario, ha determinato un incremento delle attribuzioni ufficiose e una sorta di fungibilità dell’attività istruttoria del giudice a quella del fisco.

Di un certo momento è la teoria della “*provocatio ad opponendum*”, con la quale, mediante l’equiparazione dell’atto impositivo ad un atto processuale, e – in particolare – alla citazione introduttiva del giudizio civile<sup>76</sup>, si è prevista l’applicabilità al primo della normativa che riguarda la seconda.

Oltre a risultare, pertanto, applicabile il principio ex art. 156 c. 3 c.p.c.<sup>77</sup>, che consentirebbe la sanatoria per “raggiungimento dello scopo”<sup>78</sup> di un vizio di notifica dell’avviso<sup>79</sup>, anche la mancanza di motivazione potrebbe essere sanata<sup>80</sup> e una sua insufficienza colmata in seno al processo<sup>81</sup>. Costituendo il giudizio lo sbocco naturale del procedimento amministrativo, le prove che non siano state raccolte in quest’ultimo potrebbero esserlo nel primo: l’istruttoria processuale, definita secondaria, costituirebbe il prolungamento di quella primaria espletata dal fisco in sede di accertamento<sup>82</sup>.

76 In questo senso, si vedano, per la giurisprudenza più recente: Cass. civ., 10 febbraio 2004, n. 2506; Cass. civ., 2 febbraio 2004, n. 1853; Cass. civ., 16 gennaio 2004, n. 589; Cass. civ., 10 gennaio 2004, n. 194; Cass. civ., 19 dicembre 2003, n. 19515; Cass. civ., 6 novembre 2003, n. 16667; Cass. civ., 5 novembre 2003, n. 16585; Cass. civ., 29 settembre 2003, n. 14482; Cass. civ., 25 marzo 2003, n. 4341, tutte in banca dati “*Il fiscovideo*”. Per la dottrina, cfr. A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, 128; Id., *Il d.p.r. 3 novembre 1981 n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, 1194; C. Bafile, *La motivazione dell’accertamento come atto processuale*, cit., 84; Id., *Motivazione dell’accertamento e natura del processo*, cit., 247; R. Lupi, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, 286. Non mancano, in realtà, le pronunce giurisprudenziali in cui viene riconosciuta la duplice natura – sostanziale e processuale – dell’avviso di accertamento. Si veda, ad esempio, Cass. civ., 19 giugno 1980, n. 3898, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, 1343.

77 O, con specifico riferimento alla citazione, ex art. 164 c.p.c.

78 Ovvero, nella fattispecie, con la proposizione del ricorso da parte del contribuente.

79 In argomento, E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, cit., 115 ss., ove l’A. appare critico nei confronti dell’applicabilità della sanatoria (prevista, in particolare, dalla giurisprudenza degli anni ‘30 citata dall’A.), in ragione dell’impossibilità di equiparare il reclamo ad una comparizione e l’avviso di accertamento ad una citazione. Per G. M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo*, cit., spec. 323, questi ed altri corollari della “*provocatio ad*

*opponendum*” non avrebbero più ragion d’essere, dati gli articoli 42 e 60 del d.p.r. 600/1973.

80 Ai fini della validità dell’atto impositivo, basterebbe una determinazione della pretesa, da parte del fisco, che consenta al contribuente di scegliere tra l’impugnativa dell’atto e l’acquiescenza (così, Cass. civ., sez. I, 5 luglio 1980, n. 4277, in *Giur. imp.*, 1981, 943; Cass. civ., sez. I, 19 giugno 1980, n. 3898, in *La comm. trib. centr.*, 1980, II, 1563; Comm. trib. centr., sez. XXII, 2 luglio 1980, n. 7268, in *Giur. imp.*, 1981, 474; Comm. trib. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, *ivi*, 1981, 649). E, usando anche qui – come parametro – l’articolo 156 c. 3 c.p.c., lo “scopo” potrebbe dirsi raggiunto anche laddove emergano i soli elementi essenziali della pretesa (Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1973, n. 1786, in *Giur. imp.*, 1973, 227; Comm. trib. centr., sez. I, 5 dicembre 1969, n. 11434, *ivi*, 1970, 43), o qualora manchi o risulti illeggibile la sottoscrizione del titolare dell’ufficio (per la mancanza di sottoscrizione, v. Comm. trib. centr., n. 11434/1969, cit.; per il caso in cui sorga un dubbio circa la riferibilità della sottoscrizione al titolare dell’ufficio, v. Comm. trib. centr., n. 7268/1980, cit.).

81 Ciò, ad onta dell’articolo 42 d.p.r. 600/1973, che prevede che l’avviso di accertamento debba essere motivato a pena di *nullità*. Sull’integrabilità della motivazione in corso di giudizio, si vedano Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1973, in *Giur. imp.*, 1973, 227; Comm. trib. centr., sez. un., 27 marzo 1981, n. 3011, *ivi*, 1981, 649.

82 Si veda G. M. Cipolla, *La prova*, cit., 320 e 324. V. le critiche mosse a questa tesi da P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2000, 379-381.

Di conseguenza, la cognizione e i poteri tutti del giudice tributario conoscerebbero una significativa espansione. Sarebbe difficile fissare dei limiti ad un'istruttoria ad impulso giudiziale che potrebbe spingersi fino all'acquisizione autonoma di documenti o prove al fine di sopperire alle carenze dell'attività svolta dall'amministrazione<sup>83</sup>.

Similmente, la formula "impugnazione-merito" potrebbe condurre ad una riviviscenza della *presunzione di legittimità* degli atti impositivi, o di inversioni analoghe dell'onere probatorio a vantaggio esclusivo della finanza<sup>84</sup>.

La tesi della presunzione di legittimità, prodotto del carattere autoritativo ed esecutorio dei provvedimenti amministrativi<sup>85</sup>, portando a ritenere gli atti del fisco di per sé conformi al parametro legale, sgraverebbe l'erario dall'onere di provare la pretesa vantata. Sarebbe il contribuente a dover dimostrare, in sede processuale, l'illegittimità dell'atto impositivo<sup>86</sup> e solo il giudice potrebbe sollevarlo, almeno in parte, dall'onere con l'ausilio di poteri di stampo inquisitorio<sup>87</sup>.

Analoghi effetti si avrebbero laddove si sposassero quelle tesi che, concedendo il processo tributario alla stregua di un giudizio di rimborso, gravano il solo contribuente dell'*onus probandi*<sup>88</sup> o quelle altre che fanno dipendere quest'ultimo dalla posizione processuale dei soggetti in lite<sup>89</sup>.

A prescindere, poi, dall'adesione alla *provocatio ad opponendum* o alle tesi che invertono l'onere della prova, il sintagma "impugnazione-merito" potrebbe dare "manforte" alle analisi che qualificano il contenzioso tributario in termini di

83 Cfr., oltre ai testi già citati, F. Tesaurò, *Giusto processo*, cit., 40 e G. M. Cipolla, *op. ult. cit.*, 319.

84 Sul tema, ancora G. M. Cipolla, *op. ult. cit.*, 519.

85 V. l'ampio studio di G. Treves, *La presunzione di legittimità degli amministrativi*, Padova, 1936, spec. 156, ove l'A. afferma che detta presunzione è operativa anche quando l'ordinamento giuridico non lo dispone espressamente, "poiché l'atto amministrativo si presume legittimo per principio generale, e tale presunzione si estende pure agli atti inerenti all'esecuzione". In argomento, si veda anche G. Tremonti, *Imposizione e definitività*, cit., 386.

86 Così, M. Pugliese, *La prova nel processo tributario italiano*, Padova, 1935, 26-27 e A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, 234. A conclusioni della stessa specie pervenivano quegli Autori che ritenevano esistesse, nel rito tributario, una "prova *prima facie*" a favore del fisco e che, pertanto, spettasse al contribuente di fornire la controprova (A. Hensel, *Diritto tributario*, trad. it., Milano, 1956, 148; *Contra*: G. A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova, 1966, 289). Significativa è la diversa impostazione di E. Allorio, in *Diritto processuale tributario*, cit., 383, ove l'A. sostiene che la presunzione di legittimità possa operare esclusivamente sul piano sostanziale, e non anche su quello processuale. Affine a quella di E. Allorio è la tesi di B. Cocivera, *Note sull'accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 1958, 237, per il quale gli atti impositivi sono sì dotati di

presunzione di legittimità, ma ciò non toglie che l'onere della prova gravi, comunque, sull'amministrazione finanziaria.

87 Così, G. A. Micheli, in *Sull'ammissibilità di una decisione allo stato degli atti nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1940, I, 271, ove l'A. aveva sostenuto che l'onere probatorio gravante sul contribuente fosse *imperfetto*, proprio perché il giudice, facendo uso dei poteri inquisitori, avrebbe potuto integrare l'attività istruttoria.

88 Si fa riferimento al principio del cd. *solve et repete*, previsto dall'articolo 6 l. n. 2248/1865, che, sul piano processuale, comportava la qualificazione del giudizio tributario in termini di giudizio di ripetizione di indebito e la conseguente incombenza dell'onere probatorio in capo al solo contribuente. In argomento, M. Pugliese, *La prova*, cit., 23.

89 Ci riferiamo alle tesi per le quali l'onere della prova graverebbe, in ogni caso, sul contribuente in quanto portatore di una pretesa nei confronti dell'erario (v. M. Pugliese, *La prova*, cit., 23). *Contra*: l'impostazione di F. Tesaurò, che, ne *La prova nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. delle fin.*, 2000, 95-96, ritiene che la distribuzione dell'onere della prova dipenda dal solo diritto sostanziale. Nello stesso senso di F. Tesaurò, per il diritto processuale generale: G. Verde, *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974, spec. 136.

*processo dispositivo con metodo acquisitivo*<sup>90</sup>. Com'è noto, non manca chi, alla luce dell'articolo 7 d.lgs. 546/1992, esclude l'operatività, nella nostra materia, del principio dispositivo in senso processuale<sup>91</sup>. Il citato disposto introdurrebbe una deroga – compatibile con l'art. 1 c. 2 d.lgs. 546 – all'articolo 115 c.p.c.: le parti manterrebbero un' "esclusiva" nella deduzione dei fatti, mentre al giudice spetterebbe la facoltà di ricercare le prove. La normale indisponibilità e la rilevanza costituzionale delle situazioni implicate nelle controversie fiscali consentirebbero un ampio uso, da parte del giudice, dei mezzi istruttori, anche al di là dei "paletti" che incontrano le parti<sup>92</sup>, e persino laddove queste abbiano provato male o non abbiano provato affatto.

Transitando alla materia *decisoria*, deve dirsi che, anche qui, la formula "impugnazione-merito" è stata impiegata per giustificare una sorta di "gioco delle parti" tra amministrazione e giudice, tale da consentire a quest'ultimo di emettere una pronuncia idonea a sovrapporsi in *toto* all'atto impugnato.

Certa giurisprudenza ha fatto leva sulla distinzione tra i vizi *formali*, che derivano dalla violazione di una norma a carattere procedimentale, e i *sostanziali*, che invece attengono all'*an* o al *quantum* dell'imposta<sup>93</sup>. Mentre in presenza dei primi il

90 O, addirittura, a quelle che sussumono il nostro giudizio entro lo schema del processo inquisitorio anche in senso sostanziale (v. E. Allorio, *Diritto*, cit., 334 e, più di recente, C. Glendi, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1985, 917; Id., *L'oggetto*, cit., 491 e 501). Sulla tesi che configura il rito tributario quale processo dispositivo in senso acquisitivo, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 163. Nello stesso senso, già F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1977, 1682; S. La Rosa, *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario, Riflessioni sulla prova*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1603.

91 In questo senso, E. Allorio, *Diritto*, cit., 334, che faceva leva – sulla base dell'art. 25 r.d. 1516/1937 – sull'identità tra poteri istruttori del giudice tributario e attribuzioni della finanza; B. Cocivera, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Padova, 1976, 206; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1682; C. Glendi, *I poteri del giudice*, cit., 917; Id., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1996, 1132-1137; S. La Rosa, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1993, 870. *Contra*, in particolare: L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, 51 e F. Tesauro, *Sui principii generali dell'istruzione processuale probatoria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, II, 213 (v. anche *infra* per ulteriori riferimenti bibliografici).

92 Si ritiene, in particolare, che il giudice possa, in ogni caso, e persino una volta decorsi i termini previsti per la deduzione delle prove di parte, acquisire una prova che da queste ultime non è stata prodotta. In questo senso, v. S. Menchini, *Art. 7. Poteri istruttori delle Commissioni*

*tributarie*, in AA. VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 1997, 69, che propende per l'applicabilità al rito tributario dell'articolo 421 c. 2 c.p.c., e P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 165. Siffatte interpretazioni sono, tuttavia, messe in crisi dalla novella introdotta dall'articolo 3- bis c. 5 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, che ha abrogato il c. 3 dell'articolo 7 del d.lgs. 546/1992, ovvero la previsione per cui "è sempre data alle commissioni tributarie facoltà di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia".

93 Sulla distinzione tra vizi *formali* e *sostanziali* (soprattutto all'indomani dell'art. 21 d.p.r. 636/1972, che prevedeva la rinnovabilità dell'atto impugnato per i soli vizi di forma), F. Tesauro, *Profili sistematici*, cit., 193; O. Poli, *Il contenzioso tributario*, in *Boll. trib.*, 1983; G. Ferrà, *Commento all'art. 21, in Codice del processo tributario*, Milano, 1989, 331; S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 85. Va detto che il *distinguo* non viene, normalmente, impiegato dagli amministrativisti, che si limitano a discernere un vizio di *merito* da uno di *legittimità* senza ulteriori sottoclassificazioni (v. F. Satta, *L'esecuzione del giudicato amministrativo di annullamento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1967, 987 e C. Mortati, *Le leggi provvedimento*, Milano, 1968, 223). Nel diritto tributario, diversamente, la natura tendenzialmente non discrezionale delle scelte dell'amministrazione finanziaria fa sì che i vizi rilevanti siano prevalentemente quelli di *legittimità*: parte della dottrina – facendo leva sul citato art. 21 d.p.r. 636/1972 e sull'art. 43 d.p.r. 600/1973 – ha, pertanto, ritenuto opportuno che, all'interno di quest'ultima *species* di vizi, si distinguesse tra natura formale e sostanziale dei medesimi (per simili considerazioni, S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione*, cit., 87).



giudice dovrebbe limitarsi all'annullamento degli atti impugnati<sup>94</sup>, la natura sostanziale del vizio giustificerebbe la cognizione piena del rapporto d'imposta<sup>95</sup>.

Ancora oltre si sono spinte quelle pronunce che hanno asserito che, indipendentemente dalla natura del vizio riscontrato, sia dato al giudice di determinare l'imponibile o di quantificare le somme da mettere a riscossione<sup>96</sup>. Una volta acclarata l'illegittimità dell'atto impugnato, diverrebbe superfluo e antieconomico un ulteriore "passaggio" per l'amministrazione finanziaria<sup>97</sup>: sarebbe il "giudice-amministratore" ad emettere una pronuncia idonea a surrogare l'atto impositivo.

Alle dette ipotesi di lettura si sono contrapposte le *interpretazioni restrittive* della formula, fondate, prima su una concezione rigida della separazione dei poteri, poi sui principi del "giusto processo regolato dalla legge".

Lo spirito informatore della l. 20 marzo 1865, n. 2248 All. E<sup>98</sup> aveva condotto l'Avvocatura di Stato, unitamente a certa dottrina, ad un'interpretazione dell'"impugnazione-merito" tale da limitare la *cognitio* all'accertamento e alla declaratoria dei vizi riscontrati<sup>99</sup>. "Impugnazione-merito", dunque, e non "impugnazione-annullamento" in quanto la "demolizione" dell'atto illegittimo, se compiuta dal giudice, avrebbe rappresentato un'ingerenza indebita nelle competenze esclusive della p.a.

Di recente, la legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, riadattando al nostro ordinamento i capisaldi del *due process* anglosassone, e – in particolare – il principio di *terzietà ed imparzialità*, ha indotto gli studiosi a propendere per una lettura altrettanto "mite", se pur non così "debole", della formula in oggetto<sup>100</sup>.

La cognizione del giudice si estenderebbe all'intero rapporto d'imposta, ma ciò al *solo* fine di accertare la legittimità dell'atto e, se necessario, di annullarlo per motivi di *forma* o di *contenuto*<sup>101</sup>. Non sarebbe, poi, ammissibile che i poteri istruttori venissero esercitati per finalità investigative o con modalità del tutto indipendenti dagli elementi invocati dal fisco a sostegno della sua pretesa<sup>102</sup>.

94 Si veda, ad es., Cass. civ., 26 ottobre 1988, n. 5786, in *Boll. trib.*, 1988, 1828.

95 Cfr., ad es., Cass. civ., 23 marzo 2001, n. 4280. Fortemente critico nei confronti dell'orientamento "misto" della giurisprudenza è F. Tesaurò, *Istituzioni*, cit., 370-372, che ritiene che in ogni caso, quale che sia la natura del vizio, il giudice tributario debba procedere all'annullamento dell'atto impugnato (si veda *infra* per i recenti sviluppi dell'impostazione dell'A.). Alcune perplessità sembra esprimerle anche N. D'Amati, *Diritto tributario italiano*, Torino, 1991, 61, che ritiene difficile distinguere, all'interno del fenomeno impositivo, tra aspetti formali e sostanziali.

96 V. P. Russo, voce *Processo*, cit., 770 e Id., *Impugnazione e merito*, cit., 749.

97 E. Capaccioli, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, cit., 42 e, più di recente, A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 706.

98 E, in seguito, lo stesso articolo 21 del d.p.r. 636/1972, che sembrava riservare alla p.a. il potere di rinnovazione dell'atto viziato. In argomento, S. Muscarà, *Riesame e*

*rinnovazione*, cit., 79-80.

99 Menziona siffatto orientamento F. Tesaurò, in *Giusto processo*, cit., 45, ove l'A. lo critica sostenendo che non abbia più fondamento l'espunzione del potere di annullamento dal novero delle facoltà del giudicante, stante l'inapplicabilità a dei *giudici speciali* del divieto di annullamento di cui alla l. n. 2248/1865 All. E. La stessa giurisprudenza successiva al 1985, citata alla nota 1, non esita a riconoscere detto potere di annullamento.

100 F. Tesaurò, *Giusto processo*, cit., 44-47.

101 F. Tesaurò, *op. ult. cit.*, 45. La pronuncia del giudice potrebbe, pertanto essere di annullamento totale o parziale. Quest'ultima si avrebbe nel caso in cui il giudice, dopo aver annullato parte dell'atto, proceda alla rideterminazione dell'imponibile.

102 Ancora F. Tesaurò, *op. ult. cit.*, 43 e 47. In particolare, per l'A., il giudice può esercitare i suoi poteri istruttori solo in caso di impossibilità o di estrema difficoltà dell'onerato a fornire le prove necessarie. Così, anche parte della recente giurisprudenza in materia di poteri istruttori (v. *infra*).

Nell'interpretazione conforme a Costituzione, insomma, mai e poi mai il giudice potrebbe farsi "parte" sostituendosi alla finanza o al contribuente.

### 7. Segue. b) nell'ottica dell' "impugnazione-merito"

Sembrano bilanciarsi, su un'ideale stadera, le ragioni che sottendono alle tesi sulla natura del giudizio e ai rispettivi corollari in quanto a poteri istruttori e decisori del giudice.

E', tuttavia, evidente che la Corte suprema, nella citata sentenza n. 25104/2008 e negli altri *dicta* recenti, all'equilibrio delle ragioni, predilige uno 'sbilanciamento' a favore della tesi dell' "impugnazione-merito" e del conseguente ampliamento dei poteri giudiziari.

L'effettività della tutela giurisdizionale, i punti cardinali di cui alla Carta Costituzionale e, non da ultimo, il principio di economia dell'attività amministrativa e processuale inducono ad una sostanziale condivisione della tesi prospettata.

Non è *effettiva* la tutela che si ponga in distonia con il combinato disposto degli articoli 24 e 113 Cost.

La rigorosa predeterminazione degli atti impugnabili, nel quadro di un giudizio che tenda al mero annullamento degli stessi, comporterebbe una *negazione* – o quanto meno una *dilazione* – di tutela relativamente agli *atti non impugnabili autonomamente*<sup>103</sup> e a tutti gli aspetti del rapporto non espressamente contemplati dall'atto<sup>104</sup>.

Dal procedimento amministrativo potrebbero scaturire atti che, se pur diversi da quelli individuati dall'articolo 19 d.lgs. 546/1992, risultino, comunque, espressione della funzione delle autorità fiscali e possano immediatamente ledere la posizione giuridica dei contribuenti<sup>105</sup>. Si pensi agli avvisi cosiddetti "bonari", che, nonostante svolgano la medesima funzione degli avvisi rituali di accertamento o liquidazione e ne venga sancita l'irretrattabilità<sup>106</sup>, sfuggono all'elencazione tassativa di cui al detto disposto<sup>107</sup>. Sono altrettanto emblematici i casi degli atti di diniego di autotutela emessi dal fisco<sup>108</sup>, delle fatture commerciali per la riscossione della tariffa sui rifiuti<sup>109</sup>, dei provvedimenti di

103 In questo senso, già P. Russo, voce *Processo tributario*, cit., 771.

104 Così, già A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, cit., 708.

105 E' evidente che, come per il diritto amministrativo, atti che non siano espressione della funzione amministrativa propria delle autorità fiscali e non producano effetti giuridicamente pregiudizievoli non possano essere in alcun modo impugnati. In argomento, E. Guicciardi, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1957, 191.

106 Si vedano le recenti Cass. civ., 15 maggio 2008, n. 12194 e Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293, in banca dati "Il fiscovideo".

107 Significativa, in tema, è la sentenza Cass. civ., 7 aprile 2005, n. 7312, in banca dati "Il fiscovideo", ove la Corte, in deroga all'articolo 19, sancisce l'impugnabilità di un avviso bonario in quanto "l'atto contiene tutti gli

elementi (...) per essere qualificato come atto di accertamento e/o liquidazione, come ritenuto dai giudici di merito, né vale a mutarne la natura il fatto che non sia stato notificato, che manchi l'indicazione del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità in quanto trattasi di mere irregolarità o, comunque, di requisiti previsti a tutela del contribuente (...)" . Nello stesso senso, le già citate Cass. civ., sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293 e Cass. civ., 15 maggio 2008, n. 12194. Non mancano, tuttavia, le pronunce di orientamento contrario (si veda, ad es., Cass. civ., 15 ottobre 2004, n. 1791, in banca dati "Il fiscovideo").

108 V., in merito, la sentenza Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776, in banca dati "Il fiscovideo".

109 Cfr. Cass. civ., 8 marzo 2006, n. 4895, in banca dati "Il fiscovideo".

sospensione di rimborsi<sup>110</sup> o delle ingiunzioni per sanzioni amministrative di competenza dell’Agenzia delle entrate<sup>111</sup>.

E, in prospettiva, non può che aumentare l’elenco degli atti “innominati”, stante la recente devoluzione al giudice tributario di “*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, (...) nonché le sovrimposte e le addizionali e sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*”<sup>112</sup> e la ancora più recente<sup>113</sup> ricomprensione nella giurisdizione tributaria di controversie che, come quelle inerenti alla debenza del canone per l’occupazione di spazi pubblici o per lo scarico delle acque e lo smaltimento dei rifiuti<sup>114</sup>, mancano di una stretta connessione con la materia tributaria.

Anche laddove si ammettesse l’esistenza – in parallelo al “numero chiuso” degli atti impugnabili autonomamente – di una “classe aperta” di atti avverso i quali è proponibile un’impugnazione *differita*<sup>115</sup>, resterebbe la necessità di preservare la sfera giuridica del cittadino da effetti immediatamente lesivi. Fermo restando che anche una “tutela differita” è del tutto ineffettiva nei confronti di atti che, come gli avvisi bonari, potrebbero individuare esattamente la pretesa fiscale e, di per sé soli, definire l’imponibile e l’imposta.

Il “debito” di tutela che discende dalla tesi costitutiva viene, per così dire, sanato laddove si presti consenso all’impostazione opposta. Lo spostamento dalla visuale dell’atto a quella del rapporto permette al contribuente di conseguire un accertamento del secondo anche a prescindere dalla riconducibilità del primo alle categorie “nominate” di cui all’art. 19. E’ dato, poi, al cittadino di far valere, *in separata sede*, quegli aspetti del rapporto che dall’atto non emergano. La definitività che consegue, a disciplina invariata, alla mancata impugnativa dell’atto è circoscritta a quanto da quest’ultimo effettivamente risulti: gli elementi ulteriori restano comunque contestabili in un momento successivo<sup>116</sup>.

110 In questo senso, la recente Cass. civ., 19 novembre 2008, n. 27438. Significativa è anche la pronuncia Cass. civ., 18 novembre 2008, n. 27385, ove la Corte ha ritenuto ammissibile il ricorso avverso una misura per la consultazione di una partita catastale attraverso la quale la società ricorrente aveva appreso l’entità della rendita catastale di un immobile.

111 Ad es., il caso, contemplato dalla pronuncia Cass. civ., 10 febbraio 2006, n. 2888, in banca dati “*Il fiscovideo*”, dell’ordinanza di ingiunzione per sanzioni amministrative emessa da un Ufficio provinciale del lavoro. Si pensi, ancora ad un “invito di pagamento” emesso da un comune per il pagamento della TOSAP (Cass. civ., 8 ottobre 2007, n. 21045, in banca dati “*Il fiscovideo*”).

112 Così l’articolo 2 d.lgs. 546/1992, come modificato dall’articolo 12 c. 2 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e dal provvedimento indicato nella nota che segue.

113 Ci riferiamo all’articolo 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, conv. con modif. con L. 2 dicembre 2005, n. 248.

114 O, ancora, quelle relative all’imposta o al canone comunale sulla pubblicità, oppure al diritto sulle pubbliche affissioni.

115 In questo senso, F. Tesauro, *Lineamenti*, cit., 89 e Id., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007. Per l’A., gli atti non nominati dall’art. 19, se lesivi, sono impugnabili con ricorso avverso gli atti successivi rispetto ai quali i primi hanno valore di atti presupposti o pregiudiziali.

116 Si pensi al caso in cui, in epoca successiva alla notifica di una cartella di pagamento, la finanza rinvenga un documento comprovante la contabilità in nero del contribuente e intenda, quindi, notificare allo stesso un nuovo avviso di accertamento per la maggior somma individuata. Una lettura in chiave costitutiva del rapporto d’imposta potrebbe portare all’assurdo dell’incontestabilità, da parte del cittadino, di quanto emerge dal nuovo avviso data l’intervenuta definitività della cartella di pagamento.

Nell'ottica dell'impugnazione-merito, è concesso al contribuente di tutelarsi anche in via preventiva mediante l'esperimento di un'azione di accertamento mero o la richiesta di un rimedio cautelare più effettivo della mera sospensione dell'atto impugnato.

Il mero accertamento preventivo, la cui ammissibilità è implicita al nostro sistema processuale<sup>117</sup>, ben può essere giustificato dal ricorrere di una situazione di *incertezza obiettiva* circa l'esistenza di un debito o di un credito del contribuente verso il fisco<sup>118</sup>. L'interesse ad agire è in *re ipsa* ove esista un atto rientrante nelle categorie di cui all'articolo 19; va, invece, dimostrato dal ricorrente e vagliato dal giudice allorché, pur mancando l'atto, venga *contestato* un credito del fisco o *vantato* un diritto al rimborso<sup>119</sup>.

La tutela cautelare, poi, pur assumendo normalmente la forma del rimedio *ex art.* 47, non è detto che in quest'ultimo si esaurisca. Come la giurisprudenza ammette l'applicabilità degli istituti *ex artt.* 283, 373 e 700 c.p.c.<sup>120</sup>, così non può trascurarsi il *trend* evolutivo della disciplina del processo amministrativo, ove – con la novella del 2000 – si consente al giudice di adottare “le misure cautelari (...) che appaiano, secondo le circostanze, più idonee ad assicurare interinalmente gli effetti della decisione sul ricorso”<sup>121</sup>. La sospensiva dell'atto impugnato appare, sovente, inidonea a garantire la posizione giuridica del contribuente: ben più effettiva è, ad esempio, un'ordinanza cautelare anticipatoria che, al ricorrere del *periculum in mora* e del *fumus boni iuris*, sostituisca provvisoriamente l'atto impositivo fino alla conclusione del processo<sup>122</sup>.

117 In questo senso, G. Chiovenda, *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, Roma, 1930, 77 e A. Attardi, *L'interesse ad agire*, Padova, 1955, 158. In senso più restrittivo, L. Lanfranchi, *Contributo allo studio dell'azione di mero accertamento*, Milano, 1969, 102 che ritiene che l'ammissibilità dell'azione *de qua* debba desumersi in via analogica da norme che la prevedano espressamente. In argomento, anche A. Proto Pisani, *Appunti sulla tutela di mero accertamento*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1979, 620. Significativo è un confronto con l'ordinamento processuale tedesco, nel quale, al § 256 ZPO, è prevista espressamente ed in via generale l'azione di mero accertamento.

118 Favorevoli all'ammissibilità di un'azione di mero accertamento in materia tributaria sono: E. Capaccioli, *La nuova disciplina*, cit., 35; P. Russo, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, 583; A. Mercatali, *Le azioni di mero accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del "solve et repete"*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 11; Id., *Un problema che resta: l'ammissibilità in campo tributario delle azioni di accertamento negativo*, *ivi*, 1977, I, 1216; E. Potito, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 704. Propendono per l'esperibilità dell'azione di mero accertamento, non dinanzi al giudice tributario, ma a quello ordinario: G. A. Micheli, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1974, II, 101; F. Tesauro, *Sul mero accertamento in materia tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1977, II, 582; S. La Rosa, *Agevolazioni fiscali per l'edilizia ed osservanza della normativa urbanistica in Sicilia*, in

*Dir. prat. trib.*, 1978. Per l'impostazione contraria, *ex multis*: C. Magnani, *Osservazioni sull'azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Giur. it.*, 1978, I, 1, 323; C. Glendi, *L'oggetto*, cit., 58 e 728.

119 Un ulteriore argomento a favore dell'ammissibilità dell'azione in commento discende dal rilievo per cui l'esclusione della stessa rischierebbe di far rivivere il “*solve et repete*” (E. Capaccioli, *op. ult. cit.*, 39). C'è, poi, l'art. 15 del d.p.r. 636/1972 che, ancorché non più vigente, sembrava richiedere, *alternativamente*, l'indicazione, nel ricorso, dell'atto “*ovvero*” dell'ufficio nei confronti del quale era proposta l'azione (E. Potito, *L'ordinamento*, cit., 705). Altra conferma alla nostra impostazione può, infine, desumersi dalla recente analisi di M. F. Ghirga, *La meritevolezza della tutela richiesta*, Milano, 2004, 139, che ritiene che l'interesse ad agire ricorra laddove emergano *interessi meritevoli di tutela* di parte attrice. Per l'A. detta meritevolezza, mutuata dal criterio *ex art.* 1322 c. 2 c.c., dovrebbe essere vagliata, in particolar modo, alla luce degli artt. 24 e 111 Cost.

120 Si veda la giurisprudenza citata *supra*.

121 V. art. 3 l. 21 luglio 2000, n. 205.

122 Tali considerazioni, oltre a poter rilevare in una prospettiva *de iure condendo*, dovrebbero sin d'ora trovare applicazione in sede processuale, laddove si concordasse sulla natura di “impugnazione-merito” del giudizio tributario.

Non può che imporsi, nell'analisi di un sistema rimediale, l'interrogativo su quale sia l'interesse dell'impugnante. E' inammissibile che i congegni processuali non consentano all'attore di conseguire "tutto quello e proprio quello" che ha diritto ad ottenere alla stregua del diritto sostanziale. Ciò che realmente importa al cittadino è avere materiale certezza su quanto deve esborsare. Vedersi annullare l'atto, senza sapere a quanto ammonta il suo debito col fisco, non è proprio in linea con le concrete esigenze, e quindi con la richiesta di tutela<sup>123</sup>, di chi è soggetto a tassazione<sup>124</sup>.

L'effettività passa, infine, per l'economia dei mezzi e la ragionevolezza dei tempi. Alla tesi costitutiva segue uno spreco di attività amministrativa e un potenziale prolungamento dell'attività processuale. Dopo l'annullamento dell'atto da parte del giudicante, la parola andrebbe all'amministrazione finanziaria, che dovrebbe emettere un nuovo atto impositivo<sup>125</sup>. Potrebbe darsi che quest'ultimo non risulti in linea con i parametri indicati dal giudice tributario: il contribuente sarebbe pertanto tenuto ad adire nuovamente l'autorità giudiziaria, eventualmente nelle forme del giudizio di ottemperanza, sostenendo ulteriori costi e parcelle onerose. La tesi dichiarativa porta, invece, a quel risparmio di tempi e di mezzi che ben collima con l'insegnamento per cui "la necessità di servirsi del processo per ottenere ragione non deve tornare a danno di chi ha ragione"<sup>126</sup>.

Giustizia ritardata è, del resto, giustizia negata.

### **8. Riflessioni conclusive:**

#### **a) sulla natura del processo tributario.**

Ad analoghi principi bisogna appellarsi per stabilire quale sia la portata dei poteri del giudice.

L'adesione alla tesi dichiarativa non comporta, quale conseguenza necessaria, l'attribuzione al giudice di una, difficilmente arginabile, "cascata" di poteri. Va reciso quel nesso<sup>127</sup> che connette il modello del giudizio di accertamento ad una sorta di piena fungibilità tra giudice e fisco.

Certamente, parlare in termini di "accertamento di un rapporto" significa far sì che il giudice assuma un ruolo attivo e propositivo, funzionale alla rideterminazione dell'imponibile o all'irrogazione della sanzione tributaria. Ciò non giustifica,

---

123 Ciò che si definisce *Rechtsschutzbedürfnis* nel diritto processuale tedesco.

124 La stessa Cassazione ha affermato, nella sentenza n. 16776/2005, cit., che le modifiche apportate dalla l. 28 dicembre 2001, n. 448 hanno inevitabilmente inciso anche sull'articolo 19: ora, "il contribuente può rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta abbia interesse a contestare (art. 100 c.p.c.) la convinzione espressa dall'Amministrazione in ordine alla disciplina del rapporto tributario". Similmente, anche la più recente sentenza Cass. civ., 8 ottobre 2007, n. 21045, in banca dati "Il fiscovideo".

125 Cosa, che inoltre, contrasta con la previsione espressa

di cui all'articolo 21 d.lgs. cit. di precisi termini decadenziali, che verrebbero superati laddove si consentisse la rinnovazione dell'atto da parte della p.a. dopo la pronuncia del giudice (in questo senso, v. P. Russo, *Impugnazione e merito*, cit., 755).

126 Così, com'è noto, G. Chiovenda (cfr. i *Saggi di diritto processuale civile*, cit.). La tesi dichiarativa ridimensionerebbe quella prassi del fisco, che spesso si riscontra nel concreto, e che consiste nell'emettere nuove cartelle di pagamento nonostante l'intervenuto giudicato sugli avvisi di accertamento da cui le stesse cartelle derivano.

127 Lo si veda, ad es., nella citata sent. n. 25104/2008.

tuttavia, una sorta di “vassallaggio” dell’ autorità giudiziaria rispetto alla finanza, che faccia della prima la *longa manus* della seconda<sup>128</sup>.

Gli articoli 24, 101, 111 e 97 della Costituzione inducono a meglio definire quanto la Corte suprema ha, nelle più recenti pronunce, asserito.

“Quantificare la pretesa tributaria” non significa autorizzare il giudice a svolgere, in piena autonomia, un’ istruttoria del tutto indipendente dalle attività delle parti e, soprattutto, dagli elementi individuati dal fisco in seno al procedimento amministrativo. Resta, anzitutto, il limite, discendente dal principio dispositivo in senso sostanziale, dei *fatti allegati* dalla finanza e dal contribuente<sup>129</sup>. Non è, poi, derogabile la *terzietà ed imparzialità* del giudice, il quale non è sottoposto che alla legge<sup>130</sup>. C’è, infine, l’obbligo che grava sulla pubblica amministrazione di adeguatamente motivare gli atti impositivi<sup>131</sup> – obbligo scaturente dai principi di imparzialità e buon andamento dell’attività amministrativa, ed altresì imposto dalle esigenze di difesa preventiva del contribuente.

Dunque, a monte, in sede amministrativa, l’obbligo di motivazione – già individuato dall’art. 42 d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600<sup>132</sup> e oggi consacrato dagli artt. 3 l. 7 agosto 1990, n. 241 e 7 l. 7 luglio 2000, n. 212<sup>133</sup> – e, a valle, in sede contenziosa, i principi di imparzialità e di “parità delle armi” circoscrivono l’attività del giudice ad una moderata *integrazione* di quanto già emerso ad impulso di parte<sup>134</sup>. Come un atto autoritativo non è punto equiparabile, per diversità di natura e di funzione, ad un atto processuale, così non è concepibile che il giudizio costituisca un’appendice del procedimento amministrativo<sup>135</sup>.

128 In questi termini, l’importante sentenza della C. cost., 29 marzo 2007, n. 109, in [www.giurcost.org](http://www.giurcost.org).

129 Così, lo stesso articolo 7 d.lgs. 546/1992.

Per la dottrina: F. Tesauro, *Sui principii generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1978, 203; F. Maffezzoni, *La prova nel processo tributario*, cit., 1684; F. Batistoni Ferrara, *Processo tributario. Riflessioni sulla prova*, cit., 1621 e 1625-1628; S. La Rosa, *L’istruzione probatoria*, cit., 869; Id., *La fase istruttoria nel processo davanti alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, 1982, 1261; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 158; Id., voce *Processo*, cit., 755; L. P. Comoglio, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., 51; A. Turchi, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, 377.

130 Con specifico riferimento al processo tributario, F. Tesauro, *Giusto processo*, cit., 42-44. Più in generale: L. Montesano, *Le prove disponibili d’ufficio e l’imparzialità del giudice*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1978, 189 ed E. T. Liebman, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1960, 551.

131 In questo senso, M. Basilavecchia, *Comportamento processuale dell’Ufficio imposte e motivazione dell’atto impugnato*, in *Rass. trib.*, 1989, 209; I. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’Iva*, Milano, 1993, 14; P. Russo, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass.*

*trib.*, 2000, 379; G. Vanz, *Osservazioni critiche sull’orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell’accertamento tributario*, in *Giur. imp.*, 2000, 768; F. Gallo, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088.

132 Nonché dall’art. 52 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 e dall’art. 56 d.p.r. 633/1972, cit.

133 *Adde*: il recente articolo 16 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, che prevede che l’ufficio debba indicare, a pena di nullità, gli elementi probatori che giustificano la sanzione tributaria contestata.

134 In questo senso, Cass. civ., 17 novembre 2006, n. 24464; Cass. civ., 6 febbraio 2006, n. 2488; Cass. civ., 20 gennaio 2006, n. 1134; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366; Cass. civ., 16 maggio 2005, n. 10267; Cass. civ., 7 ottobre 2005, n. 19607; Cass. civ., 27 febbraio 2004, n. 4040; Cass. civ., 28 febbraio 2003, n. 16161; Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129; Cass. civ., 28 marzo 2003, n. 4713; Cass. civ., 13 gennaio 2003, n. 282; Cass. civ., 25 maggio 2002, n. 7678; Cass. civ., 3 aprile 2002, n. 4776, tutte in banca dati “*Il fiscovideo*”.

135 Si vedano anche le ulteriori pregnanti critiche alla teoria della “*provocatio ad opponendum*” mosse da F. Gallo, *Motivazione e prova*, cit., 1101-1103 e da G. M. Cipolla, *La prova*, cit., 324-330.

## 9. Segue. b) sulle possibilità e sui limiti dell'attività giudiziale.

Il giudice non può che *verificare* gli elementi probatori dedotti nell'atto impositivo o, eventualmente, *integrarli* nell'almeno tendenziale osservanza delle preclusioni previste a carico delle parti<sup>136</sup>.

Per l'attività di verifica, può avere rilievo un confronto con la distinzione tra *proof* ed *evidence* che il diritto anglosassone impiega<sup>137</sup>. Mentre il nostro sistema fa uso, sempre e comunque, del termine generico prova, la *common law* distingue tra prova che rende "evidenti" i fatti, ovvero li giustifica – l'*evidence* – e prova che induce a concludere sulla verità degli elementi oggetto di un'indagine – la *proof*<sup>138</sup>. Quest'ultima è, in buona sostanza, la "versione" processuale dell'*evidence*: guida il giudice nel controllo degli elementi di *evidence* dedotti dalle parti. In sede contenziosa, vengono, insomma, vagliate le allegazioni e le prove, al fine di confermare quanto prospettato dall'una o dall'altra parte.

In merito agli *interventi integrativi* del giudice, poi, rileva un raffronto con il diritto processuale francese. Qui, il combinato disposto degli articoli 10<sup>139</sup> e 146<sup>140</sup> del *nouveau code de procédure* delinea un sistema in cui l'ampio spettro di poteri istruttori ad iniziativa ufficiosa trova un contrappeso nel principio di sussidiarietà, che condiziona l'attivazione del giudice all'insufficienza di prove della parte. L'articolo 146, invero, prevede che, sia laddove esista una sufficiente piattaforma probatoria sia laddove le prove siano del *tutto carenti*, non vi sia spazio per un intervento del giudicante<sup>141</sup>.

Similmente, alla luce del sistema nostrano, solo una *extrema ratio* potrebbe giustificare la sostituzione integrale del giudice alle parti. Si fa riferimento, in adesione ai recenti orientamenti giurisprudenziali, alle ipotesi di *oggettiva impossibilità* delle parti di procurarsi mezzi di prova<sup>142</sup> o a quelle in cui la detta supponenza si mostri funzionale all'emanazione di una sentenza *ragionevolmente motivata*<sup>143</sup>.

136 Similmente a quanto ha luogo nel rito del lavoro, in cui si ritiene che i poteri ex art. 421 c. 2 c.p.c. non possano essere esercitati in relazione ai mezzi di prova dai quali le parti siano decadute (G. Fabbrini, *Diritto processuale del lavoro*, Milano, 1974, 152; L. Montesano – R. Vaccarella, *Manuale di diritto processuale del lavoro*, Napoli, 1996, 184; G. Tarzia, *Manuale del processo del lavoro*, Milano, 1999, 155). La detta attività integrativa del giudice è tuttora possibile, nonostante l'intervenuta novella del c. 3 dell'articolo 7 d.lgs. 546/1992 (così, Cass. civ., 13 settembre 2006, n. 19593, in banca dati "Il fiscovideo").

137 In merito, F. Gallo, *Motivazione e prova*, cit., 1096-1097, nonché i testi indicati alla nota che segue.

138 Così, A. Paton, *A Textbook of Jurisprudence*, London, 1972, 597 e J. A. Jolowicz, *National Reports – England*, in M. Cappelletti and R. Tallon (eds.), 1973, 164. Per una distinzione analoga a quella tra *proof* ed *evidence*, per il diritto nostrano: M. Taruffo, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, 417.

139 Così l'art. 10: « *le juge a le pouvoir d'ordonner d'office toutes les mesures d'instruction légalement admissibles*».

140 Così l'art. 146: « *une mesure d'instruction ne peut être ordonnée sur un fait que si la partie qui l'allègue ne dispose pas d'éléments suffisants pour le prouver. En aucun cas une mesure d'instruction ne peut être ordonnée en vue de suppléer la carence de la partie dans l'administration de la preuve* ».

141 Similmente, per il processo civile italiano, G. Fabbrini, voce *Poteri del giudice* (*dir. proc. civ.*), in *Enc. dir.*, XXXIV, 1985, 735-737. Sull'insuperabilità del principio dell'onere della prova anche nel rito del lavoro, v. A. Proto Pisani, *Controversie individuali di lavoro*, Torino, 1993, 89.

142 V. Cass. civ., 13 settembre 2006, n. 19593; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 12345; Cass. civ., 11 gennaio 2006, n. 366; Cass. civ., 4 maggio 2004, n. 8439; Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129, tutte in banca dati "Il fiscovideo".

143 Così, Cass. civ., 30 maggio 2005, n. 11485 e Cass. civ., 9 maggio 2003, n. 7129, entrambe in banca dati In dottrina, si veda anche F. Tesaurò, *La prova nel processo tributario*, cit.

Consentire “sconfinamenti” del giudice al di là delle linee tracciate comporterebbe la scarnificazione dell’obbligo di motivazione degli atti impositivi, il distacco – contrario all’articolo 2697 c.c. – dell’onere probatorio dalla posizione sostanziale dei contendenti e, soprattutto, le poco ortodosse pendenze della “bilancia” del giudice dalla parte del ricorrente o della resistente. La giustizia, tradizionalmente bendata per imparzialità, lo diventerebbe per arbitrarietà delle scelte<sup>144</sup>.

In sintesi, solo la tesi dichiarativa, con i corollari anzidetti, fa del processo tributario un giudizio, e lo rende aderente al modello scolpito nella Carta costituzionale.

Se quella del giudice tributario è una *giurisdizione*, e la natura delle commissioni non è più amministrativa, ogni discostamento dal “giusto processo” deve essere espunto senza riserva. Non può, del resto, prescindersi dall’articolo 1 c. 2 d.lgs. 546/1992, che dispone il rinvio ad un giudizio che, come quello civile, è per definizione di accertamento, e da quella “*magna charta*” dei diritti che è la legge 212/2000, segno di un innegabile favor nei confronti del contribuente.

Dalla ‘clausola di compatibilità’ di cui al citato articolo 1 c. 2, e da disposti come quelli *ex* articoli 19 e 47, può discendere un profilo *tendenzialmente* impugnatorio, e solo in senso formale, del nostro processo, insieme ad una tassatività, anch’essa *tendenziale*, degli atti impugnabili e ad una tutela cautelare che, solo *normalmente*, coincide con la sospensiva dell’atto. Che questa sia la linea di massima non esclude che il “numero chiuso” degli atti possa soffrire deroghe, che l’interesse ad agire esista anche a prescindere dalla formazione di un atto e che il giudice sia abilitato a valutare il merito del rapporto d’imposta.

Non è vero che, relativisticamente, tutto va bene e tutto si può fare, quando si parla di diritti. Nulla va bene, piuttosto, se la realtà processuale resta un passo indietro rispetto all’evolversi del diritto sostanziale e all’affinarsi delle situazioni soggettive. Avere un processo in cui le “armi” dei contendenti sono impari, i giudici liberi di ricercare fatti e prove, il diritto di difesa un elemento, tutto sommato, derogabile significa surrogare il modello conforme a Costituzione con una sua magra parvenza.

---

<sup>144</sup> Per siffatta ambivalenza del significato della benda che, nell’iconografia tradizionale, cinge gli occhi della dea Giustizia, E. L. Masters, *Spoon River Anthology*, (1915), London, 2008. Sul tema, il notevole testo di A. Proserpi, *Giustizia bendata*, Torino, 2008.



Avv. Prof. Piero SANDULLI

# In tema di pluralità di parti nel processo tributario

## Sommario:

**1.** Posizione del problema. **2.** La pronuncia della Commissione Tributaria Regionale n. 76/36/08. **3.** Analisi critica della decisione. **4.** Esame della parte motiva della decisione della Commissione Tributaria. **5.** Conclusioni.

### 1. Posizione del problema

**L**a decisione della Commissione Tributaria Regionale di Roma, resa in data 17 luglio 2008, con numero 76/36/08, offre lo spunto per operare alcune brevi riflessioni relative al tema della pluralità di parti nel processo ed agli effetti della mancata integrazione del contraddittorio nelle fasi di gravame.

La fattispecie dedotta in giudizio può così essere riassunta.

Avverso l'avviso di liquidazione dell'Agenzia delle entrate di Roma, con il quale si chiedeva il pagamento di una imposta supplementare di registro, i due diversi intimati proponevano, tempestivamente, due distinti separati ricorsi, l'ufficio si costituiva, in entrambi i casi, resistendo.

Con la decisione resa in data 14 ottobre 2002 la quarantunesima sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Roma disponeva, preliminarmente, la riunione dei ricorsi e nel merito accoglieva gli stessi.

L'Ufficio, rimasto soccombente, ha impugnato la decisione resa dai giudici tributari di prime cure, con due distinti atti di gravame, i quali erroneamente non riuniti, in palese violazione dell'art. 335 c.p.c. venivano separatamente portati alla attenzione della Commissione Tributaria Regionale.

I giudici tributari del gravame, non rilevando la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di una delle parti ricorrenti nel primo giudizio, accoglievano il ricorso presentato nei confronti di una sola parte, senza disporre, come avrebbero dovuto, la integrazione del giudizio nei confronti dell'altro destinatario dell'avviso di liquidazione che aveva dato vita al contenzioso.

Invero, la decisione n. 2333/03, del 3 agosto 2004, è stata resa nei soli confronti di una delle due parti del giudizio di prime cure senza che fosse stata verificata, in alcun modo, la posizione dell'altra, pur nella piena consapevolezza (espressa nella parte in fatto della decisione) che il ricorso dell'Ufficio era diretto nei confronti dell'intera decisione di accoglimento resa dalla Commissione Tributaria Provinciale.

Pertanto, la decisione emanata – non preoccupandosi affatto del diritto alla difesa dell'altra parte – prendeva in esame la sola doglianza espressa dall'Ufficio

nei confronti di una parte, non curandosi della circostanza che si versasse in presenza di una causa inscindibile e non ricordando, quindi, di dover prendere (a norma del dettato dell'articolo 331 del codice di rito civile, che trova applicazione nel giudizio tributario) i provvedimenti idonei a garantire, all'altro soggetto interessato all'accertamento, nonchè parte del giudizio tributario di prime cure, il proprio diritto alla difesa. Invero, a quest'ultimo non solo non è stata data alcuna comunicazione relativa alla fissazione dell'udienza, in un giudizio nel quale si era costituito, ma neppure gli è stata data la possibilità di partecipare all'udienza.

La decisione resa dai giudici del gravame ha visto l'accoglimento della tesi svolta dall'Ufficio nei confronti di uno soltanto dei soggetti colpiti dall'accertamento che aveva dato vita al ricorso di primo grado, la cui decisione, favorevole ai ricorrenti, ha dato luogo all'annullamento dell'avviso di accertamento.

## 2. La pronuncia della Commissione Tributaria Regionale.

La pronuncia depositata il 17 luglio 2008 dalla Commissione Tributaria Regionale, nel definire la questione presa in decisione all'udienza del 5 marzo 2007, tradisce il travaglio dei giudici del gravame, i quali, finalmente, rilevano come la prima decisione è stata presa nel corso di un giudizio al quale non hanno partecipato tutte le parti che avrebbero dovuto esservi legittimamente presenti, nel corretto esercizio del diritto alla difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione.

Invero, la decisione che si commenta, al riguardo, ha così motivato: *“Il Collegio, rileva che avverso la sentenza n. 874/41/2002 l'Ufficio RM 5 aveva proposto appello sia nei confronti dell'IFO (Istituti fisioterapici Ospitalieri, acquirenti dell'ospedale) che dell'Ospedale San Raffaele Roma Eur Srl. Rileva, altresì, che detto appello era stato già deciso con la sentenza 11/13/04 senza la partecipazione degli Istituti Fisioterapici Ospitalieri.*

*Il Collegio, pertanto, preso atto che lo stesso appello portato all'esame del Collegio è stato già deciso con la sentenza n. 874/41/2002 rileva che, detta decisione, costituisce giudicato vincolante ostativo ad un ulteriore esame in questa sede delle medesime questioni.*

*Resta salva, ovviamente, per l'IFO – ove dimostri di non aver avuto conoscenza del procedimento di appello conclusosi con la sentenza n. 874/41/2002 senza che fosse stata comunicata al medesimo l'udienza di trattazione, - la possibilità di far valere ove ne ricorrano i presupposti, le violazioni del contraddittorio entro il termine speciale di cui all'art. 32, 2 comma cpc, termine che decorre dalla data di notificazione della presente decisione, in quanto indicati, solo in questa, gli estremi della prima sentenza (n. 874/41/2002).*

*In buona sostanza, essendosi formato il giudicato sull'appello proposto dall'Ufficio e notificato sia al venditore che all'acquirente, ove quest'ultimo lamenti la mancata integrazione del contraddittorio e, quindi, la nullità della sentenza emanata senza la sua necessaria partecipazione, potrà dedurre tale vizio con lo strumento all'uopo previsto che, nella specie, è il ricorso per cassazione.*

*Alla luce delle considerazioni che precedono, il Collegio rileva che l'appello dell'Ufficio essendo già stato deciso con sentenza passata in giudicato non può essere più esaminato in questa sede. Quanto all'appello incidentale sulle spese proposte dall'IFO lo stesso, ovviamente, è assorbito dall'intervenuto giudicato che ha accolto l'appello principale proposto dall'Ufficio.*

## **P.Q.M.**

*Il Collegio, a scioglimento della riserva del 5 marzo 2007, dichiara inammissibile l'appello principale e quello incidentale”.*

### **3. Analisi critica della decisione.**

Nell'esaminare la pronuncia resa dalla Commissione Tributaria Regionale occorre muovere dall'analisi del dispositivo il quale ha dichiarato inammissibile il gravame rigettando, ad un tempo, sia la impugnazione principale che quella incidentale.

Va, al riguardo, necessariamente, rilevato che la conseguenza che se ne ricava appare in palese contrasto con quanto ha ritenuto di affermare, nella sua parte motiva, la decisione in commento.

Invero, dall'analisi del dettato dell'articolo 358 c.p.c. (che trova applicazione nel caso di specie in base al secondo comma dall'art. 1 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, in vigore dal 1996) si deduce che la impugnazione dichiarata inammissibile dal giudice d'appello non fa altro che produrre il passaggio in giudicato (art. 324 c.p.c.) della decisione resa dei giudici tributari in primo grado, non essendo possibile ricavare alcuna altra conseguenza da detta pronuncia (vedi in Giurisprudenza Cass. Civ., III sez. 21 giugno 2005, n. 13325, in Giust. Civ., Mass. 2005, fasc. 6) in quanto – come è noto – ciò che passa in giudicato è quanto si contiene nel dispositivo della decisione (in Dottrina vedi: G. Tarzia-G.L. Fontana, v. *Sentenza (civile)*, in Enciclopedia Giuridica, vol. XXVIII, p. 4; inoltre, cfr. Cass., sezione tributaria, 17 luglio 2000, n. 9415, in Giust. Civi., Massimario 2005, p. 1557).

### **4. Esame della parte motiva della decisione della Commissione Tributaria.**

La Commissione Tributaria Regionale nel rilevare la circostanza che la precedente sentenza, resa dal medesimo Organismo giudiziario, non avesse tenuto nel dovuto conto la normativa che regola il principio del contraddittorio nelle fasi di gravame, espressa dall'art. 331 c.p.c., e non avesse, pertanto, provveduto a dettare i provvedimenti idonei a determinare l'integrazione del contraddittorio, ha ritenuto che l'errore nel quale era incorsa la prima Commissione Tributaria Regionale, nell'esaminare la doglianza proposta dall'Ufficio, nei confronti dell'Ospedale S. Raffaele Roma Eur Srl, decisa con la sentenza n. 11/13/04, potesse dar luogo all'i-

potesi prevista dal secondo comma dell'art. 327 del codice di rito, il quale, nell'individuare il termine lungo, oltre il quale non possono essere proposti mezzi di impugnazione ordinari, ricorda che tale disposizione "*non si applica quando la parte contumace dimostra di non aver avuto conoscenza del processo per nullità della citazione o della notificazione di essa o per nullità degli atti di cui all'art. 292 c.p.c.*".

Invero, detta norma non può trovare applicazione nel caso di specie, sia perché la parte rimasta assente nel precedente giudizio, svolto nei confronti di uno solo dei contraddittori, non solo aveva avuto notizia dell'esistenza del gravame promosso dall'Ufficio, ma anzi avverso detto gravame, aveva tempestivamente operato le proprie difese scritte, sia perché non può, in alcun modo, affermarsi che la parte erroneamente pretermessa sia rimasta soccombente all'esito della pronuncia resa con la decisione che si commenta. E' noto, infatti, che il potere di impugnare è dato esclusivamente alla parte soccombente e poiché – come si è ricordato in precedenza – la dichiarazione di inammissibilità dell'impugnazione non può che determinare, a norma dell'art. 358 c.p.c. la impossibilità di riproporre l'appello, con l'ulteriore conseguenza del passaggio in giudicato della sentenza di primo grado, nella quale la parte rimasta assente nel giudizio, deciso con la sentenza n. 11/13/04, era risultata vittoriosa, anche per tale ragione non può, nel caso in esame, essere impugnata ad opera dell'Istituto Fisioterapico Ospitaliero, la sentenza che si commenta per l'evidente carenza del requisito, essenziale per impugnare, della soccombenza.

## **5. Conclusioni.**

In conclusione, la decisione resa dalla Commissione Tributaria Regionale, non ha rimediato all'errore, in precedenza posto in essere dalla sua consorella, con la decisione n. 11/13/04, ma ha invece, con la propria decisione, ottenuto il risultato contrario a quello pronosticato nella parte motiva, di far passare in giudicato la decisione di prime cure, con la quale è stato annullato l'accertamento posto in essere dall'Ufficio ed ha, definitivamente, posto nel nulla qualsiasi ulteriore doglianza in merito all'annullamento di detto accertamento.

**SPECIALE**  
**DIRITTO TRIBUTARIO**  
**ATTI DEL CONVEGNO**

Roma, 24 aprile 2009  
Palazzo Sant'Agostino  
sala Vanvitelli  
Avvocatura generale dello Stato

**PROPOSTE DI ADEGUAMENTO  
DEL SISTEMA PROCESSUALE  
TRIBUTARIO ALLE ASPIRAZIONI  
DI UN GIUSTO PROCESSO**

Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Roma  
Commissione Studi Tributaristi

Camera degli Avvocati Tributaristi  
della Provincia di Roma

Unione Nazionale delle Camere degli  
Avvocati Tributaristi



**V**edono finalmente la luce gli atti dell'ultimo Convegno promosso dall'UNCAT e dalla Camera degli Avvocati Tributaristi di Roma sulla riforma del contenzioso tributario.

Un primo grazie deve essere doverosamente rivolto a Gianni Di Matteo che, con il suo impegno e con il suo lavoro, è riuscito a rendere possibile la raccolta dei testi dei diversi interventi che si sono susseguiti nella giornata di studio organizzata presso la prestigiosa sede dell'Avvocatura Generale dello Stato.

Giova ricordare che i lavori del Convegno, con la magistrale regia di Pietro Adonnino che ha diretto i lavori, sono stati articolati su un duplice filo conduttore che ha visto una prima parte strettamente tecnica sulla quale si è aggiunta una seconda parte con risvolti più propriamente politici.

Infatti alle relazioni introduttive del Vice-Avvocato generale dello Stato e del Presidente della V Sezione della Corte di Cassazione – che hanno suscitato vivo interesse – hanno fatto seguito le relazioni previste e gli interventi programmati da una parte per raccogliere, con Leonardo Perrone, anzitutto le voci degli avvocati impegnati nell'attività di difesa dei privati e quelle dell'Avvocatura Generale dello Stato con Paolo Gentili, dall'altra, con Mario Cicala, la voce della giurisdizione di legittimità chiamata a porre la parola fine alle diverse controversie tributarie.

Sulle esigenze del contenzioso tributario così evidenziate e sulle conseguenti proposte formulate, quali delineate con i diversi interventi programmati, hanno potuto poi fare le loro considerazioni l'On. Maurizio Leo e il Sen. Giorgio Benvenuto.

Il primo, in particolare, si è soffermato su tutta una serie di problematiche, dando indicazioni concrete sulle possibili soluzioni da adottare, compatibili con il vigente sistema tributario.

Il secondo, del pari, ha dato preziose informazioni che, partendo dal passato, hanno consentito al Sen. Benvenuto di fornire interessanti indicazioni per un'evoluzione futura del contenzioso tributario.

I diversi interventi, infine, hanno trovato il loro momento di sintesi con la relazione conclusiva svolta da Andrea Amatucci che ha delineato i punti cardine di quella che può considerarsi la proposta unitaria dell'Avvocatura nel suo complesso – e non solo degli avvocati tributaristi – di riforma del contenzioso tributario.

Segnale, questo, che ha una duplice rilevanza per due aspetti ben importanti: il primo consistente nella presa di coscienza che il diritto tributario, sia nella sua parte sostanziale che in quella processuale, è un fenomeno giuridico che, come tale, non può non coinvolgere e interessare gli avvocati per loro diretta vocazione; il secondo sta a sua volta a sottolineare che sono ormai maturi i tempi non solo per un riformismo di perfezionamento del contenzioso tributario ma anche per l'introduzione nell'ordinamento della professione forense delle diverse specializzazioni, tra le quali una di non secondaria rilevanza non potrà non essere quella dell'Avvocato tributarista.

Ed è proprio in questa chiave che si ritiene debbano essere lette le pagine che seguono.





Avv. Giancarlo Mandò  
Avvocato generale aggiunto  
Avvocatura generale dello stato

**Buongiorno a tutti.** Io, anche a nome dell'Avvocatura Generale e dell'Avvocato Oscar Fiumara, che purtroppo per altri impegni improrogabili non ha potuto partecipare, ho solo il compito – ed è mio dovere di non sottrarre tempo e spazio agli interventi che sono previsti – gradito di porgere a tutti il caloroso saluto di benvenuto per questo convegno, che è stato organizzato dal Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Roma, di concerto con la Camera degli Avvocati Tributaristi, ugualmente di Roma, che si è voluto celebrare non nella tana del lupo ma presso una sala dell'Avvocatura dello Stato, che è particolarmente lieta di ospitarlo, proprio per la rilevanza, l'importanza dei temi che sono proposti alla discussione e alla nostra riflessione, e che coinvolgono i principi e le proposte di adeguamento del processo tributario al principio del giusto processo, che è stato enunciato nell'articolo 111 della Costituzione con le modifiche del 1999.

Naturalmente non è mio compito, e poi, ripeto, non voglio far perdere tempo, di soffermarmi sui problemi che suscita l'enunciazione di questo principio del giusto processo, per le sue implicazioni sia nei confronti delle eventuali modifiche che possono essere introdotte alle regole che specificamente disciplinano adesso il processo tributario, sia per quanto riguarda la ricaduta che lo stesso ha sulla interpretazione e sull'applicazione della normativa attualmente vigente.

E' chiaro che quando nel comma 1 si dice che la giurisdizione si esercita attraverso il giusto processo regolato alla legge, e nel secondo comma si fissano (e forse non esaustivamente) i criteri fondamentali cui si deve ispirare questo giusto processo, cioè contraddittorio, parità delle armi, assoluta terzietà ed imparzialità del Giudice e ragionevole durata, si indicano una serie di parametri costituzionali, ai quali quindi sia il legislatore sia l'interprete si debbono attenere, che hanno senza dubbio un riflesso notevole anche nel processo tributario, posto che il principio del giusto processo si applica indubbiamente anche al processo tributario.

Che l'articolo 111 abbia voluto introdurre qualcosa di nuovo e di diverso rispetto al sistema che già scaturiva dal precedente sistema costituzionale, è discusso e discutibile, per quello che conta la mia personale impressione è quella che non sia esatta quella teorica che sostiene che il 111 (parlo del primo comma) non costituisca nulla di nuovo, che sia – come è stato definito – una operazione di folklore istituzionale perché già tutto in precedenza discendeva dai principi già contenuti nella carta, e cioè in particolare l'articolo 24 e l'articolo 3 e 2 della Costituzione. Forse non è neppure esatto che si sia voluto innovare fundamentalmente al sistema precedente, con l'introduzione della previsione di un nuovo modello processuale ispirato a questo principio della giustizia del processo come mezzo per arrivare ad una giusta sentenza. Questo perché già prima tanto in dottrina come e soprattutto nella giurisprudenza della Corte Costituzionale, già questa nozione di giusto processo era chia-

ramente delineato e delimitato come un'esigenza fondamentale posta a tutela, a garanzia del diritto della parte di ottenere effettiva giustizia attraverso il giudizio.

Credo che all'enunciazione, alla costituzionalizzazione di questo principio del giusto processo comunque debba attribuirsi una portata, ripeto non innovativa o modificativa del sistema precedente, ma comunque una portata quale enunciazione di una clausola generale di esigenza di tutela di quelli che sono i principi fondamentali che si possono desumere dall'ordinamento a garanzia della pienezza del diritto delle parti di agire per ottenere una giusta sentenza.

Certo, quando ci accostiamo al processo tributario, con le sue particolarità (facio riferimento alle presunzioni, alle preclusioni di utilizzazione in processo di atti non prodotti nella fase amministrativa o di elementi non forniti in quella fase, alla particolare configurazione del giudice tributario di merito, quale ora contenuta nella legge) certamente sorgono dei problemi e per questo appunto ne stiamo qui trattando. E' chiaro però che sì il diritto del cittadino di agire in giudizio per ottenere la giusta tutela del proprio diritto a soggiacere a una giusta tassazione, va naturalmente verificato, bilanciato, contrappesato con quella che è l'esigenza fondamentale che ha ugualmente una tutela costituzionale, ed è l'art. 53 che impone a ciascuno di concorrere nella giusta misura alle spese pubbliche. Quindi è un'opera, mi pare, di bilanciamento di valutazione da farsi – a mio avviso – sulla base del criterio fondamentale della ragionevolezza intrinseca della razionalità del sistema tra le due esigenze del cittadino a poter far valere in giudizio con pienezza i propri diritti alla giusta tassazione con l'esigenza di assicurare comunque il rispetto della contribuzione secondo i canoni della capacità contributiva.

Io credo che comunque sia, certo il principio del giusto processo ha già avuto una sua qualche concretizzazione, sia nelle norme dello Statuto del contribuente per quelle che sono le previsioni in esso contenute, non tanto quelle rivolte al legislatore che talora sono state dallo stesso legislatore disattese, ma per quanto impongano nei rapporti tra il cittadino e l'amministrazione il rispetto di determinati principi che costituiscano effettivamente uno scudo, una garanzia sostanziale per il cittadino che si proietta anche nel processo, penso ovviamente all'articolo 6, 7, al 10 per quanto impone la correttezza e la buona fede nei rapporti tra il cittadino e il contribuente e le garanzie che sono previste nella fase pre-processuale ma che però dopo si evidenziano ovviamente anche nel processo tributario.

Mi pare che forse l'apporto, il risultato che possiamo cogliere con maggior completezza, si riveli proprio nella giurisprudenza che si è formata specialmente in questi ultimi anni, di cui va dato meritoriamente atto in particolare alla Suprema Corte di Cassazione per la sensibilità che ha manifestato ad adeguare, ad interpretare ed applicare la normativa ancora vigente a quelle che sono le istanze che derivano dall'enunciazione del principio costituzionale del giusto processo.

Sono note a tutti le più importanti sentenze che sono state emesse dalla Suprema Corte. Rammento – e mi pare una cosa sinceramente che sia come avvocato dello Stato sia come cittadino mi colpisce di più positivamente, è il rifiuto di un os-

sequio ai meri formalismi e alle preclusioni anche processuali che derivano dalla osservanza di regole meramente formali che non corrispondono ad esigenze sostanziali volte ad assicurare il contraddittorio delle parti, a quei temperamenti che sono stati introdotti nella giurisprudenza all'effetto del divieto di testimonianza nell'ambito del processo tributario attraverso la previsione che anche il cittadino può produrre quegli elementi indiziari costituiti e rappresentati dalle dichiarazioni rese da propri, tra virgolette, testimoni, non diverse da quelle informazioni che sono raccolte dalla Guardia di Finanza. Penso al principio della *traslatio iudici*, ioè tutta una impostazione che mi sembra una derivazione corretta, giusta, e che corrisponde alle esigenze del giusto processo che è iniziato dalla Costituzione, che sono state già tradotte nella concreta applicazione delle norme vigenti e regolano il processo tributario.

Quindi è un tema senza dubbio, anche per le possibili implicazioni di modifiche normative, che è di vivissimo interesse.

Stasera tutti con interesse dobbiamo seguire, sentire e riflettere su quanto gli autorevoli qui presenti che svolgeranno le relazioni ci forniranno, ci illumineranno su questo tema che è veramente nodale.

Io pregherei il professor Adonnino se vuole dire qualche parola e poi diamo inizio all'apertura dei lavori.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Io ringrazio molto l'Avvocato Mandò** in una duplice veste: sia perché lui sostituisce oggi l'avvocato Generale Fiumara, che intendo ringraziare, come intendo ringraziare l'Avvocatura per l'ospitalità che ci dà in questa bella sede per questo convegno, sia perché, essendo di fatto co-presidente di questa assemblea, ci ha fatto una introduzione anche di merito di quelli che sono gli argomenti che saranno affrontati, ha fatto delle considerazioni interessanti che sono sicuro troveranno riscontro anche in quelle che sono poi le relazioni che sentiremo durante la giornata. Era prevista anche una co-presidenza all'avvocato Cassiani, anche lui è purtroppo impedito, sostituito dall'Avvocato Barbantini.

Un indirizzo di saluto a questo convegno sarà anche rivolto dal presidente titolare della sezione tributaria della Corte di Cassazione, Dottor Prestipino, che io ringrazio molto per aver accolto il nostro invito.

Erano anche previsti dei saluti da parte del presidente del Consiglio Nazionale Forense, Professor Alpa, e l'Organizzazione Unitaria dell'Avvocatura, Avvocato De Tilla. Di De Tilla non abbiamo ancora notizie, speriamo che durante la giornata venga, Alpa ieri sera mi ha pregato di scusarlo con voi tutti perché gli hanno fissato, dopo che aveva già dato la sua adesione al nostro convegno, una udienza questa mattina alla quale non può mancare, e quindi mi ha pregato di sostituirlo nel saluto e nell'augurio a voi tutti di un ottimo convegno.

Io vorrei fare alcune brevissime considerazioni per presentare il convegno. Abbiamo scelto come titolo quello di **“Proposta di adeguamento del sistema processuale tributario alle aspirazioni del giusto processo”**. A me piacere richiamare le parole **adeguamento** e **aspirazione**, perché ricordano il lungo e complesso cammino del contenzioso tributario, dalla fase amministrativa a quella giurisdizionale, dal progressivo perfezionamento della normativa speciale con la c.d. processualizzazione, alla normalizzazione del grado di verifica e di legittimità, la c.d. terza fase, ma anche perché ricordano i molti problemi che pongono sia le norme scritte (nel diritto anglosassone si parla di *laws in the book*) sia le norme in quanto attuate (*law in action*).

Ricordo che nell’adeguamento e nelle riforme del processo tributario si parla a lungo e se ne è parlato tanto, e si sono fatte anche proposte interessanti, fondate, ma tutte di difficile attuazione in tempi accettabili.

Noi vorremmo, con questo convegno, essere concreti e avanzare proposte che possano trovare espressione nel breve o al massimo nel medio periodo.

Abbiamo strutturato i convegni in due relazioni principali, qualificabili, per usare la terminologia della Cassazione, l’una quale *pars destruens*, e l’abbiamo affidata all’amico Professor Perrone, l’altra quale *pars construens* che è stata affidata al Professor Fantozzi, il professor Amatucci tirerà le conclusioni a fine convegno. Però voglio sottolineare che si inseriranno altri interventi, di non minor rilievo ed interesse, quale quello del presidente Mario Cicala, che ho pregato in una conversazione di intrattenerci, in particolare (insieme ad altre cose che lui vorrà dire) sui problemi non di scarso momento (su cui ritornerò molto brevemente dopo) posti dall’attuale fase di evoluzione del giudizio di legittimità: e quelli dell’avvocato dello Stato Paolo Gentili, la cui partecipazione richiama a noi tutti l’attenzione sulle parti del processo tributario, cioè contribuente ed amministrazione dello Stato, che uno dei canoni fondamentali del processo vuole che si incontrano ad armi pari.

Poi abbiamo anche invitato autorevoli membri espressione del Parlamento, che ci auguriamo nel pomeriggio possano portarci il proprio contributo e vi saranno anche degli interventi ulteriori da parte di esponenti dell’Avvocatura Tributaria.

Vorrei osservare che il sistema processuale civile penale amministrativo interessa tutti i membri della collettività nazionale, in quanto tali, anche se non tutti hanno necessità di usufruirne. Non si può non rilevare alcune specificità del sistema processuale tributario. Questo interessa infatti i membri della collettività nella loro qualità di contribuenti, e lo Stato nella qualità di percettore del tributo. Il rapporto giuridico di imposta, diverso e specifico rispetto a qualsivoglia altro rapporto giuridico di diritto privato o pubblico che sia, e che trova garanzie sostanziali in norme costituzionali, trova attuazione nel confronto tra il contribuente e lo Stato, che si svolge in un contesto mutevole condizionato al sistema economico dalle necessità finanziarie dell’erario, in cui rilevano da un lato la gestione dell’amministrazione, che in un primo momento approvò gli interventi, quasi sempre ratificati dal Parlamento, successivamente interviene mediante l’interpretazione per lo più restrittiva quando è essa

stessa integrativa. E dall'altro la propensione dei contribuenti (diciamolo) non solo al giusto risparmio di imposta ma molto spesso anche alla elusione e all'evasione. Allora il confronto in questa atmosfera trova molto spesso giusta soluzione nel processo tributario, sia nelle fasi di merito che in quelle di legittimità, che quindi assurge al ruolo di arbitro per la corretta attuazione della previsione dell'articolo 53 della Costituzione.

Mi pare che sia un auspicio che non può essere trascurato quello che il concerto di tutti alla spesa pubblica avvenga nell'ambito di un sistema condiviso e che anche la sua concreta attuazione possa essere globalmente considerata condivisa. Un corretto sistema tributario e una corretta tutela dei diritti dei contribuenti nella fase di attuazione sono elementi importanti degli equilibri economico sociali su cui lo Stato del diritto si fonda. Perché il processo tributario possa svolgere in pieno il ruolo che ho ricordato è necessario che sia valutato, che sia regolato quindi dalla legge che deve provvedere al rispetto dei canoni essenziali denunciati dalla costituzione ma anche desunti dai sistemi processuali di altri ordinamenti con i quali vigono particolari collegamenti. Nel diritto dell'Unione Europea non è prevista alcuna espressa garanzia di tutela giurisdizionale dinanzi a giudici nazionali, purtuttavia nella giurisprudenza della Corte di Giustizia il diritto a un giusto processo, come il principio della effettività della tutela, sono riconosciuti come principi generali di diritto comunitario in quanto principi materiali non scritti. Ciò riguarda anche l'aspetto che coinvolge la tradizione costituzionale degli stati membri, cui sono paragonate le garanzie previste dalla Convenzione Europea sui diritti dell'uomo.

Una ulteriore considerazione e poi mi avvio alla chiusura. Nel processo tributario ha particolare importanza la terza fase, quella del vaglio di legittimità, e quindi merita particolare attenzione la riforma di questa terza fase del processo, non solo tributario, in generale, cioè della fase di ricorso in cassazione, che in questo momento è in corso e che, dopo una serie di discussioni di varia natura, anche in sede parlamentare, avrebbe per il momento trovato una espressione in un articolo di legge di prospettiva da presentare poi naturalmente in Parlamento, che sarebbe stato l'altro ieri definito in sede di commissione giustizia della Camera dei Deputati, di cui adesso brevemente vi dico qualcosa e penso che poi successivamente anche altri avranno a dire qualcosa di interessante.

Qual è il problema? Sappiamo che tutto questo nasce non solo ma anche dalla necessità di deflazionare il numero dei ricorsi. Ora io penso che l'incremento delle sanzioni processuali, il fatto di dire possono essere sostanziali o formali, il fatto di discutere di ammissibilità o di inammissibilità, è una sanzione di natura processuale, sia pure al fine di deflazionare il numero, può anche avere un effetto positivo sotto la specie di una necessaria deflazione del numero dei ricorsi, ma ritengo che non può mai al tempo stesso negligenza la strumentalità del processo che ... Tanto è vero che mi pare che il numero delle sentenze di accoglimento in cassazione, che è notevole, dimostra anche l'autorevole sindacabilità delle sentenze impugnate.

Allora mi pare si possa dire: ben vengano i filtri di accesso al giudizio in cas-

sazione per migliorare la qualità, se sono finalizzati, come sono, a migliorare la qualità della uniforme interpretazione delle norme. Ricordo che lo stesso Consiglio d'Europa, nell'ormai lontano 1995, sollecitò i paesi a introdurre strumenti di questo tipo nei loro processi, ma si consideri l'importanza del vaglio di legittimità in una situazione in cui il processo dinanzi ai giudici di merito è ancora spesse volte lungi dal poter essere considerato giusto (parlo delle Commissioni tributarie ovviamente), anche sotto l'aspetto dell'attuazione in particolare per quel che riguarda i poteri istruttori, valutazione delle prove e sufficienza e coerenza della motivazione, che sono pur sempre aspetti di giusto processo. Un legittimo filtro di accesso correttamente valutato in termini qualitativi di circostanze, non in termini di ricorsi da eliminare, non può che essere quindi coordinato con il conseguimento del giusto processo ... di merito. I criteri che si intendono introdurre rispondono a queste esigenze? E' un interrogativo che pongo, non spetta a me dare una risposta in questa sede.

Non voglio adesso entrare sulle considerazioni sulla nuova proposta della modifica del ricorso in cassazione perché penso che sicuramente poi il presidente Cicala ne parlerà. Vorrei fermarmi a questo punto, e quindi vorrei richiamare l'attenzione di tutti, ringraziando ancora una volta coloro che seggono qua e che coloro che avrebbero dovuto sedere e che non sono presenti in questo momento per la partecipazione, e sul fatto che voglio ancora una volta augurarmi questo convegno possa essere ricordato fra i tanti in materia di processo tributario sotto il profilo della concretezza delle considerazioni che comportano sia osservazioni sia proposte. Grazie.

Adesso pregherei il presidente Prestipino se ci vuole rivolgere il suo saluto.

---

Dott. Giovanni Prestipino

Presidente V sezione Suprema Corte di cassazione

**Io noto che da qualche tempo a questa parte gli studi** sul processo e i convegni sul processo tributario si moltiplicano più che, a mio avviso, forse gli studi sul diritto sostanziale tributario. Di recente me ne sono ricordato perché ho visto entrare il giovane professor Marini, che è seduto qui in sala, sono stato chiamato a fare un intervento proprio in materia di processo tributario, non più tardi di un mese fa, e altri studi sono stati fatti col professor Amatucci, col professor Adonnino nella Corte di Cassazione proprio su questo tema, perché è evidente che il processo è uno strumento, è lo strumento perché il cittadino da un lato, l'amministrazione dall'altro, possano esprimere le loro ragioni davanti a un organo imparziale che possa decidere la controversia che sorge tra le due parti e rendere una giusta sentenza. Giusta sentenza, adesso poi qualche cosa la dirò su questo punto.

Come voi notate ormai da un certo tempo a questa parte il processo tributario di merito, in relazione al quale vi è una norma nel decreto legislativo istitutivo del nuovo processo tributario che dice che qualora le disposizioni speciali della normativa non prevedono espressamente la regolamentazione di una determinata fase, di un determi-

nato atto, c'è una norma generale di rinvio al processo civile, e questa norma di rinvio al processo civile è stata ormai utilizzata direi dalla Corte di Cassazione nell'intento di processual-civilizzare il processo tributario, in base a quel principio generale che si è detto che il processo tributario nasce come impugnazione di un atto sì, però poi è pur sempre un giudizio che si deve esprimere sul rapporto sostanziale, e quindi processuale. Deve decidere un rapporto.

E allora, sotto questo aspetto, si è cercato – probabilmente è stata una esigenza naturale – di arrivare a ritenere che le norme del processo civile dovessero regolare sempre di più il processo tributario, tanto è vero che di recente un collega mi diceva vi sono alcune sentenze della Cassazione che fanno riferimento agli articoli del codice di procedura civile quasi dimenticando che vi sono corrispondenti norme nel decreto legislativo del 1992 che, pur essendo formulate nella stessa maniera, tuttavia sono state introdotte dal legislatore. Questo lo dico perché il processo tributario di merito, come in tutti i tipi di processo, non soltanto quello tributario ma anche quello civile, ma anche quello amministrativo, il processo di primo grado soprattutto è quello che rende, che dà la base alla soluzione della controversia. La prima fase e il primo impatto che le parti hanno con lo strumento creato dal legislatore per dirimere la controversia, è quello davanti al giudice di primo grado. Il processo di secondo grado è il completamento del giudizio che si esplica in primo grado, ma è lì che si forma la prova, è lì che si decide veramente la causa, perché il giudizio di legittimità, la c.d. fase di legittimità non può entrare nel merito, la valutazione di merito, la valutazione dei fatti delle prove deve essere resa nel processo di primo grado e controllata nel processo d'appello.

La Cassazione, come ormai a tutti ben noto, anche in tempi recentissimi sta intervenendo pesantemente sul processo tributario di merito, già sono state ricordate alcune pronunce che sono state emesse dalla Corte di Cassazione, io ne ricordo due recenti di grande importanza, che hanno pesantemente inciso proprio in applicazione del principio sul giusto processo ex art. 111 della Costituzione, la nuova formulazione dell'articolo 111 della Costituzione, in materia di parità delle armi, come diceva l'Avvocato Mandò, per rendere possibile al contribuente una piena e completa difesa davanti al giudice. Mi riferisco a quelle due sentenze che sono poi forse una il corollario dell'altra, che hanno regolato il processo con pluralità di parti. Con una prima sentenza si è detto che quando l'accertamento è unitario, perché comprende posizioni identiche di più soggetti, costoro devono partecipare tutti insieme nello stesso processo, devono far parte dello stesso processo, perché la posizione dell'uno è identica a quella dell'altro e sarebbe iniquo se uno di loro ottenesse ragione, l'altro ottenesse invece una pronuncia sfavorevole, subisse una pronuncia sfavorevole.

La seconda sentenza è ancora più recente ed è quella che ha – è stato proprio accennato in questo momento, quel famoso articolo 5 sulle società di persone, il socio delle società di persone deve pagare, come reddito di partecipazione, le proprie imposte sulla base del reddito accertato alla società.

E a questo punto la cassazione, devo dire con una critica velata ai giudici di merito che non hanno mai voluto procedere alla riunione dei singoli processi che erano

stati instaurati in primo grado, è intervenuta e ha affermato il principio secondo cui, si tratta anche in questo caso di posizioni unitarie, perché è giusto, secondo giustizia, che il singolo socio che subisce l'accertamento sulla società, possa difendersi non soltanto facendo valere le proprie posizioni personali ma facendo valere anche le ragioni che sono a monte della sua posizione personale, cioè la situazione che riguarda la società.

Processo di merito / processo di cassazione. E' stato già accennato, la fase di legittimità, forse il fatto che il legislatore non sia intervenuto dal 1992 sul processo di merito sta a dimostrare che, nonostante tutte le critiche, nonostante tutte le istanze di riforma, tutto sommato, nonostante il fatto che, come si dice da gran parte, che i giudici tributari di merito non sono giudici togati e che sarebbe opportuno creare una magistratura di giudici togati che possa agire a tempo pieno, perché questo è il punto, perché i giudici tributari di merito sono tutti preparati, ma esercitano a latere una professione che è prevalente. Queste sono le istanze, però nonostante ciò è evidentemente il processo tributario di primo grado e di secondo grado tutto sommato ha funzionato, tanto è vero che io so, forse sarò smentito, molti colleghi che fanno parte delle commissioni tributarie di primo e di secondo grado mi dicono che tutto sommato il contenzioso non è così pesante nella fase di merito, più o meno ovviamente, a seconda poi delle regioni. E' il processo di legittimità che a questo punto allora è in crisi, tanto è vero che il legislatore sta intervenendo continuamente per cercare di creare una Corte di Cassazione che dia, che renda delle sentenze non solo come dovrebbe essere giuste, ieri c'è stato un convegno alla Corte di Cassazione, c'era il professor Adonnino, si è parlato dello *ius litigatoris* dello *ius constitutionis*, la funzione di nomofilachia della Corte di Cassazione, la Corte di Cassazione deve nello stesso tempo decidere la singola controversia ma nello stesso tempo dettare il principio di diritto che possa valere come precedente autorevole per l'interpretazione della legge da parte dei giudici di merito. In questo momento la Corte di Cassazione fa fatica a rendere, a esplicare questa sua funzione di monofiliachia, perché di fronte a un carico di circa 100 mila pendenze, perché di questo si tratta, la Corte di Cassazione sta facendo un'opera di pulizia innanzitutto, perché è chiamata innanzitutto a un'opera di pulizia. Buttare a mare il maggior numero di ricorsi, quelli che non meritano di essere trattati, di essere esaminati con maggiore attenzione, in modo da dedicare le sue energie all'esame di questioni di particolare importanza. E voi capite bene che in questa attività è quello che soffre proprio poi alla fine la funzione che deve esplicare la Corte di Cassazione.

Oggi si sta parlando appunto di una nuova riforma del processo per quanto concerne l'accesso in cassazione dei ricorsi, non so se questa base di riforma, che è stata poi oltretutto modificata perché era passata a un ramo del Parlamento, si è fermata davanti alla Camera, adesso c'è stata una modifica, io non lo so che fine farà, accennavo prima col professor Adonnino e col Professor Perrone, che il legislatore in questo momento mi dà l'impressione che stia mettendo delle toppe a un vestito che ormai è logoro, un vestito che quando è troppo logoro la toppa serve a ben poco, perché ogni 2-3 anni si mette una toppa, e magari si sceglie la toppa che era stata messa nei due anni precedenti e la si rifà. Avrebbe bisogno probabilmente la Cassazione di una seria ri-



forma, e quando dico seria riforma mi riferisco al fatto che la Corte di Cassazione non deve essere chiamata a decidere controversie di valore minimo. In sede di sezioni unite un anno fa abbiamo deciso una controversia del valore di 10 euro, si dibatteva una questione di giurisdizione, si doveva stabilire se la giurisdizione era del giudice amministrativo o del giudice ordinario, il valore della causa era di 10 euro. La Corte di Cassazione decide adesso che il filtro dell'appello ma non vi era nemmeno prima sulle contravvenzioni stradali, le contravvenzioni stradali 30, 40, 50, 60 euro, 100 euro? Ancora ancora 100 euro, ma 30 euro? Si arriva in cassazione per 30 euro e anche per meno. Si arriva in cassazione per controversie che dovrebbero avere la loro soluzione in altra sede, mi riferisco a molte controversie condominiali. Quindi a mio avviso, per rendere possibile che sia attuato in pieno l'articolo 111 della Costituzione, che appunto che parla del contraddittorio, che le parti devono essere sullo stesso piano di parità, ma che dice anche un'altra cosa: che il processo deve essere celere. Il processo deve essere rapido, una sentenza perché sia giusta non solo deve essere corretta per quel che possa essere corretto un provvedimento che nasce però dalla mente dell'uomo, questo sia ben chiaro, perché deve essere conforme a legge, ma deve essere anche rapida. Proprio quella sentenza alla quale ho fatto cenno, sulla necessità dell'integrazione del contraddittorio in primo grado per le cause, per le controversie che si instaurano tra l'amministrazione e i soci di società di persone, ha dato luogo a una ricaduta perversa, perché la quinta sezione civile oggi della Cassazione, sta ributtando in primo grado centinaia di processi. Centinaia di processi guardate, oltretutto, questo lo voglio sottolineare, che erano rimasti fermi in cassazione, erano rimasti sospesi, la maggior parte sono processi che risalgono agli anni 2000-2001, erano rimasti sospesi perché vi era stata la finanziaria del 2003, quel famigerato articolo 16 che aveva introdotto il condono e che aveva, nelle sue varie articolazioni previsto che i processi dovessero essere sospesi in attesa che l'amministrazione provvedesse a comunicare agli uffici giudiziari l'avvenuto regolamento, l'avvenuta presentazione dell'istanza di condono e l'accettazione dell'istanza da parte delle agenzie. Erano rimasti fermi a lungo, e oggi che sono messi a ruolo perché il condono non è arrivato, questo è un altro capitolo, poi l'avvocato Mandò, non voglio aprirlo qui perché c'è stata una lunga, voi mi direte ma siamo nel 2009, il condono era la 289/2002, come mai? Sono rimasti bloccati a lungo purtroppo, ma questo è un problema che lasciamo stare. Oggi che vengono messi a ruolo sono ributtati in primo grado e sono processi che hanno avuto inizio in primo grado, nella prima fase, negli anni 95, 96, quindi a distanza di 14 anni oggi la Corte di Cassazione li rimanda al primo giudice. Devo dire con grande vergogna, proprio lo voglio dire, con grande pudore, perché non si può concepire, che interessa ha ormai per il contribuente, e forse anche per il fisco, ma è un principio che doveva essere dettato e che deve valere per l'avvenire, e che quindi, sulla base della enunciazione di un principio che probabilmente è corretto, anche se c'è stata qualche critica da parte della dottrina, ha portato immediatamente delle conseguenze tremende. Non voglio più aggiungere altro perché se no tolgo il tempo ai relatori che, con molta attenzione vorrei sentire tutti e purtroppo non potrò sentire, mi scuso già per questo, l'ho già detto perché sono im-

pegnato con l'ufficio elettorale centrale per le elezioni europee, e dobbiamo cominciare proprio fra oggi, domani, dopodomani, a valutare le opposizioni che vengono fatte contro le esclusioni sull'ammissione dei contrassegni elettorali fatti dal Ministero dell'Interno, quindi dovrà necessariamente ritornare in Corte di Cassazione al più presto, spero però di potere ascoltare almeno due relazioni. Auguro a tutti i partecipanti di potere veramente apprendere delle cose, spero che poi ci siano gli atti, che siano pubblicati gli atti in modo che li possa leggere perché il livello dei relatori, la grande preparazione dei relatori, sono curioso di sentire che cosa verrà fuori da questo importantissimo convegno. Grazie.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Mi pare che il presidente Prestipino** meriti un particolare ringraziamento perché non è che ci ha dato un saluto, un augurio di buon lavoro, è intervenuto in maniera molto efficace e incisiva, col bisturi, e ha fatto delle considerazioni viste dal punto di vista del presidente di sezione tributaria di cassazione che sicuramente daranno altri spunti di interventi, penso molti ... forse, qualcuno anche critico, nel corso della giornata.

Per sveltire i lavori prima di dare la parola al Professor Perrone domando all'avvocato Barbantini vuoi dire due parole.

---

Avv. Goffredo Barbantini  
Consigliere Ordine Avvocati Roma  
Coordinatore Commissione Studi Tributari

**Ringrazio i presenti, ringrazio il nostro ospite avvocato Mandò.** Logicamente intervengo a nome del Presidente Cassiani che oggi purtroppo aveva un processo penale e quindi mi ha pregato di sostituirlo.

Io ringrazio anche il comitato organizzativo in persona di Bruno Giudice, di Gianni Di Matteo. Carletti e di Fiore, perché hanno permesso la realizzazione. Passo subito la parola al professor Leonardo Perrone.

---

Prof. Avv. Leonardo Perrone  
Ordinario diritto tributario Università "la Sapienza" Roma

**Passati quasi quindici anni dall'entrata in vigore delle norme** sul nuovo processo tributario di cui al d.lgs. n. 546/92, si può tentare una valutazione sulla loro "tenuta" ed adeguatezza.

Mi pare di poter dire a questo proposito che, nel complesso, la struttura del d.lgs. n. 546/92 si é rivelata capace di reggere egregiamente il confronto con le esigenze e le aspettative dei “pratici” del diritto tributario assicurando, tutto sommato, un’equilibrata dinamica del contraddittorio processuale ed un adeguato temperamento degli interessi delle parti.

Specie se confrontato con il processo civile, quello tributario non appare, in effetti, molto lontano dal poter essere considerato realmente un “giusto processo” secondo i canoni del secondo comma dell’art. 111 Cost. Il discorso riguarda, a ben vedere, anche la durata poiché, per quanto in proposito si possa e si debba senz’altro migliorare, il problema non é tanto l’esistenza di ostacoli normativi ad uno sviluppo del giudizio che sia il più rapido ed efficiente possibile, quanto semmai il carico di lavoro delle Commissioni e le ridotte dimensioni dell’organico.

Certo non mancano anche nelle linee portanti del d.lgs. n. 546/92 profili di criticità e, appunto, all’esame di alcuni di tali profili sono dedicate le considerazioni che seguono.

### **1) La professionalità dei Giudici tributari.**

Un primo punto che vorrei toccare é quello della professionalità dei Giudici tributari.

Sotto questo profilo occorre fare qualcosa.

In un momento in cui la Corte di Cassazione, travolta dalle liti tributarie, tenta di arginare la marea dei ricorsi a colpi di inammissibilità per violazione del principio di “autosufficienza” dei motivi ovvero dei criteri legati alla redazione del quesito di diritto o del c.d. “momento di sintesi”, diventa essenziale, non solo per il contribuente, ma anche per l’ente impositore, garantire la competenza e professionalità della magistratura tributaria.

Diversamente, il rischio é quello di trovarsi di fronte, come oggi talvolta accade, a decisioni di “merito” gravemente carenti di cui non é sostanzialmente possibile una revisione.

Il problema della professionalità della magistratura tributaria diventa via via più sentito anche in ragione, da un lato, dello spostamento dell’asse dei controlli verso l’area transnazionale (si pensi all’esplosione delle rettifiche da transfer price basate sull’applicazione dei criteri OCSE) nonché dell’evoluzione della normativa sostanziale che va verso una sempre maggiore “settorializzazione” del diritto tributario (penso alle nuove regole di determinazione dell’imponibile in cui assumono rilevanza diretta i principi IAS).

Di fronte alla particolarità del diritto tributario ed alla sua frequente dipendenza da discipline specialistiche, strumenti quali la consulenza tecnica ed il ricorso a relazioni di organi della pubblica amministrazione (v. art. 7, secondo comma, del d.lgs. n. 546/92) non risolvono il problema.

Di qui, non essendo al momento ipotizzabile il passaggio ad una magistratura togata, la necessità di criteri di reclutamento della magistratura tributaria maggiormente mirati.

## 2) Il divieto di prova testimoniale del processo tributario ed il giusto processo.

Un ulteriore profilo su cui occorre spendere qualche parola é il divieto di prova testimoniale di cui al quarto comma dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 ("non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale").

Una recente pronuncia della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sent. del 23 novembre 2006, ricorso n. 73053/01 – cd. caso *Jussila*) offre lo spunto per tornare sul tema.

Com'è noto, il divieto in parola è da sempre al centro dell'attenzione (critica) della dottrina che, ricorrendo ad argomenti diversi, ne ha più volte messo in dubbio la legittimità costituzionale.

Per parte sua, il Giudice delle leggi, investito della questione ed anche in epoca recente, ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate in riferimento agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione ricorrendo, in specie, ad un triplice ordine di considerazioni (cfr. sent. n. 18 del 21 gennaio 2000):

non esiste un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo e ciò implica che i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina ed alle tradizioni storiche di ciascun procedimento ;

il divieto di prova testimoniale trova una non irragionevole giustificazione, da un lato, nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo (correlata "sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio") e, dall'altro, nella circostanza che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale;

infine, sotto un diverso e concorrente aspetto, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale.

A fronte di una così netta negazione del problema, la dottrina non ha mancato di far sentire la sua voce e, approfondendo la questione alla luce dei principi del giusto processo, ha mosso una serie di rilievi critici all'impostazione adottata dalla Consulta, rilievi che, a tacer d'altro, dimostrano come la questione sia tutt'altro che sopita.

Sotto questo profilo e volgendo lo sguardo al rilievo sub c), basta richiamare la posizione di RUSSO che, interrogandosi sul nesso tra la natura della pretesa tributaria e l'inammissibilità della prova testimoniale, esclude l'esistenza di spazi per sostenere che la seconda sia una diretta ed immediata conseguenza delle caratteristiche della prima "ed invero siffatta pretesa altro non è che una pretesa creditoria; d'altra parte, il fatto che quest'ultima sia avanzata a seguito dell'espletamento di una particolare procedura disciplinata tassativamente e rigorosamente dalla legge a tutela degli interessi sostanziali delle parti del rapporto obbligatorio d'imposta attiene, puramente e semplicemente, alle modalità di attuazione di quest'ultimo".

Non è certo questa la sede per approfondire la questione e nel rinviare sul punto alle ampie trattazioni dedicate al tema, mi sembra interessante un passaggio della sentenza n. 18/2000 in cui viene affrontato il rapporto tra il divieto della prova testimoniale e la rilevanza delle dichiarazioni rese dai terzi.

Più in particolare, la Corte osserva che il primo non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni rese da terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale e ciò in considerazione del fatto "che le dichiarazioni di cui si tratta – rese al di fuori e prima del processo – sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e di solito di iniziativa di parte, richiede la formulazione di specifici capitoli, comporta il giuramento dei testi e riveste, conseguentemente, un particolare valore probatorio. La norma denunciata non può perciò essere interpretata nel senso di ricomprendere anche l'inammissibilità di tali dichiarazioni. La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contrastarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale, non è d'altro canto in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo".

Prima di mettere a fuoco il rapporto tra la prova testimoniale e le dichiarazioni rese dai terzi, sembra utile qualche cenno alla natura delle seconde le quali, per parte loro, potrebbero assumere la forma di lettere, atti notori o verbali di testimonianza acquisiti in altri processi.

In linea di principio, si può convenire con quanti ritengono che le stesse si risolvano in dichiarazioni di scienza annoverabili tra le cosiddette prove atipiche se, e nella misura in cui, attraverso l'impiego di tale categoria si voglia rimarcare "il divario rispetto alla prova testimoniale per ciò che le dichiarazioni medesime non vengono raccolte nell'ambito del processo, ad opera del giudice e nel rispetto del contraddittorio".

Sin qui, dunque, *nulla quaestio*.

I problemi sorgono allorché si passa ad esaminare il rapporto tra il valore probatorio delle dichiarazioni rese dai terzi in sede istruttoria ed il divieto della prova testimoniale.

Ed invero, non sembra fuori luogo rilevare che spesso (e penso al caso delle dichiarazioni di disponibilità di beni-indice rese nell'ambito degli accertamenti c.d. redditometrici o ancora agli accertamenti relativi ad operazioni pretesamente inesistenti) la prova testimoniale rappresenta l'unico o, comunque, il più efficace mezzo a disposizione del ricorrente per contrastare le dichiarazioni rese dal terzo e, negando la possibilità di ricorrervi, si introduce una condizione che, in effetti, può apparire di squilibrio (tra le parti coinvolte nel processo).

Tale condizione, tuttavia, secondo la Corte Costituzionale, non sarebbe lesiva del diritto di difesa del contribuente giacché il giudice tributario – ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi – potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal primo comma dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 rinnovando e, eventual-

mente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l’attività istruttoria svolta dall’Ufficio.

A questo punto, è lecito chiedersi se non vi sia contraddizione tra il negare, da una parte, il ricorso alla prova testimoniale assumendo che la stessa determini un allungamento dei tempi del giudizio ed ammettere, dall’altra, che non vi è lesione del diritto di difesa giacché il giudice può, in ogni caso, disporre un’attività istruttoria suppletiva che, volente o nolente, procrastina i tempi della sentenza.

Altrimenti detto, sarebbe molto più agevole e celere saggiare la genuinità della dichiarazione del terzo sentendolo in udienza quale vero e proprio testimone anziché dover disporre un supplemento di indagine con tutto ciò che consegue sul piano dei tempi e dello snellimento (o, meglio, dell’appesantimento) del procedimento.

Per completare il quadro, non possiamo non richiamare la prospettiva in cui si pone altra dottrina a giudizio della quale il divieto della prova testimoniale non determina uno squilibrio tra le parti coinvolte nel processo se, e nella misura in cui, “lo si interpreta, come fa la Corte, nel senso che l’inammissibilità della prova testimoniale vale per ambedue le parti e che simmetricamente le dichiarazioni di terzo, in quanto non aventi natura probatoria, possono essere utilizzate sia dal ricorrente che dall’Amministrazione finanziaria”.

Ad ogni modo e quale che sia la prospettiva adottata, si possono fissare alcune direttrici lungo le quali orientare la discussione anche in chiave *de iure condendo*: orbene e per un primo verso, è senz’altro da condividersi l’assunto secondo cui ciò che vale per una parte non può che valere anche per l’altra; per un secondo verso, occorre far luce sulle spinose questioni legate alle modalità attraverso cui il contribuente può produrre in giudizio le dichiarazioni rese dai terzi.

Ed invero e sotto quest’ultimo profilo, la stessa giurisprudenza di legittimità si presenta oscillante: in alcuni casi, si è ammessa la possibilità di introdurre nel giudizio dichiarazioni extraprocessuali prefigurando, onde verificare l’autenticità delle stesse, la possibilità di ricorrere ai poteri istruttori di cui all’art. 7 d.lgs. n. 546/1992 incaricando, se del caso, “la Guardia di finanza di procedere a raccogliere le dichiarazioni di terzi”; in altri casi ed in aperto contrasto con le posizioni su cui è attestata la dottrina più autorevole, si è riconosciuto l’obbligo del giudice di valutare le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà: più in particolare, il giudice di legittimità – muovendo dall’assunto secondo cui “è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell’Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente [...] con il valore probatorio “proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione” – si è espresso nel senso che un’analoga possibilità va riconosciuta al contribuente assicurando “così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell’art. 111 Cost., per garantire il principio della parità delle armi processuali nonché l’effettività del diritto di difesa (nella specie, mentre si è riconosciuto che correttamente la Commissione tributaria aveva preso in considerazione l’atto notorio contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, si è ritenuto

to invece errato aver assegnato a tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione solo su di esse)”.

In altro caso ancora e sbarrando la strada all’impiego degli atti notori per veicolare nel processo le dichiarazioni dei terzi, il Supremo collegio si è espresso nel senso che l’attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell’art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546/1992 .

Esistono poi, ed a tacer d’altro, ulteriori profili di criticità legati al rapporto tra l’esercizio dei poteri istruttori da parte delle commissioni e le dichiarazioni rese dai terzi: laddove il giudice ravvisasse la necessità di azionare i poteri di cui al primo comma dell’art. 7 non potrà non tener conto del fatto che le facoltà di accesso, di richiesta dati e chiarimenti vanno esercitate nei limiti di quanto stabilito “da ciascuna legge di imposta”.

Il che equivale a dire, in buona sostanza, che la platea dei soggetti verso cui può indirizzarsi l’attenzione del giudice tributario è comunque circoscritta ai quei “terzi” che, sulla scorta di quanto previsto dalle singole leggi di imposta, sono coinvolti nell’esercizio della potestà impositiva .

Come si vede, i problemi sono molti e non di agevole soluzione.

Peraltro, un input alla rivisitazione della disciplina recata dall’art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 potrebbe venire dalla Corte di Strasburgo che, come sopra si accennava, è di recente intervenuta su due temi che, in relazione alla disciplina del nostro processo, hanno rilievo differente: l’oralità dell’udienza e l’ammissibilità delle prove testimoniali.

Orbene, sull’oralità del processo poco o nulla da dire: com’è infatti noto, il primo comma dell’art. 33 del d.lgs. n. 546/1992 ammette espressamente la possibilità che la controversia sia trattata in pubblica udienza seppur subordinando la stessa al preventivo deposito di apposita istanza.

Diverso è il discorso da farsi per le seconde.

Ed invero e ferme restando le ben note problematiche legate al rapporto tra le garanzie recate dall’art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’Uomo ed il processo tributario, dalla lettura della sentenza su richiamata sembra potersi ricavare un principio che, di primo acchito, potrebbe apparire dirimente: in tutti i casi in cui la posizione del contribuente non possa trovare adeguata tutela “se non mediante prova testimoniale ritualmente assunta, allora tale possibilità non può essergli negata, senza che ciò comporti, al tempo stesso, un’evidente violazione dell’art. 6” .

Occorre, ovviamente, grande cautela nel valutare le possibili ricadute del caso *Jus-sila* sul nostro ordinamento processuale, ma dalla lettura della sentenza si può ricavare un’indicazione piuttosto precisa: esiste una correlazione tra la prova testimoniale ed i principi del giusto processo e la strada che porta al pieno riconoscimento della parità delle armi in giudizio passa (anche) per la riconsiderazione del ruolo della prova testimoniale e delle dichiarazioni rese dai terzi.

In quest’ottica, se proprio non si vuol metter mano al divieto posto dal terzo comma dell’art. 7 del d.lgs. n. 546/1992, non sembra più differibile l’enunciazione di un criterio volto a stabilire quali dichiarazioni possono avere accesso nel processo tributario e, soprattutto, quali sono le modalità attraverso cui ciò è possibile.

### 3) La tutela cautelare oltre il primo grado di giudizio.

Particolarmente sentito dai “pratici” è poi il problema della tutela cautelare nelle fasi del gravame.

Com'è noto, l'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992 attribuisce alla Commissione provinciale il potere di sospendere l'efficacia esecutiva dell'atto impugnato stabilendo, altresì, che gli effetti della sospensione cessano alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado.

Nulla è detto, invece, in ordine alle inibitorie cautelari nell'ambito dei processi di grado successivo al primo salvo che gli stessi non abbiano ad oggetto sanzioni.

Ed invero sotto quest'ultimo profilo, val la pena di ricordare che, per effetto di quanto stabilito dal secondo comma dell'art. 19 del d.lgs. n. 472/1997, la Commissione regionale può sospendere l'esecuzione (e, quindi, la riscossione) delle sanzioni applicando, in quanto compatibili, le previsioni di cui al poc'anzi citato art. 47 del d.lgs. n. 546/1992 ed anzi, e per essere più precisi, è a ciò tenuta laddove venga prestata idonea garanzia anche a mezzo di fideiussione bancaria o assicurativa.

Quali, dunque, le alternative sul tappeto?

Due sono i possibili scenari: da un lato, si deve verificare se la tutela cautelare nella fase del gravame possa essere invocata muovendo dalle disposizioni recate dall'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992; dall'altro lato, si deve verificare se, nel processo tributario, siano azionabili i rimedi cautelari di origine processul-civilistica e, segnatamente, gli artt. 283 e 373 c.p.c. i quali, rispettivamente, stabiliscono: a) che il giudice di appello può sospendere, in presenza di gravi motivi, l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata; b) che, in pendenza di ricorso per cassazione, il giudice che ha emesso la sentenza può sospendere l'esecuzione o disporre la prestazione di congrua cauzione allorché dall'esecuzione della sentenza possa derivare alla parte istante danno grave ed irreparabile.

Quanto al primo profilo, è necessario ricordare che, a giudizio di alcuni, la proponibilità in appello di istanze di sospensione al di fuori dell'ipotesi prevista dal citato art. 19 del d.lgs. n. 472/1992 è inibita dallo stesso tenore letterale dell'art. 47 che, per parte sua, “sottopone la concessione della sospensione alla verifica di determinate condizioni, e pone specifici limiti di efficacia all'ordinanza emessa”.

Al riguardo si esclude che, in sede di gravame ed a fronte di un contribuente risultato soccombente in primo grado, possano ritenersi integrati gli estremi del *fumus boni iuris* (il punto è evidentemente collegato a quello sopra discusso relativo alla professionalità della magistratura tributaria giacché se il Giudice tributario non è dotato della necessaria professionalità il rischio di una non corretta valutazione del *fumus* è elevato); si fa poi notare che l'art. 47 “fa esclusivo riferimento alla sospensione dell'atto impositivo impugnato mentre, in secondo grado, il titolo che legittima la riscossione è la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale, la quale, ai sensi dell'art. 68 del d.lgs. n. 546 del 1992, permette all'Ufficio l'esazione dei due terzi del dovuto”.

Opposto è l'avviso di quanti ritengono che non è affatto ragionevole escludere che il giudice di appello non sia dotato del medesimo potere di sospensione di cui dispone il



giudice di prime cure e, in questo senso, sottolineano che l'art. 61 del d.lgs. n. 546/1992 non richiama specificamente le disposizioni del capo I, del titolo II (artt. Da 18 a 46), ma "in generale, tutte le norme dettate per il procedimento di primo grado; e tale dizione comprende indubbiamente, anche quelle dettate, per il primo grado, nel capo II".

A sostegno di una siffatta conclusione si fa notare come una limitazione della spendibilità dell'atto impositivo al solo giudizio di primo grado provocherebbe una grave lesione del diritto alla difesa di cui all'art. 24 (di cui l'azione cautelare costituirebbe espressione), nonché del principio di eguaglianza, a causa della ingiustificata disparità di trattamento che si determinerebbe tra le controversie in materia tributaria devolute alla cognizione del giudice ordinario e quelle attribuite alla giurisdizione delle Commissioni (argomento questo che, con la devoluzione alle Commissioni tributarie di tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, risulta aver perduto parte del suo originario rilievo).

Venendo al secondo profilo, occorre por mente alla vistosa spaccatura esistente in dottrina tra quanti ritengono che non esistono ragioni per escludere che, nel processo tributario, sia preclusa l'utilizzabilità dei rimedi inibitori di natura cautelare previsti dagli artt. 283 e 373 c.p.c. e quanti, al contrario, escludono tale possibilità osservando, in specie, che l'art. 283 c.p.c. riguarda la sospensione dell'efficacia esecutiva o dell'esecuzione della sentenza impugnata, mentre le sentenze emesse, nei giudizi di impugnazione, dalle Commissioni tributarie non sono mai esecutorie né quando accolgono il ricorso del contribuente né quando la rigettano. (glendi)

E la giurisprudenza costituzionale? Tre, a quanto consta, sono i precedenti sul tema.

Nei primi due (sentenza del 31 maggio 2000, n. 165 e ordinanza del 27 luglio 2001, n. 325), la Corte è stata chiamata a pronunciarsi in merito a due diversi profili: la violazione del diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione e la disparità di trattamento (rilevante ex art. 3 Cost.) tra controversie tributarie devolute alla giurisdizione dell'AGO, nella quale trova applicazione l'art. 373 c.p.c. e le controversie tributarie nelle quali, viceversa, detta disposizione non sarebbe applicabile.

Prendendo posizione in ordine al primo profilo, la Corte ha avuto modo di precisare che la garanzia costituzionale della tutela cautelare deve "ritenersi imposta solo fino al momento in cui non intervenga, nel processo, una pronuncia di merito che accolga – con efficacia esecutiva – la domanda, rendendo superflua l'adozione di ulteriori misure cautelari, ovvero la respinga, negando in tal modo, con cognizione piena, la sussistenza del diritto e dunque il presupposto stesso della invocata tutela. Con la conseguenza che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive a siffatta pronuncia, in favore della parte soccombente nel merito, deve ritenersi rimessa alla discrezionalità del legislatore".

Per quanto concerne, invece, il secondo profilo, la Consulta – nel reputare insussistente l'asserita disparità di trattamento tra le controversie in materia di imposte e tasse devolute alla cognizione del giudice ordinario, nelle quali sarebbe possibile sospendere, ai sensi dell'art. 373 c.p.c., l'esecuzione della sentenza d'appello in pendenza

del ricorso per cassazione, e le controversie, nelle stesse materie, attribuite alla giurisdizione delle commissioni tributarie, per le quali tale possibilità di sospensione non è prevista – ha sottolineato come la censura, investendo la differente latitudine dei poteri del giudice nel processo civile e nel processo tributario, si ponga in aperta contraddizione con la sua giurisprudenza che, com'è noto, esclude l'esistenza di un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità tra i vari tipi di processo, pur ribadendo la necessità di rispettare il generale criterio di ragionevolezza delle scelte legislative.

A tacer d'altro ed in linea con quanto osservato dalla migliore dottrina, l'approccio adottato dalla Corte presta il fianco ad un rilievo tutt'altro che trascurabile: “se la funzione della tutela cautelare costituzionalmente riconosciuta è quella di garantire chi ha ragione dal rischio del ritardo per il riconoscimento di questa sua ragione, tale funzione con la relativa copertura costituzionale, salva la ricorrenza di espresse limitazioni altrimenti giustificabili a livello costituzionale, sussiste e dovrebbe essere costituzionalmente operante sino a quando essa (la ragione) venga definitivamente riconosciuta o negata, così che, ove il rischio da ritardo (con le sue immancabili componenti del *fumus boni iuris*, e del *periculum in mora*, necessariamente in termini di attualità) si manifesti pur dopo la sentenza di primo grado, esso risulti coperto con la garanzia dell'art. 24, comma 1, della Costituzione, anziché essere semplicemente rimesso alla mera discrezionalità del legislatore, proprio quale corollario necessitato del principio pregiudizialmente affermato dalla stessa Corte Costituzionale”.

Con la recente ordinanza del 21 marzo 2007, n. 119, la Corte è tornata sull'argomento e, nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49 del d.lgs. n. 546/1992 sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Cost., ha precisato che la questione è inammissibile non soltanto perchè le sopravvenute disposizioni di legge invocate dal giudice rimettente non incidono sulla sua pregressa giurisprudenza, “ma anche perchè oggetto del provvedimento di sospensione non potrebbe mai essere la sentenza che ha respinto l'impugnazione, bensì semmai il provvedimento impositivo la cui impugnazione è stata rigettata in primo grado”.

L'ordinanza da ultimo richiamata si segnala all'attenzione degli interpreti per almeno due diversi profili: da un canto, vengono ribadite le conclusioni cui in passato era già approdata la Corte e lungo questa strada si lasciano senza risposta gli interrogativi cui testé si accennava circa le ragioni che possono giustificare, a livello costituzionale, la diversa ampiezza dei poteri cautelari del giudice tributario rispetto a quelli del giudice civile; da un altro canto, dalla lettura dell'ordinanza viene un'importante “conferma alla tesi della peculiarità del sistema tributario di tutela cautelare, togliendo, così, ogni possibile richiamo alla funzione di integrazione del processo civile rispetto a quello tributario”.

Orbene e volgendo alla conclusione, non sembra si possa fare a meno di rilevare come, anche in questo caso ed al pari di quanto si è visto a proposito del divieto della prova testimoniale, il quadro di riferimento è piuttosto intricato.

Ed invero e per un primo verso, la spaccatura che si registra in seno alla dottrina è netta e le opinioni circa il ricorso ai rimedi processual-civilistici, da una parte, e l'applicabilità dell'art. 47 del d.lgs. n. 546/1992, dall'altra, si pongono di fatto agli antipodi; ma, a ben vedere, la stessa prassi giurisprudenziale è divisa e stenta ad affermarsi in maniera nitida un orientamento favorevole all'una o all'altra alternativa.

Per parte sua, la Corte Costituzionale sembra poco propensa a cambiare idea e forse, ma la formula dubitativa è d'obbligo, un varco nella relativa giurisprudenza potrebbe aprirsi soltanto laddove si cercasse di inquadrare il problema della tutela cautelare nella fase del gravame nella cornice del giusto processo tributario.

In prospettiva *de iure condendo*, si potrebbe allora immaginare un intervento *ad hoc* che – muovendo dalle stesse indicazioni fornite dalla Corte circa la necessità che la previsione di mezzi di tutela cautelare nelle fasi di giudizio successive alla pronuncia del giudice di prime cure, in favore della parte soccombente nel merito, sia rimessa alla discrezionalità del legislatore (v. sopra) – stabilisca che è possibile sospendere l'efficacia dell'atto anche dopo il primo grado di giudizio.

In questo modo, peraltro, si porrebbe fine anche alla *querelle* circa la possibilità di ricorrere ai rimedi processual-civilistici che, comunque, dopo la recentissima ordinanza della Corte Costituzionale sembra doversi escludere.

#### **4) Il nodo degli atti impugnabili.**

Momento, per così dire, tradizionalmente, critico nella struttura del processo tributario è quello della sua configurazione come formalmente impugnatorio. Com'è noto, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, possono formare oggetto di impugnazione i seguenti atti: a) l'avviso di accertamento del tributo; b) l'avviso di liquidazione del tributo; c) il provvedimento che irroga le sanzioni; d) il ruolo e la cartella di pagamento; e) l'avviso di mora; e-bis) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/1973; e-ter) il fermo di beni mobili registrati di cui all'art. 86 del d.P.R. n. 602/1973; f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3; g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari nonché i) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie.

Ebbene, l'individuazione degli atti impugnabili dinanzi le Commissioni tributarie pone una serie di delicati problemi cui sono dedicate le considerazioni successive.

Cominciamo con il comparare l'elenco di atti previsto dall'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 con quello recato dal previgente art. 16 del d.P.R. n. 636/1972: dal confronto emerge che alcuni atti sono stati espunti dall'elenco, mentre altri sono stati aggiunti alla lista degli atti impugnabili.

Quanto ai primi, devesi segnalare che non figura più tra gli atti autonomamente

impugnabili l'ingiunzione di pagamento di cui al R.D. n. 639 del 1910. Le ragioni dell'esclusione vanno, probabilmente, ricercate nella scelta compiuta dal legislatore del 1992 di concepire l'elenco degli atti impugnabili avendo a mente il procedimento di attuazione dei principali tributi erariali.

Così facendo, però, il legislatore trascura di considerare che la procedura di riscossione a mezzo ingiunzione di pagamento è ancora in vigore ed è la procedura utilizzabile, sebbene in alternativa alla riscossione mediante ruolo e previa espressa opzione da parte dell'ente creditore, dalle regioni, dalle province e dai comuni.

Orbene, il legislatore, per un verso, attribuisce i tributi locali alla giurisdizione delle Commissioni tributarie e, per un altro, elimina dall'elenco degli atti impugnabili l'ingiunzione di pagamento che, come detto, rappresenta una delle procedure utilizzabili dagli enti locali per riscuotere i tributi di loro competenza (si pensi, solo per fare un esempio, alla riscossione coattiva dell'ICI per i comuni che non optano per la procedura basata sul ruolo).

Quattro anni or sono, peraltro, le Sezioni Unite hanno avuto modo di affrontare il problema dell'impugnabilità dell'ingiunzione che precede l'espropriazione speciale attuata in base al R.D. n. 639/1910 ed hanno riconosciuto la giurisdizione del giudice tributario. Ciò mettendo a confronto la cartella di pagamento (che è atto proprio del Concessionario e che, ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992, è autonomamente impugnabile) con l'ingiunzione di pagamento (che, di converso, non è oggi espressamente annoverata tra gli atti impugnabili), confronto che porta alla conclusione che l'ingiunzione, in quanto atto prodromico per l'esecuzione forzata, svolge la stessa funzione della cartella di pagamento; sicché, va riconosciuta la competenza del giudice tributario in tutti i casi in cui la stessa origina una controversia di natura fiscale.

In uno scritto di un paio di anni fa, si dava conto di due disegni di legge, di contenuto pressoché identico, con cui si proponeva di modificare l'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 inserendo, tra gli atti impugnabili, anche l'ingiunzione di pagamento prevista dall'art. 2 del R.D. 14.4.1910, n. 639, a condizione che la stessa di riferisse a pretese di natura tributaria: si tratta di progetti che, tuttavia, non hanno avuto alcun seguito.

Per quanto riguarda, invece, l'ampliamento dell'elenco degli atti impugnabili, bisogna innanzitutto ricordare che il legislatore della riforma del 1992, nel recepire consolidati indirizzi giurisprudenziali, ha inserito tra gli atti impugnabili l'atto di diniego o di revoca di agevolazioni e l'atto di rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Nella medesima direzione va poi ricordata la previsione di chiusura recata dalla lett. i) del primo comma del citato art. 19 (secondo cui è impugnabile ogni altro atto per il quale la legge prevede l'autonoma impugnabilità) e quella dettata dall'art. 23 del d.lgs. 472/1997 in base al quale è impugnabile anche il provvedimento che dispone la sospensione del rimborso e quello che estingue il credito di rimborso per compensazione con un corrispondente debito per sanzioni divenuto ormai definitivo.

Prima di esaminare rapidamente alcuni casi, per così dire, critici, occorre soffermarsi sul carattere tassativo dell'elenco recato dal più volte citato art. 19 che, come già ricordato, da una parte ammette la possibilità che la legge preveda l'autonomia impugnabilità di atti diversi da quelli elencati [lett. i) del primo comma dell'art. 19] e, dall'altra, stabilisce che gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente (cfr. art. 19, comma terzo).

Sotto questo profilo occorre sottolineare che la giurisprudenza non ha escluso la possibilità di interpretare in modo estensivo l'art. 19 senza, tuttavia, mai negare il carattere tassativo dell'elenco ivi contenuto.

Trattasi di una tesi condivisa anche in dottrina: secondo RUSSO, in particolare, "tale posizione appare, in linea di massima, condivisibile rivelandosi idonea a contemperare le esigenze derivanti dalle caratteristiche multiformi e cangianti dei moduli attuativi dei tributi con il mantenimento della natura <<tassativa>> dell'elenco" che, a sua volta, costituisce "condizione necessaria per riconoscere la razionalità della scelta di conformare in senso impugnatorio un processo rivolto all'accertamento del rapporto: è ovvio, infatti, che ove vi fosse totale libertà di ricorrere avverso qualsiasi atto; verrebbe meno l'unica plausibile giustificazione di tale schema, ossia la limitazione delle occasioni di tutela a quelle in cui sussista un grado di incertezza del diritto particolarmente qualificato".

Per completare il quadro, resta da ricordare che, in linea generale, non sono mancati in dottrina isolate prese di posizione a sostegno della non tassatività dell'elenco di cui all'art. 19; in particolare, invece, si è sostenuta la possibilità di ampliare la sfera degli atti impugnabili allo scopo di offrire un'immediata tutela a fronte di atti istruttori illegittimi.

Altra parte della dottrina, criticando tale impostazione, ha ricordato che "l'illegittima formazione degli atti istruttori si riflette e si esaurisce, quanto alla pretesa erariale, o sull'illegittimità dei mezzi di prova coi quali l'Amministrazione finanziaria tende a dimostrare l'esistenza del credito accertato, oppure [...] sull'avviso di accertamento inteso come provvedimento costitutivo del credito".

Il recente ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie si riflette, inevitabilmente, anche sul novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario.

Al riguardo è necessaria una breve premessa: a seguito delle recenti modifiche apportate all'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992, l'oggetto della giurisdizione tributaria si è notevolmente dilatato, ma la novella non ha in alcun modo interessato l'art. 19 del d.lgs. 546/1992; sicché deve essere escluso, in linea con la dottrina maggioritaria, che il nuovo assetto normativo abbia messo in discussione la tassatività dell'elenco degli atti impugnabili.

Ciò premesso, occorre meglio mettere a fuoco il problema che qui interessa: vi sono tributi (oggi rimessi alla cognizione del giudice tributario) che vengono applicati secondo schemi che comportano l'emissione di atti non previsti dall'art. 19 del d.lgs. 546/1992; ne deriva, allora, che l'interprete (onde stabilire se quell'atto pos-

sa essere oggetto di ricorso dinanzi al giudice tributario) è chiamato a svolgere un'indagine avente ad oggetto la funzione e la struttura dell'atto *de quo*.

Altrimenti detto, per stabilire se un atto sia, o meno, impugnabile, non ci si può limitare al *nomen juris*, ma occorre individuare quale sia, nell'ambito dello schema applicativo di ciascun tributo, la struttura e la funzione dell'atto che origina la lite.

Considerati i limiti di questo intervento, non è possibile indugiare sul punto; tuttavia anche in questo caso non mancano spazi per ipotizzare dei possibili interventi legislativi che, per parte loro, potrebbero contribuire a stabilizzare il quadro di riferimento.

Almeno due gli scenari possibili.

Per un verso si potrebbe pensare ad una semplice "messa a punto" dell'elenco di cui all'art. 19 con l'inserimento di atti che, allo stato, non risultano espressamente impugnabili; per altro verso e con qualche rischio di peggiorare la situazione si potrebbe ipotizzare una radicale riformulazione dell'enunciato legislativo.

Sotto questo secondo profilo e ferma restando la natura impugnatoria del nostro processo, si potrebbe pensare ad una sorta di clausola generale che, facendo da *pendant* alla disposizione recata dal periodo che apre il primo comma dell'art. 2 del d.lgs. n. 546/1992 ("appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati"), potrebbe prevedere l'impugnabilità di atti indicati solo per tipologia generale. Per esempio si potrebbe prevedere un elenco del seguente tipo: (i) atti impositivi; (ii) atti della riscossione; (iii) atti di irrogazione di sanzioni; (iv) dinieghi espressi o impliciti di rimborso; (v) operazioni catastali.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Ringrazio il professor Perrone**, perché valuterei molto interessante il suo intervento, e noterei che lui ha interpretato la parte destruens che gli è affidato non come un ortopedico che usa martello e sega per rompere le ossa, ma come un chirurgo neurologo che usa invece bisturi ... Lo ha fatto molto bene, molte interessanti considerazioni alle quali poi sentiremo nel pomeriggio quella che è la contrapposta *pars costruens*.

A questo punto io devo una precisazione al presidente Cicala. Voi vedete che sul programma è stato indicato, ed è rimasto ancora indicato, un intervento del Consigliere Dottor Melone.

Il consigliere Melone ci ha fatto sapere, per tempo ma dopo che i programmi erano stati già stampati, che purtroppo oggi non avrebbe potuto essere con noi per degli impegni di natura familiare, inderogabili. E quindi abbiamo pregato, e lo ringrazio in modo particolare per aver accettato di essere oggi su questo pulpito, il presidente Cicala, scusandomi con lui per il fatto che ancora in tutti i programmi è risultato il consigliere Melone al posto del consigliere Mario Cicala.

---

Cons. Mario Cicala  
Sezione tributaria suprema Corte di cassazione

**Mi è stato detto che avrei dovuto parlare soprattutto del giudizio** di cassazione. Francamente mi sembra, da quel che leggo sui giornali, che stiamo discutendo un po' dell'acqua calda. Mi spiego: come magistrato di cassazione io sono facilitato, decido più cause quando mi si consente di risolvere un fascicolo attraverso un rapido esame superficiale. Non è giustizia e celerità. Mi serve tutta quella nostra giurisprudenza sull'autosufficienza del ricorso in gran parte inventata in cassazione, che mi consente, quando non ci capisco niente nel ricorso, nel motivo ex 360 n. 5 che sono i più terribili e i più temuti dei motivi da parte dei giudici di cassazione, di dire non è autosufficiente e quindi ... Ricordo ancora magistrati precedenti che dicevano: no, tu devi guardare al bene della vita che il ricorrente vuole tutelare, non devi trincerarti dietro questi formalismi, abbiamo deciso che ci trinceriamo dietro i formalismi e buona notte. Mi serve i quesiti, infami, e la nostra altrettanto infame giurisprudenza che ha detto che il quesito, se mi fai il quesito alternativo non va bene, però se me ne fai uno solo ... insomma non va mai bene il quesito. Il timbro era tondo doveva essere quadro, non hai messo la traduzione in giapponese antico che era previsto dall'articolo tot del codice ... Allora faccio un esame superficiale del fascicolo. Dico: il quesito non va bene, vado a leggermi la giurisprudenza della terza sezione civile, che in proposito è la più severa e spesso arrossisco leggendo le sentenze della terza civile perché mi accorgo che non ho dichiarato inammissibili i ricorsi che secondo la terza civile avrei potuto dichiarare inammissibili, esamino superficialmente ... Tutto il resto, se non mi si dà uno di questi mezzi, la norma che sembrava stessero introducendo per cui il 360 n. 5 non si poteva fare in caso di doppia conforme di merito, di nuovo mi consentiva di, male, di non esaminare dei ricorsi. Perché? Perché il 360 n. 5, specie nel tributario, è fondamentale perché attraverso quello strumento noi diamo, non dico l'uniformità ma un poco di minor difformità sulla questione delle presunzioni che, come tutti loro sanno, è la chiave di volta del processo tributario. Però mi dicevano che non devo esaminare se c'è la doppia conforme di merito io non la esamino, sarà ingiusto, sarà sbagliato però non la esamino.

Quando mi si dice che decidi con ordinanza o decidi con sentenza, mi dici decidi, risparmio la pubblica udienza, quell'oretta, ma sostanzialmente il lavoro resta lo stesso, per cui alla fin fine, come mi sembra sia stata trasformata la riforma del processo civile di cassazione, in base alle ultime notizie lette su Il Sole 24 Ore, è la codificazione di ciò che già esiste, cioè la c.d. sezione Finit dove si fanno certe pratiche che facciamo finta di dire che sono facili, facciamo finta di dire che è evidente, poi andiamo in contrasto per cui abbiamo due sentenze che dicono tutte e due non solo cose diverse, che sarebbe il meno, ma tutte e due dicono cose diverse dicendo che è talmente evidente la soluzione A o è talmente evidente la soluzione B, che decidiamo con ordinanza. Però alla fin fine il lavoro sempre quello è. Quindi diciamo che

abolendo il quesito di diritto, la riforma abolisce il quesito di diritto, non introduce un divieto di ricorso per 360 n. 5, ora sembra che tornerà la tesi della prevalenza per cui la regola è l'ammissibilità, la non ammissibilità, ma al di là delle parole mi sembra che la riforma non cambierà i tempi e i modi di giudizio di cassazione. Certo, dei modi rapidi ce li siamo inventati, ma adesso ne esaminerò uno.

A me pare che il problema del giusto processo ha tre aspetti: il giudice che giudica, la procedura che applica, il diritto che applica, perché tutti e tre i problemi sono tra loro connessi. Quando ho visto la nota dell'avvocato Monti, sull'abuso di diritto, mi è sembrato quasi che fuoriuscisse dal tema del giusto processo. No, invece c'entra, perché? Perché in realtà giudice giudicante, procedura che si applica e diritto che si applica, sono strettamente collegati, come ci dimostra la parte finale dell'intervento del professor Perrone quando ci ha sottolineato i problemi processuali che nascono dall'abuso di diritto. Non credo che nel caso di specie, cui ha fatto riferimento il professor Perrone, la parte abbia avuto motivo di lamentarsi che noi abbiamo esaminato il merito perché gli abbiamo dato ragione cassando sentenza rarissima, cassa senza rinvio e decidendo nel merito a cogliere il costo introduttivo della contribuente, più di così non esiste.

Però ecco, del diritto sostanzialmente non mi occuperò. E dirò anche poche cose del primo tema, il giudice, a me sembra una cosa però, una sola osservazione vorrei fare: c'è una evoluzione del modo di concepire il giudice tributario. Il giudice tributario come sua matrice, era il giudice delle commissioni tributarie che erano camere di compensazione, in cui si voleva ci fossero le esperienze, i saperi (se vogliamo usare un termine adesso entrato di moda) di professionalità diverse e si lasciava non dico in secondo piano, in minore evidenza il requisito che il giudice fosse terzo, cioè al di fuori delle suggestioni che possono nascere dalle professioni.

Siamo andati nella direzione opposta attualmente, stiamo andando verso un giudice tributario di diritto in ordine al quale la terzietà prevale, è preferita alle esperienze professionali. Lo ha fatto la legge nel 2001, lo sta facendo il consiglio di Stato, il Tar con sentenze sempre più severe sulle incompatibilità, quindi la spinta è verso il giudice professionale a tempo pieno, che è quello che maggiormente ... chiariamoci: nessuno è in grado di garantire la terzietà del giudice, posto che il giudice si sposano e fanno i figli nessuno può garantire la terzietà del giudice, totale, però certo il professionale ha meno interessi di quelli che può avere il professionista, specie il professionista bravo, e quindi la tendenza mi pare vada poi, sarà questione sindacale stabilire in quale modo nasceranno questi giudici tributari a tempo pieno, lasciare esercitare per un certo tempo quelli che non sono a tempo pieno, che non desiderano dimetterlo, alla fine questa tendenza a la totale avulsione del giudice tributario dalla professione porta al giudice, mi pare, professionale.

E in questo senso – adesso entro invece nella giurisprudenza più specifica nostra – spinge anche un recentissimo orientamento delle sezioni unite della Cassazione che, a dire il vero soprattutto secondo me per ragioni punitive nei confronti di certe prassi, ci ha detto che la questione di giurisdizione che non sia stata sollevata in



primo grado né nei motivi di impugnazione non si può più sollevare, perché si forma il giudicato implicito sulla giurisdizione. Questo è un modo per dire a chi, dopo aver fatto tutta una causa davanti a un giudice, poi all'ultimo momento scopre siccome ha perso, che quel giudice non aveva la giurisdizione, dice: non venirmi a rompere le scatole in cassazione, ho altro di cui occuparmi più importante di questo, ti dico che .... invece di mettermi a discutere se la giurisdizione c'è o non c'è ti dico che c'è il giudicato implicito e quindi va con Dio.

Pero questo cosa vuol dire? Vuol dire che il giudice davanti a cui si va è meno importante del contraddittorio del litis consorzio necessario, perché noi il litis consorzio necessario lo rimandiamo in prime cure, se non è stato attuato, e badate lo mandiamo in prime cure anche quando nella sostanza sicuramente non c'è nessuna lesione, perché io ho avuto processi in cui è vero che c'erano due soci e la società, è vero che avevano fatto tre processi, ma saviamente le commissioni tributarie le avevano decise tutte e tre nella stessa udienza, per cui le tre sentenze erano identiche. E' successo invece delle volte che inaccortamente il presidente dell'appello ha diviso le pratiche e così sono arrivate un pezzo che vinceva il contribuente, un pezzo che vinceva l'amministrazione, un pezzo che aveva deciso il 30% in meno. Ma quella volta erano andati insieme, saggiamente. Quindi sostanzialmente, e in effetti pochi giorni prima la medesima sezione tributaria aveva deciso che no, che non importa, giuridicamente zoppicava, sostanzialmente un po' meno, riuniva lì i processi, rigettava tutti i discorsi e andassero con Dio tutti.

Adesso abbiamo l'altro orientamento che \_ diciamolo pure – ci consente anche di prendere un bel po' di fascicoli e con quel sistema che precedentemente indicavo, cioè senza guardare troppo il merito, questa volta non è proprio far pulizia è mandare la pulizia al piano di sotto, ma siccome, come tutti loro sanno, il giudice tributario di merito, cui mi onoro di appartenere, è un giudice tributario a cottimo, diciamo che il giudice di primo grado farà come la Germania quando gli mandavamo i rifiuti della Campania che li prendeva ben volentieri e ce li riciclava non gratuitamente, comunque cause risalenti non diciamo il rapporto ma come atti al 91-92 tornano felicemente, ... processuale torna felicemente indietro.

Al di là delle ragioni contingenti, cosa vuol dire questo? Vuol dire che nella prassi c'è una sostanziale omogeneità della giurisdizione tanto da rendere irrilevante, ove non sia stato sollevato o in primo grado o nell'atto di appello (sollevato o anche esaminato d'ufficio, uno strano misto di ufficio e iniziativa di parte) però comunque vuol dire che il giudice davanti a cui vado, il fatto che il giudizio su una controversia di natura non tributaria sia stato deciso dalla Commissione Tributaria (così tanti si son salvati un bel mucchio di processi per lavoro nero) il fatto che una questione di natura tributaria sia andata davanti al giudice di pace è meno importante, meno grave del atto che non si sia attuato il litis consorzio necessario, o addirittura è rilevabile d'ufficio, fino in cassazione, abbiamo detto la decadenza del contribuente, non eccepita né in primo né in secondo grado, purché emerga dalla sentenza, pure questo è più importante dell'essere andati davanti al Tar per decidere una tassa davanti al giudice tributario, per

decidere una separazione coniugale o cose del genere. Questo significa. Io ho visto, guardando gli archivi, un tempo mi dilettao di queste ricerche, delle sentenze delle commissioni tributarie, ho trovato sentenze delle commissioni tributarie che senza nessun problema decidevano questioni sui contributi INPS. Una volta non eccepito diventa ormai ... Questo vuol dire che il giusto processo ha questo valore.

Andiamo avanti sul tema del giusto processo processuale dei profili processuali del giusto processo. Qui abbiamo certamente un problema, un profilo fondamentale. Cosa abbiamo? Abbiamo tutta una fase amministrativa che si svolge all'insegna della superiorità, l'amministrazione sovraordinata al contribuente, almeno formalmente, fa tutto quello che vuole, formatti, prove, ecc. ecc. Poi si va nel processo tributario dove dovrebbe essere pari. E io qui sono d'accordo con quello che ha detto l'avvocato Mandò, molto d'accordo, non è vero, secondo me, in diritto è sbagliato dire vero, non condivido perché nelle questioni di diritto non esiste il vero e il falso, che il giusto processo del 111 è la stessa cosa del diritto di difesa del 24 e del 3, come ha detto di recente la Corte Costituzionale per salvare delle norme che zoppicavano un po' ma che se fossero cadute avrebbero travolto dietro di sé tanti di quei processi che non era possibile dichiararli incostituzionali, però al giudice non si chiede più solo l'imparzialità, che deve avere anche l'amministrazione, si chiede la terzietà, che è un qualcosa in qualche misura di diverso, vuol dire che non può cercare la prova d'ufficio, vuol dire che non può integrare le lacune probatorie e processuali delle parti. Questo vuol dire la terzietà, vuol dire che deve sacrificare la verità al principio della gara, della contesa. Quindi è una cosa che ha degli elementi nuovi. Quindi logicamente noi abbiamo una tendenza del legislatore, dell'amministrazione, a portare fuori dal processo profili che processuali sarebbero nella normalità dei casi. Poi c'è l'intervento legislativo correttivo per sostenere le tesi fiscali, ne abbiamo avuti tantissimi esempi tanto che una sentenza delle sezioni unite, Carbone-Merone, c'è scritto che talvolta l'amministrazione in veste di legislatore interviene ad alterare il giusto processo con la leggina. C'è anche questo trasferire, il normale creditore deve passare attraverso il giudice. L'amministrazione in via amministrativa individua il mio conto corrente, se ha avuto la mala-accortezza di pagare l'autotassazione con bonifico, avendo un credito direttamente io mi trovo che nel conto corrente abbiamo prelevato quello che ... Non c'è processo, non c'è giusto processo, il fermo auto, che poi adesso stiamo discutendo se il preavviso di fermo auto è impugnabile, non impugnabile, che è una situazione paradossale ma, il fermo auto è uno strumento extraprocessuale che però è efficacissimo, certo efficace per le piccole somme, nessuno si farà spaventare, per le piccole somme, tutti quando ci arriva il preavviso di fermo auto, quanto c'è da pagare? 200 euro, andiamo a pagarle. 2000? Beh proviamo a far ricorso, però è stato portato fuori dal processo un qualcosa che, non voglio dire naturalmente perché sarebbe un giudizio negativo che non voglio formulare, formulo personalmente ma non fa parte della mia relazione, che nella normalità dei casi quello che il creditore comune non può il creditore pubblica amministrazione può fare: si entra nel processo e nel processo sappiamo, processual-civilizzazione vuol dire parità di parti. Ci

sono delle eccezioni: una mi sembra ineliminabile, è collegata alla natura dell'attività amministrativa d'accertamento, la più grande disparità nasce dal fatto che essendoci un atto amministrativo da impugnare se non impugno nei termini l'atto amministrativo diventa esecutivo, ma non solo diventa inoppugnabile, se per qualunque motivo si estingue il processo, quella mia impugnazione, quella mia volontà impugnatoria viene negata, tant'è che noi abbiamo detto in cassazione: tu avvocatura dello Stato non hai nessun interesse a dedurre, a riassumere i processi dopo la cassazione con rinvio, perché tanto se si estinguono l'atto amministrativo, sarebbero le spese, siamo rimasti un po' oscuri sul tema spese, l'atto amministrativo diventa definitivo. E qui una grossa novità, una grossa differenza rispetto al normale processo e alle normali procedure, però qui credo proprio che l'ipotesi della civilizzazione delle pretese tributarie Tremonti giustamente direbbe: volete demolire lo Stato, perché il nostro sistema si basa sul fatto che l'amministrazione è un creditore che, in teoria il processo tributario ci potrebbe non essere, l'amministrazione è in grado di fare tutto da sé. Abbiamo altre differenze: una differenza l'abbiamo sul deposito degli atti di secondo grado consentita nel processo tributario, non consentita nel processo civile, ma in realtà è solo perché è cambiata la giurisprudenza sul processo civile. Certo la giurisprudenza non è creativa, nessuno mi farà mai dire un'eresia così profonda come dire che noi ci inventiamo le leggi, però sta di fatto che fino a ieri dicevamo una cosa, poi ne diciamo un'altra, non è come se fosse cambiata una legge, è un po' peggio, perché non è che vi diciamo "avvocato guardi che è entrata in vigore una legge nuova", diciamo "avvocato, ma era stato sempre così" "ma voi in cassazione dicevate l'opposto" "E' così". E quindi abbiamo all'improvviso scoperto che i documenti non si possono produrre in appello liberamente nelle cause civili, e così è nata una differenziazione tra processo civile e processo tributario che prima non c'era, perché nel processo civile abbiamo detto che i documenti in appello si possono produrre solo a quelle condizioni, e nel processo tributario invece c'è scritto che si può, però in compenso ci siamo, non inventati per carità di Dio perché l'ho scritto io quindi non me lo sono inventato, abbiamo stabilito però che anche la produzione degli atti in appello nel processo tributario incontra dei limiti perché deve essere tale da non determinare la necessità di motivi aggiunti, perché i motivi aggiunti si possono fare solo in primo grado.

Abbiamo la questione delle testimonianze. E qui certamente c'è una, il professor Perrone ha sottolineato che è una disarmonia, c'è una richiesta che chiaramente assumere i testimoni terrorizza qualunque giudice che abbia esperienza di assunzione di testimoni, probabilmente la via è quella di valorizzare quell'invenzione pretoria con cui abbiamo detto: tu privato è vero che non puoi chiedere testimonianze ma puoi produrre dichiarazioni, atti notori e tutto quant'altro, poi si controllerà attraverso, il giudice controllerà, non può lui sentire i testimoni, darà all'amministrazione, l'amministrazione cambia cappello nel corso delle cause, un po' è la parte e un po' diventa l'ente imparziale che proroga i termini per impugnare, che se ricevere un incarico del giudice deve adempierlo.

Poi c'è anche qualche sentenza della Cassazione che dice che gli atti notori assolutamente non hanno rilievo. Comunque forse imitando (dico una cosa, poi qui sarebbe la *pars costruens*) le riforme del codice di procedura penale si potrebbero prevedere delle forme di assunzione della prova, e poi forse anche la riforma del processo civile, da parte del difensore stesso salvo poi il giudice valutare, certo che l'attendibilità delle dichiarazioni raccolte immediatamente durante il fatto dalla guardia di finanza è maggiore di quella della dichiarazione della zia, che cinque anni dopo verrà a giurare che il nipote mangiava solo perché andava a casa sua che ogni tanto lei gli preparava una minestra, che pur essendo un brillante professionista non aveva entrate sufficienti neanche per campare. Però forse questo si può rabberciare in qualche modo evitando di scaricare sui giudici tributari, già mal pagati, l'onere ... Una cosa che mi stupisce quando sento un giudice tributario che vuole ascoltare testimoni, dico: va beh se ti dicono di ascoltarli li ascolterai, ma come lavoro è un lavoro dei meno ... Certo che il giusto processo, noi qui abbiamo ipotizzato una serie di modifiche legislative, però il giusto processo in realtà in gran parte è creato dalla giurisprudenza. Un punto importante che ho già accennato, che richiamo ma anche perché c'è una osservazione mi pare dell'avvocato Di Fiore, che tocca proprio questo punto, e chiede la formalizzazione in legge di un qualcosa che nella giurisprudenza già in gran parte c'è. Cioè il principio di terzietà non è equivalente ad imparzialità secondo me, proprio perché esclude, significa procedere *iudex ex officio*, cioè comporta che di fronte alle lacune probatorie della parte il giudice non possa farsi parte diligente per colmarle. Quindi abbiamo cassato in cassazione delle sentenze con cui il giudice di merito, di fronte all'assenza di prova da parte dell'amministrazione aveva disposto perizie. Aveva disposto perizie, aveva acquisito quindi delle valutazioni e quindi aveva detto "il valore è questo". Abbiamo cassato senza rinvio perché di fronte alla carenza probatoria il giudice di merito non poteva integrare la prova, mentre abbiamo ritenuto ammissibile quando vi erano dubbi, perché uno ha prodotto un documento, l'amministrazione aveva prodotto una planimetria, la parte una perizia giurata che diceva un'altra planimetria. Insomma c'era una situazione oggettiva. Questo mi pare un punto di realizzazione del giusto processo e può essere opportuno qui definire meglio quello che già dovrebbe esserci, certamente ci sono anche le sentenze sull'abuso di diritto, dovrebbero in teoria basarsi sulla sentenza e non sugli atti. Poi che il giudice di cassazione non sia giudice di merito è cosa che sta scritta nella legge ma che va crescendo, perché poi le magistratura, la cassazione ha delle fasi, c'è stata una fase in cui riteneva, captava, e tutto è stato dichiarato ricorribile. Poi il mutamento di giurisprudenza sul diritto di autotutela ed espressione di questo. Ad un certo punto c'è una sentenza delle Sezioni Unite, che apre sull'autotutela, lascia qualche dubbio sulla portata ma sostanzialmente apre nettamente sull'autotutela e sull'impugnazione dell'atto di autotutela, non solo come ha aperto una sentenza mia sul fatto che è competente il giudice tributario, ma sul merito, mentre nel caso di cui io ero stato relatore, si era chiamata autotutela un atto che in realtà non era di autotutela perché era il contribuente che diceva revocatemi in autotutela

la cartella perché ho fatto il condono successivamente. La vera autotutela è quando io dico: avevo ragione, non ho impugnato in tempo, in via di autotutela ... e qualche apertura c'era stata anche nella giurisprudenza della V Sezione ... però diciamo che di fronte alla prospettiva sostanzialmente poi di far cadere il principio dell'impugnazione dell'atto, perché scendere nel merito nelle controversie sull'autotutela significa praticamente dire che il principio secondo cui si impugna entro 60 giorni è scavalcabile.

Certo ci sono tante norme, in realtà quella sentenza che aveva detto che l'autotutela era impugnabile aveva una sua base, perché il legislatore è solito esprimere buone intenzioni, però è la convinzione è che tanto le buone intenzioni l'ultima cosa che si fa a questo mondo le buone intenzione attuarle. Espressione di queste buone intenzioni è lo Statuto del contribuente, mentre approvavano lo statuto del contribuente facevano norme opposte ma di carattere immediato. Quella stava lì, poi non hanno avvertito che ci sono i giudici che a loro volta di parole si nutrono, lavorano sulle parole. Allora dove trovano una parola dicono: leale collaborazione ... E quindi danno corpo, e quindi c'è tutta una legislazione di buone intenzioni che dice qua è il caso si fa l'autotutela, qui si fa, qui non si fa, però quando poi si arriva a decreti che determinano i requisiti dell'autotutela, quando poi si impugna si dice no. Ma questa probabilmente è più una divagazione.

A me sembra che in realtà il grande problema del giusto processo tributario è in parte legislativo, in parte di bilanciamento di valori. I fatti pesano sul giudizio, la Corte Costituzionale ne è l'esempio, io sono convinto che c'è una imposta che era contraria alla Comunità Europea, contraria alla Costituzione, l'IRAP, è passata. E' passata perché non poteva non passare, perché era un tale buco nei bilanci che doveva passare, e anche la cassazione si è adeguata a seguire una giurisprudenza che non desse troppo .... E' così, come la sentenza recentissima sulla proroga dei termini da parte dell'Agenzia delle Entrate, un accoglimento avrebbe fatto cadere decine di migliaia di processi.

Qui ci sono due fattori di cui il giudice tiene conto, giocano nelle camere di consiglio, il segreto della camera di consiglio si può violare, neanche nel processo penale è stato detto, però insomma .... Ma alla fine lo Stato deve pure incassare. Non possiamo fare una giurisprudenza che faccia cadere le pretese tributarie a valanga, la ragione per cui a un certo punto tutta la giurisprudenza negli anni 70-80, la giurisprudenza sulla motivazione degli avvisi di accertamento a un certo punto bruscamente cambiata, prima si diceva che gli avvisi di accertamento andavano motivati, poi si è detto che bastava un timbro, l'impronta del pollice del funzionario, qualunque cosa, l'atto era ben motivato. Perché? Perché crollavano tutti gli atti. Quindi c'è questo, paradossalmente il giusto processo è facilitato, sarà facilitato dalla crescita di professionalità che si avverte, almeno io ho l'impressione visiva, io è qualche anno che non faccio merito, della professionalità dei team avvocatili della agenzia delle entrate. Cioè più la difesa stranamente sarà qualificata, meno il giudice sarà tentato di supplire di fronte a pensiamo al contraddittorio in sede amministrativa, noi

diciamo delle cose onestamente, praticamente noi diciamo che il contraddittorio in sede amministrativa si fa, ma se non si fa va tutto lo stesso, questo il sugo della giurisprudenza della corte suprema regolatrice. Abbiamo solo detto una volta che se però tu gli chiedi al contribuente “spiegati”, quello ti risponde: almeno devi scrivere perché non hai atteso a quello che già è stato, un passo avanti audace di una sentenza evolutiva. Probabilmente quando questo contraddittorio apparirà attuato costantemente, come forse adesso già accade, perché noi vediamo i processi di dieci anni fa, e quindi su fatti di 15 anni fa, forse se questo sarà attuato allora si comincerà a dire: beh ma insomma, se dieci accertamenti bancari sono stati fatti col contraddittorio, e qui arriva l’undicesimo che è stato fatto senza contraddittorio, beh ... Perché qui accanto al giusto processo c’è l’esigenza della giusta procedura amministrativa, che preparerebbe un processo, non dirò più giusto, certamente più attento a certe esigenze dei soggetti coinvolti, nel momento in cui si trovi a lavorare su un materiale che sia stato predisposto in un certo modo.

Quindi io vedo che questa nostra riflessione sul giusto processo, sul contraddittorio, sulla qualità delle parti possa dar luogo e debba dar luogo ad alcune modifiche legislative, forse la parte costruens non toccava a me, mi è parte di poter accennare a qualche punto, e a una revisione del modo di essere dei giudici tributari di merito che ormai non sono più stanza di compensazione ma giudici *optimo iure*. E sotto un altro profilo, dà un’attenzione alle linee, non sempre omogenee anzi spesso divergenti, su cui si attesta la nostra giurisprudenza, pensiamo sempre in tema di contraddittorio, ultimo esempio che mi viene in mente, alla rilevanza o meno dell’avviso di udienza, quando si è chiesta udienza pubblica, che qualche sentenza ha detto: beh ma in fondo tu non mi devi solo dire che non ti hanno avvertito, mi devi dire cosa avresti detto ... mi sembra un po’ eccessivo ma a me è sembrato, ho fatto sentenze di segno opposto, ma certamente c’è una esigenza di giusto processo, che può essere attuata anche, viene attuata anche e forse prevalentemente dalla giurisprudenza più che dalle leggi e che richiede una riflessione culturale quale quella che oggi abbiamo fatto. Vi ringrazio.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Mi pare che l’intervento del presidente Cicala** sia stato estremamente interessante, sia sotto il profilo della vivacità con cui è capace di porgere le sue argomentazioni ma anche per quello che ha detto, anche sotto il profilo di alcune critiche rivolte molto onestamente allo stesso atteggiamento della Cassazione, così come alle riflessioni che ha fatto .... della cassazione ma con grande riguardo a quello che avviene nelle fasi di merito, richiamando anche quello che ha detto Perrone, cosa giustissima. Io avevo anche ricordato che in tanto si può parlare di un rigoroso intervento della cassazione, e quindi anche di una deflazione che funziona, in quanto il processo di me-

rito abbia certe caratteristiche che già di per sé soddisfino quelle che sono le esigenze del giusto procedimento.

Grazie al presidente Cicala.

---

**Cons. Antonio Merone**

Sezione tributaria suprema Corte di cassazione

**Non credo di dover rappresentare necessariamente lo Stato**, perché qui ci è stato prescritto stamattina di fare la pars destruens, cosa strana perché si costruisce molto meglio la mattina e si distrugge molto meglio dopo pranzo, invece qui abbiamo previsto di fare il contrario. Quando c'è qualcosa da distruggere in generale il problema è comune, quindi è difficile poi vedere chi ha da guadagnare dalla cosa che bisognerebbe distruggere, in realtà se c'è qualche normativa che è inefficiente, e che quindi va superata è fonte in genere di danno per tutti. Il danno qual è nel nostro problema, del processo tributario? E' l'incertezza, e quando c'è l'incertezza danneggia tanto i contribuenti quanto le amministrazioni.

L'oggetto delle considerazioni che farà è l'oggetto del processo tributario. Cercherò di vedere quelle norme della 546 dalle quali dovrebbe affiorare quella che è l'idea che il legislatore processuale tributario aveva dell'oggetto del processo tributario per vedere come queste norme appunto siano incerte, e quindi siano criticabili, e quindi ricadano secondo me in questa pars destruens che poi bisognerebbe ricostruire in un processo di riforma.

Perché è importante che il legislatore, anche processuale, chiarisca subito qual è l'oggetto del processo?

Perché l'oggetto del processo ha delle ricadute sul processo, non è tanto interessante in sé come problema teorico ma per le ricadute processuali che sono estremamente concrete. Ne vedo essenzialmente tre: la identificazione dei soggetti, perché l'oggetto richiama il soggetto, quindi le legittimazioni; la identificazione delle azioni, del tipo di domande proponibili, quindi del tipo di utilità concrete che a quei soggetti quel processo può apportare, e infine il contenuto, la portata della decisione, il giudicato.

Nel campo nostro tutti questi tre aspetti sono particolarmente critici, perché, dal punto di vista dei soggetti sappiamo bene che ci sono dei soggetti in fondo obbligati, che non tutti i soggetti dell'ordinamento, per il solo fatto di esser tali, possono entrare in un processo tributario, non parlo dell'interesse parlo della legittimazione, quindi proprio della titolarità astratta ad entrare come attore o come convenuto in un processo tributario. Ci sono delle posizioni fisse: quella dell'amministrazione, che crea anch'essi problemi di identificazione qual è l'organo, l'ufficio dell'amministrazione competente, i rapporti tra l'amministrazione impositrice e l'organo della riscossione, tante questioni, l'organo di primo grado, la direzione regionale ecc. ecc. Basta pensare a tutta la problematica dell'autorizzazione all'appello. Quindi addirittura l'identifi-

cazione della parte pubblica può creare problema, ma comunque è questo il dato, c'è una parte obbligata che è la parte pubblica, ma è obbligata in fondo anche la parte privata, perché che cosa significa contribuente, o come dice, come dirò, la legge processuale, il ricorrente. Chi è il ricorrente? Non può essere chiunque, bisogna vedere chi è il contribuente, chi è il ricorrente perché questo non è chiaro, ma solo chi sia contribuente può essere ammesso al processo tributario. Quindi la legge processuale dovrebbe identificare chi sia il contribuente. E' paradossale, ma se guardiamo la 546 noi non troviamo, in base alla 546, una identificazione del contribuente ai fini del processo.

Le azioni esperibili. Ancora adesso il presidente Cicala giustamente ricordava: il principio cardine della impugnabilità dell'atto, dell'obbligo di impugnazione dell'atto, ci deve essere un atto impugnabile, il termine decadenza, l'azione costitutiva. Se la legge processuale dicesse questo avrebbe assolto al suo onere di chiarezza, poi si potrebbe discutere della costituzionalità di una presa di posizione così netta, della sua conformità proprio al tema del giusto processo ma almeno sarebbe chiaro. In realtà se leggiamo la 546 noi non troviamo chiarezza neanche su questo, è una costruzione della giurisprudenza, è una aggiunta della giurisprudenza, per giunta non ricavata dalla 546 ma dal passato, quindi perpetuata sotto il vigore della 546, che l'azione processuale tributaria è soltanto un'azione costitutiva, è un'azione di annullamento e non termine di decadenza. Ma se analizziamo la legge questo in realtà a rigore non lo troviamo. Quindi c'è un problema di identificazione dell'azione. Il giudicato, sapete tutti qual è il problema del giudicato tributario. Qui le sezioni unite hanno avuto perlomeno un merito con la famigerata sentenza del 2006, cioè quello di ricordare a tutti: guardate il giudicato tributario non è il giudicato di diritto comune, non possiamo riflettere sul giudicato tributario con i parametri in base ai quali riflettiamo sul giudicato di diritto comune. E' comunque qualche cosa di a sé stante, qualche cosa che merita una sua connotazione peculiare. Ma poi quale sia questa connotazione, cioè quale sia la consistenza, la portata, l'efficacia del giudicato tributario è tutto da vedere, il precedente del 2006 non mi sembra che abbia dato soluzioni soddisfacenti. Non sostengo qui tesi di parte perché è notorio che quel giudicato sull'estensione, quello precedente sulla estensione ultra-annuale del giudicato tende a dare più fastidio all'amministrazione che ai contribuenti, non è la tesi di parte che sto sostenendo, è un rilievo di fatto. Le sentenze delle sezioni unite dovrebbero risolvere i problemi, chiudere le questioni, invece la sentenza del 2006 ha aperto un filone di problemi enorme ogni qualvolta si ponga un problema di identificazione e soprattutto di ultra-attività del giudicato tributario si ricomincia a leggere la sentenza del 2006 ognuno ne trae la parte che gli sembra utilizzabile e quindi c'è il problema dell'interpretazione della sentenza del 2006. Anche qui difficile dare la colpa al giudice, dire che la sentenza del 2006 non si doveva fare o si doveva fare diversamente, perché anche quest'ultimo problema, quello della chiarificazione circa la portata del giudicato, è un problema che spetterebbe alla legge definire, e che si potrebbe impostare in maniera chiara, più chiara, più risolvibile poi all'atto pratico se ci fosse nella legge innanzitutto una nozione chiara, non incerta, non ambigua dell'oggetto del processo tributario. Questo non avviene, ricordandovi



sicuramente cose che sono a tutti arcinote, ma il compito di questi incontri è anche quello ogni tanto di rinfrescarci un po' tutti la memoria, cercherò di dimostrare che cosa affiora nella legge processuale della nozione possibile di oggetto del processo tributario e quali incertezze, non soluzioni, non risposte ne derivano.

In termini apparentemente semplici noi troviamo, ingenui direi, la definizione dell'oggetto tributario del processo tributario nell'articolo 2 della Legge, quando si dice che oggetto delle controversie tributarie sarebbero, (dico "sarebbero", la norma dice "sono" ma invece è un "sono" da tradurre "sarebbero") i tributi di ogni genere e specie comunque denominati. Sarebbe una norma, in un certo senso, ricalcata un po', come struttura, come logica, sull'articolo 1 del codice di procedura civile, dove si dice che alla tutela giurisdizionale dei diritti procede, provvede l'autorità giudiziaria. Lì si dice qual è l'oggetto del processo civile, l'oggetto del processo civile è la tutela dei diritti. E allora se si dice che l'oggetto è la tutela dei diritti noi sappiamo: a) che se non c'è un diritto non può esserci il processo civile, ma sappiamo anche che se c'è diritto il processo deve essere pieno, da là si ricava il principio della pienezza della cognizione, quindi la regola ben nota a tutti quelli che abbiano letto un manuale di procedura civile, della natura basilare dell'azione di accertamento. Il tronco è l'azione di accertamento del processo civile, da cui poi rampollano le sottospecie dell'azione di condanna e dell'azione costitutiva, ma la base è necessariamente l'azione di accertamento generale, quindi la generalità dell'azione di accertamento perché oggetto del processo è il diritto soggettivo, e quindi il diritto deve essere comunque qualche cosa di accertabile, perché se non lo si accerta come oggetto immediato e principale della cognizione, non come cosa che sta sullo sfondo, come oggetto mediato incidentale, ovviamente diritto non è perché è diritto solo ciò che riguarda un accertamento che abbia rilevato appunto l'esistenza del diritto, cioè la concretizzazione di una norma astratta in un caso concreto e in un soggetto concreto.

Allora sembrerebbe che, cercando di tradurre in termini tributaristici questo ordini di concetti, l'articolo 2 della 546 dica la stessa cosa: oggetto sono i tributi. E quindi i diritti e gli obblighi delle persone, diciamo in modo non impegnativo, coinvolte, considerate da una norma tributaria. Si tratterebbe di vedere se una norma tributaria si è concretizzata in qualche modo in capo a qualcuno, un'amministrazione impositrice, un contribuente, e come questo è avvenuto.

Anche qui dovremmo trarne allora la conseguenza della generalità dell'azione di accertamento, anche nel processo tributario, azione di accertamento del debito o del credito di imposta.

Attenzione, la obiezione che è stata fatta a questa possibile lettura dell'articolo 2 la sappiamo qual è. No si dice, ma di cosa state parlando, l'articolo 2 non definisce l'oggetto del processo tributario, l'articolo 2 è una norma sulla giurisdizione, vuole solo definire i limiti esterni, dire quando c'è la giurisdizione delle commissioni tributarie.

E' facile liquidare l'articolo 2 come norma [...] certe parole, poi dopo se ne possono trarre certe conseguenze, allora non bisogna scriverle.

Se fosse soltanto una norma soltanto sulla giurisdizione l'articolo 2 direbbe: appartengono alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie inerenti a tributi, le controversie in materia di tributi, forse l'espressione corretta sarebbe questa perché la giurisdizione tributaria è una giurisdizione esclusiva in quanto al di fuori delle commissioni tributarie nessun altro giudice può occuparsene, allora l'attribuzione della giurisdizione esclusiva avviene per materia dunque una norma sulla giurisdizione correttamente scritta direbbe "in materia di tributi". E invece no, l'articolo 2 non dice "le controversie in materia di tributi", l'articolo 2 dice "le controversie aventi ad oggetto tributi", quindi il tributo è qualificato come oggetto della controversia, c'è poco da fare, nell'articolo 2 è scritto questo.

E quindi se ne potrebbe trarre *sic et simpliciter* quella conseguenza che dicevo prima, una conseguenza analoga a quella che si trae dall'articolo 1 del codice di procedura civile.

Però l'articolo 2 non sta da solo, la 546 continua, e continua allora con la serie di disposizioni che continuano a chiamare in causa l'oggetto del processo ma lo fanno in maniera contraddittoria. Andando in ordine di numero, ma è anche un ordine abbastanza logico, viene l'articolo 10, qui si parla delle parti del processo tributario utilizzando come criterio per identificare le parti del processo tributario, che sarebbe il tema dell'articolo 10, il problema che l'articolo 10 vuole risolvere utilizzando invece l'atto impugnato. Quindi qui la scena cambia completamente, l'articolo 2 ci dice che oggetto della controversia è il tributo, invece l'articolo 10 ci dice che i soggetti, le parti di quella controversia chi sono? Sono quelle che noi identifichiamo in relazione all'atto impugnato perché l'articolo 10 non usa più l'espressione "tributo", usa l'espressione "atto impugnato".

Peraltro anche questo avviene in maniera ambigua, quindi già qui c'è una prima ambiguità, perché quella identificazione generale, indicazione generale "tributo" sembrerebbe specificarsi come atto impugnato, quindi atto applicativo del tributo. Ma non basta, perché se noi guardiamo l'articolo 10 noi vediamo che in realtà l'articolo 10 seleziona i soggetti, ponendoli in relazione con l'atto impugnato, solo paradossalmente con riferimento al soggetto che in fondo interessa di meno identificare, cioè la parte pubblica, anche se, come dicevo prima, ci possono essere a volte difficoltà di identificazione in termini di legittimazione anche della parte pubblica, comunque è chiaro che questo è il versante meno problematico, però l'articolo 10 dice appunto l'ufficio che ha adottato o non adottato l'atto impugnato, quindi c'è il collegamento, proprio il concetto di relazione di adozione, e questo collega quindi, legittima il soggetto in questo modo, l'oggetto sarebbe l'atto impugnato, il criterio di relazione con quell'oggetto che mi seleziona il soggetto legittimato è l'averlo adottato.

Sembrerebbe allora che la stessa cosa debba valere dall'altra parte, dice: quindi il soggetto passivo è il soggetto altresì legittimato, se legittimato dal lato attivo è chi ha adottato l'atto impugnato dovrei trovare, nella stessa norma, una previsione analoga di tipo reciproco. Quindi soggetto attivo del processo è il soggetto passivo dell'atto, il soggetto a cui l'atto è stato indirizzato.

E invece io non trovo appunto, andando a cercare il contribuente, la definizione processuale del contribuente come dicevo prima, non ce lo trovo questo nell'articolo 10 perché io nell'articolo 10 trovo una dicitura che non ha invece nessun senso, perché l'articolo 10 dice: è parte del processo il ricorrente, quando deve parlare della parte privata. E questo non è identificare la parte, questo è dire qual è il risultato del processo di identificazione, perché è chiaro che quando avrò concluso il processo di identificazione della parte privata dirò che quella parte è il ricorrente. Non posso dire che la parte è il ricorrente, in base a quali criteri identifico chi è il ricorrente? E' significativo questo, quindi di nuovo ambiguità, ambiguità che deriva dalla ambiguità sulla identificazione dell'oggetto, mentre la parte pubblica viene identificata con un chiaro concetto di relazione all'atto impugnato, l'organo che ha emanato l'atto impugnato, la parte privata no, la parte privata compare con questa etichetta vuota, il ricorrente, non si dice "il soggetto che subito l'atto", si omette, volutamente, questo criterio di relazione appunto perchè si vuole forse lasciare un po' indeterminato, un po' aperto, un po' vago proprio il tema dell'oggetto, e quindi la sua ricaduta sul soggetto. I casi sono evidenti, li conosciamo tutti, la sostituzione tributaria, l'inciso e il percorso, sono tutte situazioni in cui non è immediatamente chiaro chi sia il contribuente, potrebbe essere uno solo dei due o potrebbero esserlo entrambi, e quindi nel selezionare la legittimazione noi dovremmo avere degli elementi chiari nella legge processuale per stabilire se in situazioni di questo tipo il responsabile d'imposta eccetera, anche questi o solo questi si possano considerare alla fine ricorrenti, cioè soggetti legittimati o invece questi no e soltanto l'altro, invece sono tutte situazioni che restano aperte, donde le notissime a tutti, e quindi non le ricordo perché le conosciamo tutti, incertezze poi dell'applicazione giurisprudenziale in tutti questi casi che sommariamente ricordo. E questo è grave, in termini di giusto processo, perché il giusto processo è innanzitutto la garanzia di una legittimazione, quindi che qualcuno sappia se può adire un giudice, e invece con norme che non chiarendo il tema dell'oggetto restano aperte, restano incerte anche sul tema del soggetto, ecco che proprio in termini di chiarezza, di certezza delle situazioni tutelate o tutelabili la normativa è carente. Quindi bel punto di *pars destruens* che andrebbe integrato, se non ricostruito.

E allora bisogna continuare però, perché come non c'era solo l'articolo 2, e poi c'era l'articolo 10, naturalmente non c'è solo l'articolo 10, c'è anche l'articolo 14.

Litis consorzio necessario e facoltativo. E' curioso ma qui forse cominciamo a trovare qualche identificazione un po' più chiara, un po' più chiara che però subito dopo in realtà si rivela illusoria pure questa, perché il primo comma del 14 esordisce chiaramente "vi è litis consorzio necessario quando l'oggetto del processo riguarda inscindibilmente più soggetti". Di nuovo si sfugge dal problema, sarebbe importante proprio quando si parla del litis consorzio necessario, che è la materia del primo comma dell'articolo 14, dirlo finalmente cos'è l'oggetto del processo, no l'oggetto, e abbiamo visto che prima ci sono almeno due norme che sull'oggetto si contrastano, il 2 e il 10, riguarda inscindibilmente. E qui abbiamo non solo quindi incertezza su che cosa sia l'oggetto, semplicemente è menzionato qui non è definito, ma subito incertezza di

nuovo sulle legittimazioni perché qui il tema sarebbe l'inscindibilità, se c'è l'inscindibilità c'è il litis consorzio necessario, ma se non definisco l'oggetto io non potrò mai sapere quando la controversia relativa a quell'oggetto tocca inscindibilmente o invece scindibilmente più soggetti. E anche qui la ricaduta in termini di certezza delle situazioni la vediamo subito, la scontiamo in giurisprudenza. Anche su questo il Presidente Cicala ha ricordato proprio l'intervento del 2008 sul litis consorzio nella problematica società-soci, e in quel caso effettivamente le sezioni Unite si sono impegnate moltissimo nel tentativo di chiarire che cosa debba intendersi per controversia inscindibile e quali debbano essere gli effetti della identificazione di una situazione di inscindibilità, ma dovendo appunto integrare in via giurisprudenziale un dato normativo ambiguo, più di tanto non hanno potuto fare, donde le incertezze enormi che sottostanno anche alla sentenza del 2008, tutta quella sua casistica crea una serie poi di problemi applicativi, perché nella stessa tematica generale del rapporto società-soci, del riflesso processuale di quel rapporto sostanziale che si verifica quando avviene una imposizione a carico di una società di persone e a carico quindi per trasparenza dei soci, restano aperte, non risolte, tante problematiche, soprattutto la problematica degli effetti della sentenza sulla posizione del contribuente, del soggetto, sì litis consorte necessario ma che non aveva impugnato tempestivamente e che era stato soltanto poi magari appunto chiamato in giudizio ad integrazione del litis consorzio, fino ai casi in cui addirittura pur partendo da una situazione società-soci, non c'è nemmeno l'obbligo di integrazione, non c'è nemmeno la necessità di chiamare quell'altro soggetto. Ci sono tutte queste situazioni se leggiamo la sentenza del 2008, che proprio passo passo cerca di seguire la dinamica del fenomeno, come può snodarsi nel suo riflesso, nella sua traduzione processuale il rapporto tra società di persone e soci attinti da un atto di imposizione e poi intervenuti, entrati comunque in un processo. E quindi non c'è una risposta unica, e applicazione quella sentenza nei singoli casi poi non è facile, come nel caso del giudicato ora c'è tutta una tematica sulla interpretazione della sentenza del 2008. Ma questo per il litis consorzio necessario, per il primo comma.

Andiamo avanti però sempre nell'articolo 14. Se l'articolo 14 è sfuggente nel primo comma, cioè dove doveva risolvere il problema più grave, come quello del litis consorzio necessario, sembrerebbe invece stranamente, anche qui una inversione logica, più preciso quando deve risolvere il problema meno grave, cioè quello del litis consorzio facoltativo, perché nel terzo comma comincia, però comincia soltanto, legittimando come litis consorti facoltativi, cioè legittimati all'intervento volontario o alla chiamata in giudizio, i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato. Finalmente viene fuori la *liason*, il concetto di relazione anche dal lato del privato, destinatario dell'atto impugnato, quindi qui sembrerebbe questa norma fare corpo con quello spezzone dell'articolo 10 che riguardava la parte pubblica e completarla riguardo alla parte privata, oggetto è l'atto, e qual è il soggetto che da questo oggetto viene selezionato, viene identificato? Il soggetto che sia destinatario di quell'atto. Però attenzione, insieme al ricorrente, quindi qui è solo il litis consorte, per giunta facoltativo, che viene selezionato con il concetto di relazione di essere destinatario del-

l'atto. Questo avviene insieme al ricorrente, ritorna questo fantasma del ricorrente che non si sa chi sia. Vuol dire questa norma che anche il ricorrente, per essere tale, deve essere destinatario dell'atto e basta. Perché se sia destinatario dell'atto è chiaro che può essere ricorrente, il problema ovviamente è quando destinatario dell'atto non sia, e può nondimeno essere ricorrente o no. Testualmente la norma è un oracolo sibillino, perché quell'insieme potrebbe significare che sono destinatari dell'atto tanto quanto lo è stato il ricorrente, oppure no, potrebbe significare il ricorrente può essere anche un non destinatario, litis consorte facoltativo invece no, può essere solo uno che sia stato destinatario e quindi la norma aumenta le incertezze. Però, anche volendo ricavare da questo terzo comma prima frase un principio che perlomeno tendenzialmente ci porti verso questa soluzione, oggetto è l'atto, criterio di selezione del soggetto legittimato è l'esser destinatario, quindi un criterio di tipo procedurale, non dico formale, un criterio di tipo procedurale essere stato parte del procedimento amministrativo di emanazione di quell'atto, la delusione segue subito, perché il comma 3 continua legittimando attenzione sullo stesso piano dei destinatari dell'atto, perché usa la disgiuntiva "o", quindi vuole proprio metter tutti in situazione di totale equivalenza, coloro che siano parti del rapporto tributario controverso. Il ricorrente, coloro che siano destinatari dell'atto o coloro che siano parti del rapporto tributario controverso, quindi la parte del rapporto tributario controverso viene fuori come un soggetto legittimato ad entrare nel processo senza esser stato destinatario dell'atto. Allora se sorge in questo modo un criterio di selezione di legittimazione del soggetto che sembra prescindere dall'esser stato destinatario dell'atto, quindi da quel criterio di tipo puramente procedurale, e dunque rimanda ad un criterio sostanziale, questo rimbalza sul problema della definizione dell'oggetto del processo, allora l'oggetto del processo non è esclusivamente l'atto, potrebbe anche essere il rapporto tributario, cioè quel tributo oggetto delle controversie di cui parlava l'articolo 2.

Sono due definizioni che non possono convivere se non in quella specie di ossimoro, brillantemente costruito tanti anni fa dalla giurisprudenza e che permane, perché è utile, del processo di impugnazione merito, il processo di impugnazione merito è solo un ossimoro, una foglia di fico verbale dietro la quale il problema viene nascosto, ma non viene certamente chiarito, perché se oggetto immediato del processo è l'atto, ovviamente il tributo, come dicevo prima, diventa un oggetto mediato, le situazioni soggettive, il diritto e l'obbligo di imposta prefigurato in astratto dalla norma e concretizzatasi in concreto in capo ad alcuni soggetti, diventano qualche cosa di comunque secondario che viene dopo perché l'accertamento immediato, l'oggetto principale è l'atto.

Se invece l'oggetto immediato del processo è il tributo, il rapporto tributario, quello che diventa irrilevante è l'atto, l'atto può esserci o non esserci ma comunque non sarà quella la materia specifica, l'oggetto immediato e principale della verifica giurisdizionale.

Allora se il quadro di riferimento è questo, un quadro dove le contraddizioni sono continue, dove ad ogni passo si torna indietro rispetto a quello che si è disposto pri-

ma, perdono gravidanza, non hanno più quella portata in realtà conclusiva che normalmente gli si attribuisce, le due norme da cui invece si ricava la conclusione tradizionale, la conclusione ricordata prima dal presidente Cicala, attualmente sempre vigente, secondo cui oggetto del processo tributario è solo l'atto, e cioè i famosi articoli 19 e 21, il 19 che enumera tassativamente gli atti impugnabili e il 21 che prescrive un termine di decadenza per introdurre il processo e lo fa decorrere dalla notificazione dell'atto. Perché queste norme certamente ci dicono quello che dicono, cioè che oggetto di quei processi è un atto e che l'azione che si esercita con quel processo è un'azione costitutiva il cui oggetto immediato di cognizione è la legittimità dell'atto, e quindi le situazioni soggettive, il rapporto tributario, il tributo digradano ad un piano invece distante, ad un piano di accertamento non principale ma di accertamento incidentale.

Però non dicono più se collegate al quadro che ho tracciato finora, non dicono più che solo quella è l'azione e solo quello è l'oggetto del processo. Potrebbero anche significare invece collegate a questo quadro così sfuggente, che quelli sono gli atti impugnabili e i termini di ricorso quando si intende introdurre un processo di impugnazione, il che però non escluderebbe ancora sul piano logico e sistematico che alla stregua del principio della domanda, perché poi è il principio processuale generale che l'articolo 1 della 546, rinviando alle norme generali sul processo civile certamente richiama, è il principio della domanda, quindi una diversa azione che sulla base del principio della domanda fosse consentito al misterioso ricorrente instaurare, anche quindi l'instaurazione di un processo con un oggetto diverso, magari direttamente vertente sul tributo.

Non sto dicendo che allora per avere un giusto processo dovremmo generalizzare l'azione di accertamento nel processo tributario, perché non è questa una conseguenza necessaria anche di una lettura del 19 e del 21 in questi termini, il 19 e il 21 dovrebbero dirci che quando il processo verte su un atto quello è il suo oggetto e quelle sono le sue modalità, ma non è escluso in base al principio della domanda che si possa anche instaurare un processo (sul tributo, non un processo sull'atto). Perché non esclude che la possibilità del processo sul tributo o del processo sull'atto non significhi che questo processo dovrebbe avere le stesse conseguenze, la stessa utilità concreta del processo sull'atto, cioè a diversità di oggetto dovrebbe anche corrispondere, o potrebbe anche corrispondere diversità di azione e quindi diversità di pronunce ottenibili, diversità di vantaggi ottenibili da parte del contribuente che per esempio non avesse impugnato nei termini l'atto. Prima il presidente Cicala, ancora una volta, perché questo è uno dei punti molto critici dell'applicazione pratica che mi hanno indotto un po' ad approfondire questa riflessione, ha ricordato il problema dell'impugnazione del diniego di autotutela, proprio quello è il punto, il contribuente non impugna, poi chiede l'autotutela, gli oppongono il diniego, perché non deve instaurare un processo e un giusto processo? Direi di sì. Ma che cosa può ottenere? Il problema è questo. Allora è chiaro che quello non è un processo sull'atto, non stiamo dicendo che si deve impugnare l'atto di diniego di autotutela, quello è un processo sul tributo, è un processo sul rapporto tributario che ormai si è venuto conformando in quel modo, cioè

dopo che un certo atto di imposizione è divenuto inoppugnabile, e allora che cosa si può ottenere chiamando in giudizio un rapporto tributario di questo tipo, sottoponendo a giudizio un rapporto tributario di questo tipo e non l'altro? Qualche cosa di diverso, qualche cosa di meno, ma bisogna allora identificare che cosa.

Altra tematica enorme che mi permetto di richiamare integrando questo riferimento del presidente Cicala alle controversie sul diniego di autotutela. Le controversie sul rimborso, rimborso tacito o rimborso espresso. Fin qui l'esempio di scuola è: ah va bene, l'unico caso in cui oggetto della causa è il rapporto tributario e quindi il tributo nella sua immediatezza, quindi di che ti stai a preoccupare con tutte queste sottili distinzioni, è quando c'è il diniego tacito di rimborso, perché lì allora il contribuente dice "questi sono i miei diritti", il fisco risponde "tu no hai nessun diritto o hai dei diritti limitati, quindi solo in questo caso", e allora le norme che fanno riferimento al rapporto tributario o al tributo come oggetto immediato della cognizione sono norme che presuppongono, che alludono alla controversa sul rifiuto tacito di rimborso. Basta pensare al caso, che poi sempre più si diffonde -perché ormai il silenzio rifiuto sembra una tecnica recessiva da parte dell'amministrazione- al rifiuto espresso, il discorso cambia, o non cambia: il rifiuto espresso vincola quindi l'amministrazione, questo è un problema essenzialmente dell'amministrazione, a continuare la sua azione negatoria, questa sua posizione istituzionale di Numero Negidio (anche se poi in realtà Numero Negidio sarebbe il contribuente ma qui invece negatoria è sempre l'amministrazione), ai motivi che aveva dedotto nell'atto espresso di diniego del rimborso o invece no, se la controversia di rimborso instaurata dal contribuente comunque devolve l'interesse del rapporto tributario, in giudizio l'amministrazione può aggiungere motivi di infondatezza o di riduzione della pretesa di rimborso ulteriori rispetto a quelli menzionati nell'atto espresso di rigetto, che quindi non sarebbe un atto impositivo nel senso dell'articolo 19. Il problema molto grosso che in giurisprudenza trova risposte oscillanti e perché? Perché è chiaro che non si può non oscillare di fronte a un problema del genere, è la norma che dovrebbe darci una traccia e invece la norma non ce la dà. E quindi anche le incertezze sulle legittimazioni sono quelle più gravi che emergono, oltre al problema dei rapporti impositivi tra società e soci, comunque tra soggetti in qualche modo collegati, pensiamo ai soggetti di gruppo. E' recentissima, di pochi giorni fa una sentenza che si collega alla tematica dell'abuso del diritto, che già sta facendo piuttosto discutere, la ultima della V Sezione del consigliere Meloncelli, e mi pare il presidente fosse proprio il Presidente Cicala, se ricordo bene, sul lease-back nell'ambito dei gruppi di società. Lì la sezione V dice che se il lease-back viene fatto nell'ambito di un gruppo di società sostanzialmente si deve intendere sempre, salvo prova (forse, non lo dice) contraria data in modo pregnante dal contribuente come una operazione elusiva, una operazione disconoscibile dal fisco. Perché arriva a questa conclusione? Come difensore dell'amministrazione in quella causa ovviamente prendo atto con compiacimento di questa sentenza, avevo suggerito un percorso un po' diverso, molto più concreto che si basasse sulla particolarità di quel caso in cui l'elusività, anzi addirittura la frode, erano conclamate e quindi sarebbe bastato forse rife-

rirsi al caso specifico per risolvere la controversia. Invece no, questo percorso è stato evitato, si è puntato su una soluzione di principio, e si è detto: il lease-back nell'ambito del gruppo di società, è una operazione sostanzialmente sempre elusiva, viziata, gravata da una presunzione relativa di elusività e quindi di abusività.

E si è fatto allora un discorso di principio, pregevolissimo, sul concetto di gruppo di società che dal punto di vista tributario perdono autonomia soggettiva, nonostante la diversa personalità giuridica, perché dal punto di vista anche tributario si dice ormai quello che emerge non è più il soggetto in senso formale, la persona giuridica, è l'impresa, una serie di soggetti, di persone giuridiche quali sono le società che fanno parte di un gruppo, una volta che siano avvinte da vincoli di gruppo diventano però un'impresa unica, quindi unico è il soggetto. E allora se queste società, giocando sulla diversa personalità giuridica, si scambiano sempre lo stesso bene strumentale facendosi continui lease-back come era successo in quel caso per generare da una parte la perdita, dall'altra il canone deducibile, allora tutto questo non va e va sconosciuto, e va sconosciuto perché non rileva il gruppo, rileva l'impresa, l'unicità dell'impresa, quindi è come se un unico soggetto facesse dentro se stesso la stessa operazione e quindi una operazione fiscalmente irrilevante.

Già sento umori e malumori su questa sentenza, che però è recentissima, quindi ce ne sarà materia per discutere. Ma dico: si connota da un punto di vista tributario molto importante come questo, lo cogliete subito, una relazione tra soggetti, la relazione di gruppo. Qualche cosa di simile in fondo al caso della società di persone e dei soci, lì la relazione è configurata dalla norma della tassazione per trasparenza, qui è configurata da questa innovazione giurisprudenziale, da questa importante apertura della giurisprudenza.

Allora se cominciano a rilevare in maniera così forte queste situazioni di connessione tra soggetti, appunto il tema delle legittimazioni, il tema dei litis consorzi, necessari o facoltativi, diventa un tema cruciale, un tema critico, perché magari allora quel ricorso contro quell'accertamento potrebbe farlo l'altra società del gruppo, non quella che ha presentato la dichiarazione e che si è presa l'accertamento, o che si è vista negare il rimborso se aveva magari portato a rimborso tutte le perdite che era riuscita ad accumulare con l'operazione, ma l'altra società perché, avvinta dall'unicità del gruppo (anzi dell'impresa) potrebbe avere lo stesso identico interesse.

Ma per risolvere in maniera soddisfacente un quesito tremendo come questo bisognerebbe sapere che cosa è l'oggetto del processo, e dovrebbe essere la legge a dircelo, non può essere né la giurisprudenza né l'elaborazione della dottrina.

Ma torno anche al precedente intervento delle Sezioni Unite sul *litisconsorzio*, quello del 2006. Lì il tema era l'altro, era la solidarietà, perché lì si è messo in crisi un punto che tutti più o meno consideravamo acquisito, che la solidarietà non fa litis consorzio, non lo fa nell'ambito civile e non lo fa però nemmeno nell'ambito tributario. E invece no, lì si sono costruite delle situazioni di solidarietà, la solidarietà nascente dalla successione, lì era una comunione ereditaria, che determinano invece il litis consorzio ai soli fini tributari perché poi che sempre la comunione ereditaria determini il



litis consorzio necessario in ambito civile, anche questo non è mica così sicuro. Tutti gli altri casi di solidarietà tributaria invece sembrerebbe tutt'ora permanere la conclusione che non c'è litis consorzio, né necessario e neanche facoltativo. Però è chiaro che sono temi importantissimi perché la solidarietà è qualche cosa che non è esistita sempre nei rapporti tributari ma che si va diffondendo, basta pensare alla diffusione del fenomeno della garanzia nei confronti dell'amministrazione fiscale che tutte le varie innovazioni di tipo procedimentale che la legislazione continuamente sforna sempre utilizzano, l'istituto della garanzia per il fisco ormai è un istituto fondamentale, ed è importante anche per i contribuenti perché il contribuente che ottiene la garanzia può quindi risolvere, sul piano amministrativo, il suo rapporto con il fisco in maniera che altrimenti non gli è proprio consentita se la garanzia non la ottiene. Però la garanzia determina solidarietà, quindi la solidarietà sta diventando anch'essa un tema centrale. E allora bisognerebbe sapere le ricadute processuali.

Vengo infine al problema del giudicato. Non parlerò assolutamente del problema del giudicato, sto finendo, però qui di nuovo, quello che qualifica la portata di una sentenza, quindi l'autorità di una sentenza, ciò che di una sentenza passa in giudicato e ciò che non passa, ciò che vincola anche altri giudici e altre controversie tra le stesse parti e ciò che non lo fa, in generale, in toto iure da che cosa è determinato? E' determinato dalla qualità del potere giurisdizionale che il giudice ha esercitato. Se il giudice ha esercitato un potere di accertamento in via principale o invece ha esercitato un potere di accertamento in via incidentale, perché almeno questo è sicuro, sicuro in tutti i rami dell'ordinamento processuale, quindi anche nel processo tributario. L'accertamento incidentale non fa giudicato, è solo l'accertamento principale che fa giudicato.

Allora io debbo sapere qual è l'oggetto del processo tributario, cioè che cosa il giudice accerta in via principale, che cosa non è l'oggetto del processo tributario anche se può entrare nella cognizione del giudice tributario, quindi è un accertamento soltanto incidentale.

E' quindi l'oggetto che mi determina la qualità del potere ed è la qualità del potere giurisdizionale esercitato che mi determina la portata del giudicato, la portata della sentenza e quindi i confini oggettivi del giudicato. Se non ho questo io non so che fare, e le sezioni unite del 2006 non avevano questo e non sapevano che fare, perché che cosa hanno fatto? Hanno aggirato abilmente, brillantemente, è una sentenza bellissima quella, sia chiaro, anche se io al critico sempre ovviamente in tutti i ricorsi che faccio dove mi trovo, eccipita da qualcuno la sentenza del 2006 però letta in sé è una sentenza bellissima, abilissima, non hanno parlato dell'oggetto del processo, non hanno parlato della qualità del potere giurisdizionale esercitato, hanno parlato soltanto del tipo di fatto accertato. Cioè se il fatto accertato è un fatto ripetibile, oppure un fatto che è istantaneo, che invece non si può ripetere in anni di imposta successivi, che rimane circoscritto all'anno di imposta a cui si riferisce la controversia; se è un fatto che ha effetti protratti nel tempo o invece limitati, e in qual modo questa protrazione avviene, per dire la qualità dell'impresa. Piccola impresa ai fini di una agevolazione plu-

riennale, e quindi questa qualità si protrae automaticamente perché l'impresa rimane se stessa negli anni, o invece il riporto di una perdita, una passività che rimbalza da un anno all'altro, è già un modo diverso in cui lo stesso fatto si protrae nel tempo. E cose simili.

Hanno cercato insomma di dare elementi per farci sapere quando l'accertamento su fatti connotati da questa loro tendenzialmente ultra attività temporale, che però può nascondere fenomeni appunto diversissimi tra loro come ho cercato ora di esemplificarvi, allora sì, hanno cercato di dare questi criteri però sono criteri che restano utili al massimo per guidare poi nella soluzione di singoli casi, empirici, ecco nel singolo caso ricomincerò a discutere, allora vediamo se questo fatto si ripercuote o non si ripercuote. Vi racconto un caso proprio che mi è capitato l'altro giorno, si discuteva di un c.d. accertamento bancario, avevano trovato i movimenti bancari e allora fanno un accertamento a un certo tizio, siccome si trattava di tangenti, questo era uno degli strascichi processualtributari di tangentopoli, era un personaggio molto famoso, ed erano molto famosi, e oggi sono molto più famosi di lui altri personaggi che all'epoca stavano in relazione con lui, non è Berlusconi chiariamo questo, non vi dico niente comunque non sto parlando di Berlusconi. Insomma, siccome erano tangenti allora non si poteva qualificare il tipo di reddito che veniva recuperato attraverso questi movimenti bancari, si usa la clausola reddituale, si va all'articolo 81, si dice sono redditi diversi perché sicuramente se tu hai fatto movimenti bancari di questa entità, certamente tu avrai come minimo assunto delle obbligazioni di fare, di non fare o di permettere, e quindi con l'articolo 81 vieni tassato. E la controversia arriva fino in cassazione su questa falsa riga. Viene in cassazione il difensore della controparte e dice: già, però guardate io qui pongo un motivo di ricorso che voi immaginate subito qual è, ma non si può con l'articolo 32, cioè con l'accertamento bancario, recuperare a tassazione un reddito diverso, l'articolo 32 serve a recuperare i redditi che hanno un obbligo di contabilità alla base, quindi redditi da lavoro autonomo, i redditi d'impresa, se l'amministrazione dice per prima che è un reddito diverso perché sono tangenti e quindi non sa come qualificarli non può usare l'articolo 32, deve usare altri sistemi. E questo era il motivo di ricorso. Però dice: attenzione, prima di discutere nel merito di questo, vi dico che è passata in giudicato due anni fa perché l'amministrazione non ha fatto ricorso per cassazione, a tutela dell'avvocatura dico che non aveva neanche inviato all'avvocatura quella sentenza, quindi è stata una decisione autonoma dell'amministrazione di non impugnare quella sentenza, la sentenza dell'anno successivo dove nella stessa identica controversia la commissione regionale aveva appunto accolto, con sentenza passata in giudicato, questa tesi, aveva detto sì ci sono tutti questi movimenti bancari ma l'articolo 32 non è uno strumento idoneo a recuperare a tassazione redditi diversi, può servire solo per i redditi d'impresa o per i redditi di lavoro autonomo. E quindi diceva: estendiamo il giudicato in base alla sentenza del 2006, che altro vogliamo discutere in questa causa? Un problema: la sentenza del 2006 ce lo risolve o no un problema del genere? Si estende o non si estende questo giudicato? Come ho sostenuto dirò dovendo sostenerlo ovviamente, per l'amministrazione ma convinto di

sostenerlo, ma guardate quella non è una cognizione, né principale né incidentale, di un fatto, quella è una affermazione giuridica, l'articolo 32 si interpreta così e finisce lì, perché non presuppone l'accertamento del fatto, cioè: il signor Tizio ha percepito redditi diversi anziché redditi di impresa o di lavoro autonomo, perché questo non è mai stato controverso, era pacifico che non erano redditi d'impresa o di lavoro autonomo, che erano redditi diversi. Quindi la controversia è soltanto giuridica, astrattamente normativa, allora una decisione passata in giudicato che ha un contenuto astrattamente normativo che non richiede minimamente una verifica neanche incidentale del fatto sottostante, perché il fatto sottostante è pacifico, beh allora non può avere efficacia ultrattiva e vincolare una decisione in un caso sia pure identico che si presenti per l'anno successivo, però riconosco che il professor Falsitta, che difendeva il contribuente, aveva a sua volta sviluppato ottime ragioni per sostenere il contrario, e tutti e due usando la sentenza del 2006 arrivavamo a conclusioni ugualmente sostenibili di segno opposto. Quindi questa piccola dimostrazione direi che è empirica, che nasce dall'esperienza quotidiana, insomma conferma che noi, sulla portata del giudicato non sappiamo niente, nonostante la sentenza del 2006, e non lo sappiamo perché la legge su cui ci basiamo è questa, e quindi un'altra criticità enorme, un'altra pars da ricostruire è certamente questa, perché è intuibile a tutti quale sia la portata in termini proprio concreta consistenza delle garanzie, quindi di concreta utilità del processo tributario che una adeguata chiarificazione sulla porta del giudicato avrebbe per tutti. Vi ringrazio.

---

Avv. Angela Monti  
Vice presidente U.N.C.A.T.

**Io ho avuto l'onore questa mattina di essere citata dal presidente Cicala**, quindi comincio da due considerazioni che lui faceva questa mattina, se le ho interpretate correttamente. La prima è che comunque se c'è qualche incoerenza da parte della giurisprudenza anche di cassazione, nell'applicazione in concreto del principio dispositivo che vorrebbe che i giudici decidano sui fatti e soprattutto sulle prove addotte dalle parti, è dovuta alla particolarità di certi casi concreti nei quali oggettivamente la pubblica amministrazione magari qualche anno fa, quando sono cominciate le cause, non aveva avuto modo di difendersi in maniera adeguata e per così dire i giudici finiscono per sopperire, sia pure con l'ammissione di una certa disapplicazione del principio dispositivo, a queste esigenze.

E l'altra è l'affermazione, se ho ben capito, che il giudizio tributario è comunque riconosciuto dagli stessi giudici di cassazione come sicuramente un giudizio impugnatorio, tanto è vero che il processo altrimenti non si estinguerebbe, cioè non si consoliderebbe l'atto originariamente impugnato nel momento in cui il processo si estingue. E allora, visto che ci stiamo ponendo il quesito in merito a quello che dobbiamo mantenere, a quello che dobbiamo buttare del vecchio processo tributario, credo

che una delle domande che ci dobbiamo fare è se l'attuale assetto normativo del processo tributario, improntato per l'appunto al principio dispositivo sia per quanto riguarda i fatti dedotti dalle parti, sia per quanto riguarda la relativa prova, e sul carattere assolutamente impugnatorio di questo procedimento, vadano, questi due principi, vadano conservati. E se quindi le commissioni tributarie non debbano andare a sostituirsi in valutazione che dei fatti ha fatto l'amministrazione e debbano, per così dire, semplicemente annullare gli atti una volta ritenuti legittimi, non potendo andare oltre ai fatti e alle deduzioni, alle prove dedotte dalle parti.

Data l'economia del mio intervento brevissimo, farò alcune considerazioni soltanto con riferimento ai casi che recentemente si sono avuti relativamente al tema dell'abuso di diritto, cercando di dare a queste sentenze, limitando le mie osservazioni alle considerazioni di natura meramente procedimentale.

Non c'è dubbio che l'articolo 53 della Costituzione, e prima il principio dell'abuso di diritto tratto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, è stato un escamotage del resto oggi ne abbiamo avuto la prova nella relazione che è stata fatta dal presidente Cicala, un escamotage per poter introdurre in giudizio fatti e circostanze in realtà non dedotti correttamente dall'inizio del procedimento dall'amministrazione delle finanze, in situazioni nelle quali eravamo in presenza di fattispecie effettivamente di abuso di diritto talmente palesi che probabilmente una diversa soluzione sarebbe apparsa a tutti una soluzione oggettivamente ingiusta. Cioè nel senso che si trattava di ipotesi in particolar modo per quanto riguarda le fattispecie prese in considerazione dalle due sentenze depositate in dicembre nelle quali la contestualità dei pagamenti, la pressoché identità tra l'ammontare del prezzo trasferito dei titoli e l'importo dei dividendi eccetera, erano elementi tali da far emergere in maniera incontrovertibile l'abuso da parte del contribuente delle norme, quindi la violazione anche della ratio sottostante alle disposizioni tributarie che regolamentano la tassazione in quel caso dei dividendi. Però è anche vero che erano situazioni nelle quali la pubblica amministrazione non aveva correttamente difeso se stessa, non aveva evidenziato i fatti che intendeva ... e soprattutto non aveva correttamente motivato gli avvisi di accertamento, tant'è che la Corte di Cassazione ha dovuto andare oltre quelli che sono il principio dispositivo che dovrebbe, ai sensi dell'articolo 7 dell'attuale contenzioso regolamentare del procedimento, e si è trovata a dover affermare che comunque è nel potere del giudice tributario andare ad annullare un atto, e arrivare alla tassazione di operazioni contestate anche se per motivi diversi da quelli prospettati dall'amministrazione, e addirittura (affermazione che francamente a noi addetti ai lavori è sembrata allarmante) l'affermazione secondo la quale sono comunque rilevabili d'ufficio le eccezioni poste a vantaggio dell'amministrazione in una materia come quella tributaria da essa non disponibile.

E' evidente che se un tale principio dovesse essere assunto nella sua genericità, sarebbe idoneo a mettere nel nulla tutta le disposizioni a tutela del diritto di difesa del procedimento tributario.

Allora io credo che probabilmente è giunto il momento per avere una riforma

del processo tributario che ritorni all'albore di quei due principi che avevo prima citato, cioè del principio dispositivo e della natura impugnatoria dell'atto, non fosse altro perché oggi abbiamo una pubblica amministrazione che probabilmente ha altri strumenti ed è idonea a difendersi e ad argomentare compiutamente gli atti impositivi, e ci sarebbe un'eccessiva sproporzione a questo punto tra le due parti processuali in violazione oltre che dell'art. 111 della Costituzione, come è stato ricordato dal professor Perrone questa mattina, dall'art. 6 della Convenzione dei Diritti dell'Uomo. Perché se da una parte la pubblica amministrazione si trova a vedersi per così dire sanate le proprie omissioni processuali da parte del giudice, d'altra parte invece la corte di Cassazione è assolutamente perentoria e rigida nel dichiarare le inammissibilità dei motivi di ricorso proposti dal contribuente ancor quando semplicemente magari formalmente non siano stati espressamente delineati come motivi autonomi fin dall'atto introduttivo del giudizio di primo grado.

Questa sproporzione tra le parti, forse plausibile agli inizi degli anni 90 o ancor prima nel vigore del precedente contenzioso tributario, a noi pare ormai oggi un qualcosa da superare perché effettivamente la posizione processuale dell'amministrazione finanziaria e del contribuente, appare oggi, a seguito poi di questi principi, francamente in una situazione di grande sproporzione. Anche perché le norme esistono: l'articolo 37 bis, la disposizione anti-elusiva può essere effettivamente fatta diventare dal legislatore una disposizione di carattere generalissimo, noi non abbiamo la preoccupazione che una disposizione di carattere generale vieti l'abuso del diritto in quanto violazione degli obblighi e dei divieti alle disposizioni tributarie realizzate anche attraverso dei procedimenti indiretti, ma sicuramente vogliamo un ufficio, un'amministrazione delle finanze che motivi i propri atti impositivi e che si faccia onere di quella prova dei fatti che gli incombe per disposizione di legge.

Molte di quelle sentenze che sono state emanate con riferimento alla tematica dell'abuso di diritto probabilmente sarebbero state diverse, sarebbero sicuramente più coerenti col nostro sistema normativo se l'amministrazione fin dall'origine si fosse ricordata di quell'articolo 37, terzo comma, del DPR 600, che come tutti noi sappiamo riguarda l'interposizione fittizia nel diritto tributario che, come tutti sappiamo, non è la simulazione in senso civilistico ma è l'interposizione nella percezione e nel possesso del reddito. E' una norma che va ben utilizzata da parte dell'amministrazione, anche per quanto riguarda gli aspetti processuali e della prova, perché ricordiamocelo che comunque l'amministrazione deve, ai sensi anche del 37 terzo comma, fornire la prova, sia pure anche sulla base di presunzioni, purché gravi precise e concordanti. Del resto il 37 bis prevede, a pena di nullità, che l'amministrazione dia conto delle risultanze di quel contraddittorio che deve necessariamente precedere l'atto di imposizione, e questo a pena di nullità. Quindi io credo che le disposizioni di natura sostanziale e le disposizioni relative al procedimento amministrativo di accertamento con riferimento a queste fattispecie, siano assolutamente esaustive, l'amministrazione semplicemente ne deve fare il corretto uso. E a questo punto probabilmente il contribuente si troverà a potersi difendere in maniera compiuta e a poter evidenzia-

re, se ce ne sono i presupposti, i motivi di nullità dell'atto amministrativo che va a impugnare. Francamente non credo che possa essere una soluzione, quanto veniva suggerito, se non appunto come una pezza colore, un problema così complesso, quanto suggerito stamattina dal professor Perrone con riferimento alla possibilità di tornare indietro nel processo, quantomeno allo scopo di avere un contraddittorio delle parti sulle tematiche che sono state omesse sin dall'origine, e cioè nel contraddittorio in sede amministrativa. Perché altrimenti verremmo, per così dire, per scardinare l'altro che secondo me è un principio fondamentale del processo tributario che va mantenuto, e cioè la natura impugnatoria del processo. Forse in questo modo riusciremo anche a dare una risposta ai molti dubbi che ci poneva questa mattina l'avvocato Gentile, che probabilmente rileggendo le disposizioni che ci ha commentato nella logica di una natura strettamente impugnatoria del processo, potrebbero facilmente essere risolte in una sistematicità che francamente il processo tributario ha un po', ultimamente, con le recenti prese di posizione della giurisprudenza, un po' perso.

Io vi ringrazio.

---

**Prof. Avv. Pietro Adonnino**  
moderatore

**Grazie Angela.** Mi pare che le tue considerazioni sono senz'altro interessanti anche se danno luogo naturalmente alla possibilità di discussione. Sei partita da una sentenza della Corte, hai toccato sicuramente un punto nevralgico sulla natura di quello che è il processo tributario. Ne parleremo sicuramente.

Prima di dare la parola all'avvocato Torrisi vorrei fare una comunicazione di servizio, che è la seguente: alla fine di questo convegno si terrà qui l'assemblea dell'Unione delle Camere degli avvocati tributaristi, quindi per favore, tutti quelli che hanno diritto a parteciparvi si fermino un'altra mezz'ora con noi prima di andare via.

---

**Avv. Renato Torrisi**  
Vice presidente U.N.C.A.T.

**Il ruolo anche legato alla rappresentanza UNCAT**, mi impone di prendere in un convegno che parla e che affronta le problematiche legate all'aspirazione della realizzazione del giusto processo, mi impone di prendere le parti, tra virgolette, della difesa dell'avvocatura che esercita l'attività professionale in ambito tributaristico. E' ovvio, è evidente che per gli avvocati tributaristi l'approfondimento delle dinamiche processuali, e quindi il rapporto tra gli equilibri delle parti in giudizio e il rapporto tra le parti e il giudicante è il punto nodale. La risposta di UNCAT, che è diventata anche la risposta dell'avvocatura per come asseverata al recente convegno nazionale di Bologna, spinge per la realizzazione del giudice tributario togato, di ruolo, ne

abbiamo più volte in questa occasione avuto modo di sentirne le linee fondamentali e probabilmente più avanti approfondiremo. Io volevo, trattandosi di un intervento, volevo cogliere di questa linea di sviluppo che mi è parso anche di cogliere nell'intervento del presidente Cicala stamattina, come un dato di evoluzione sostanzialmente assodata, mettere l'accento su una parte particolarmente estrema della problematica parte pubblica e giudice tributario, ovverosia il problema della dipendenza funzionale tra le commissioni tributarie e la parte, l'agenzia.

Questo rilievo non voglio offrirlo alla vostra attenzione con riferimento esclusivo alla consapevolezza che per chi pratica le aule di merito nasce dalla osservazione di quali possono esser gli influssi sui giudicati derivanti dalla vis proprio attrattiva che promana dalla comune matrice ordinamentale, e non mi riferisco solo ed esclusivamente all'aspetto che coglie le linee interpretative del diritto sostanziale, ma voglio offrire alla vostra attenzione la problematica degli influssi del potere, delle potestà di indirizzo dell'agenzia laddove questi si esplicitano in commenti o appunto attività di interpretazione di norme processuali. E per fare questo pongo alla vostra attenzione l'ultima riforma che ha toccato l'architettura del 546, ovverosia la normativa introdotta dal D.L. 59 del 2008, rubricato sotto "disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi comunitari e l'esecuzione di sentenze della corte di giustizia delle comunità europee". Sappiamo tutti di che cosa si tratta, il fine è noto a tutti noi.

L'architettura di questa norma prevede, nei primi due articoli, disposizioni in materia di recupero di aiuti di stato, articolo 1 innanzi agli organi di giustizia civile, articolo 2 innanzi agli organi di giustizia tributaria. Le due norme sono sostanzialmente speculari, entrambe introducono nel nostro ordinamento norme specifiche che attengono alla problematica per la quale la Corte di Giustizia ha minacciato le sanzioni nei riguardi dello stato italiano. Per cui in entrambi i casi il legislatore prevede e statuisce: sulla potestà dell'organo giudicante di concedere o meno il provvedimento di sospensione dell'atto amministrativo di recupero, di quegli aiuti che siano stati considerati legittimi dalla corte di giustizia, sancisce l'ipotesi della sospensione del giudizio e le modalità di rinvio in forma pregiudiziale innanzi alla corte di giustizia, dispone un tempo di efficacia assai stretto del provvedimento giudiziale di sospensione che sia stato eventualmente concesso, prevede un termine molto ridotto per la fissazione dell'udienza di merito, e prevede poi l'adozione di un procedimento speciale per i giudizi pendenti, nonché particolari oneri di controllo sul capo dell'ufficio. Ciò accade sia con riferimento al giudice ordinario, sia con riferimento al giudice tributario.

Modalità di tecnica legislativa impongono però che mentre la norma indirizzata al giudice tributario rimane lì e non incide sostanzialmente sull'architettura generale della 689 dell'91, che è la normativa che innanzi al giudice ordinario viene applicata, il legislatore ha voluto inserire una norma ad hoc alterando, ma comunque inserendosi nell'architettura del 546 con l'introduzione del 47 bis, che racchiude sostanzialmente il medesimo contenuto dell'articolo 1 rivolto ai giudici ordinari.

Questa potrebbe essere intesa una semplice, un ausilio all'attività del giudice tributario, stante la sussistenza di un corpus omogeneo. Quello che invece voglio portare alla vostra attenzione è la circolare esplicativa, perché l'agenzia delle Entrate emette la circolare n. 42 del 29 aprile e in premessa ci viene a dire che con la presente circolare si forniscono istruzioni agli uffici in ordine alle controversie per le quali trova applicazione l'articolo 47 bis.

Parrebbe una superfetazione, sappiamo tutti che le circolari sono rivolte agli uffici, il problema è che la circolare sembra più che un atto di indirizzo agli uffici nello svolgimento dei contenziosi sul recupero degli utili di Stato, un corpus esplicativo della norma al proprio ufficio periferico, intendendo per ufficio periferico la commissione tributaria. E difatti intanto tutto l'insieme del provvedimento esplicativo consta di una serie di prescrizioni comportamentali, la Commissione Tributaria può, la Commissione Tributaria deve (e passi) La circolare si spinge ancora oltre, fornisce in realtà - e lo fa aprioristicamente - i contenuti interpretativi di atti che sono invece atti a pura matrice di discrezionalità valutativa del giudicante, per cui per esempio questo accade in più occasioni dove si analizzano i presupposti di fatto del periculum. Per cui noi troviamo nella circolare la esplicitazione di una casistica che invece non è assolutamente non solo prevista dalla legge ma che fa parte dell'essenza di esercizio della potestà giudicante, e addirittura la circolare si spinge a questo punto estremo dicendo che analizzando i presupposti per la concessione della sospensione dell'esecuzione, testualmente afferma che per valutare i gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, la commissione tributaria provinciale deve tener conto anche di precedenti pronunce della Corte di Giustizia o del tribunale di primo grado. E' come dire che una delle parti processuali suggerisca addirittura la tecnica motivazionale del provvedimento al giudice tributario. Mi sembra un po' forte, tutti voi potreste dirmi che nella foga esemplificativa il redattore magari è andato soltanto un po' oltre, che è solo un problema di stile, in realtà a chi esercita la difesa come avvocato e che in quanto tale è educato al principio sostanziale della parità delle parti in giudizio, oggettivamente appare dissonante ascoltare il contenuto di un provvedimento amministrativo che sia emanato da una parte processuale, e che contenga istruzioni che anche astrattamente possono essere riconducibili al merito e all'essenza dell'attività giudicante. Noi tutti, che svolgiamo quotidianamente attività di merito, sappiamo quanto la quotidiana esperienza professionale possa testimoniare l'influenza che un tale tipo di prassi interpretativa possa spiegare sul giudicato.

Proviamo soltanto ad immaginare quale clamore susciterebbe un provvedimento emanato dal guardasigilli e indirizzato agli organi giudicanti ordinari e che abbia ad oggetto il contenuto e le modalità di esercizio dell'attività giurisdizionale. Noi ci troviamo in un luogo che ci ospita che è sede dell'avvocatura dello Stato, condividiamo con chi rappresenta la parte pubblica la chiara distinzione tra interesse pubblico, rappresentanza in giudizio e terzietà dell'organo giudicante. Io credo, spero, che il processo tributario voglia invece affrancarsi. Grazie.



---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Grazie anche a Renato Torrisi**, che ha anche sollevato degli spunti interessanti anche se poi dimostrano che la riforma del processo, se parte dalla valutazione di alcuni degli aspetti fondamentali di cui si è parlato e di cui si parlerà, non per questo non suscita anche interesse circa la possibilità di adeguare strumenti che possono sembrare marginali e di minore importanza, ma che invece non lo sono.

Detto questo il nostro programma a questo punto prevederebbe, avrebbe previsto, la relazione di *pars costruens*, dopo quella *destruens* stamattina di Perrone, da parte del professor Fantozzi. Purtroppo il prof. Fantozzi ci ha fatto sapere che essendo arrivato ieri sera da un viaggio fuori per motivi professionali, si è sentito poco bene, e quindi gli è stato consigliato di essere un po' prudente, ci ho parlato al telefono stava ancora in casa. Quindi si scusa, mi ha pregato di scusarlo, fa i migliori auguri, e siccome la preparazione della sua relazione l'aveva fatta insieme all'avvocato Giuliani suo collaboratore, che aveva di molto contribuito alla preparazione, avrebbe delegato, e noi con piacere lo ascolteremo, l'avvocato Giuliani a presentare la sua relazione e anche a sviluppare alcuni aspetti per i quali si sono già impegnati nella fase preparatoria. Quindi con molti auguri all'amico Augusto da parte di tutti noi, la parola all'avvocato Giuliani.

---

Avv. Francesco Giuliani

**Grazie professore, grazie a tutti. Io vi porto il saluto del professor Fantozzi** che è molto dispiaciuto e rammaricato di non essere qui con noi ma questa indisposizione di questa mattina lo costringe a casa, e mi ha pregato di sostituirlo.

Io questa mattina in un paio d'ore ho rivisto un po' le carte di cui avevamo parlato nei giorni scorsi, con ovvia fretta, per cui cercherò di trasmettervi in modo sintetico quali erano state le nostre riflessioni e quali i punti sui quali il processo tributario potrebbe essere ritoccato nell'ottica di una sua collocazione in un ambito costituzionalmente più corretto.

Quando si parla di giusto processo si fatto si fa riferimento a pochi concetti essenziali (al di là poi dei dibattiti lunghi e dotti che si possono fare sull'argomento). Cioè perché un processo sia giusto è necessario che il giudice sia terzo, che le parti siano in assoluta parità e che vi siano delle regole certe, semplici, di semplice attuazione, uguali per tutti. Purtroppo nel giudizio tributario di merito ben sappiamo che queste caratteristiche, questi requisiti essenziali minimi di un processo da paese civile non ci sono. Non ci sono perché evidentemente il giudice che soffre ancora dei rapporti ancestrali direi, con il ministero dell'Economia e delle finanze non può essere neanche giuridicamente né formalmente parte terza per la sua qualificazione giuridi-

ca, per la sua origine, e quindi paga scotto alla storia, ma direi che è il momento poi forse di aggiornare certi criteri.

Io non ho sentito gli interventi di stamattina perché ho dovuto frettolosamente riguardare queste carte, ma sono sicuro che sarà stato detto da più parti che è necessario che vi sia una magistratura togata, ma questo è ovvio. Ma non lo diciamo stamattina, non lo diciamo oggi pomeriggio, lo diciamo da una ventina d'anni a dir poco, forse da molto più tempo. Interessi non solo di carattere giuridico probabilmente, hanno impedito in questo periodo, lunghissimo periodo, l'attuazione di questa giusta idea di questo obiettivo. Sappiamo che nell'ordinamento tedesco, nell'ordinamento spagnolo, in quello francese la magistratura tributaria è togata, ma d'altra parte non vi è alcun motivo perché non lo sia, il nostro paese soffre purtroppo di certe inevitabili eredità, per così dire, che ne fanno dal punto di vista giuridico, pur essendo teoricamente la culla del diritto, un paese arretrato rispetto a certe cose, possiamo dirlo senza timore di offendere nessuno.

La magistratura togata è indispensabile in un processo tributario dove c'è un tecnicismo ormai esasperato, dove le questioni da trattare sono difficili anche per noi che facciamo queste mestiere da molti anni, dove spesso abbiamo bisogno di consulenti tecnici, noi difensori, per poter fare una difesa adeguata.

Un tecnicismo che non può non dar luogo e non può non essere affidato all'esame di giudici professionisti. Così come anche l'avvenuto ampliamento della giurisdizione tributaria impone sicuramente come obiettivo ultimo, finale, quello di pervenire a una magistratura togata, ma nel frattempo, mentre discutiamo e giustamente riflettiamo su quali possano essere i rimedi per fare del giudizio tributario un giudizio più consono ai canoni costituzionali e civili direi, restano le commissioni tributarie che abbiamo, che sicuramente dal '96 in poi hanno migliorato di gran lunga se non altro i tempi di emanazione delle sentenze, noi sappiamo che prima andare in commissione tributaria poteva significare andare incontro a un giudizio ventennale fra primo grado, secondo grado, commissione centrale, eventuale rinvio e così via. Adesso sicuramente i tempi sono molto sveltiti, accelerati, ciò non di meno sappiamo che comunque il livello medio, perché poi ci sono delle commissioni che sfornano delle egregie sentenze, ma la mancanza di disciplina seria, rigida, mirata a ottenere delle decisioni giuridicamente e formalmente corrette, la mancanza della disciplina dell'accesso al ruolo di giudice tributario, una disciplina rigida intendo dire, c'è una disciplina ma a mio avviso è una disciplina che va riformata. Occorre quindi sicuramente a mio avviso già intervenire oggi con l'obiettivo di arrivare alla magistratura togata, ma con la consapevolezza che questo probabilmente potrebbe richiedere del tempo, agire già sulle commissioni tributarie che ci sono, prevedendo per esempio un check sull'attuale ruolo dei giudici che sono in carica, per verificarne la competenza, per verificarne i requisiti nel sedere dietro un tavolo dietro al quale si decidono questioni spesso delicatissime in punto di diritto, in punto di procedura, e quindi è indispensabile che questo accesso venga ripensato.

Così come anche le retribuzioni dei giudici tributari, perché no, i giudici tribu-

tari vengono pagati a cottimo, come sappiamo, a sentenza, quindi non hanno un interesse, non sono privi di interesse nell'emanare più sentenze possibili. Questo porta a una mancata deflazione del contenzioso, spesso, non sempre ma spesso, e quindi anche da questo punto di vista, in attesa dell'auspicata magistratura togata, potrebbe essere utile intervenire, ma se dobbiamo fare delle considerazioni sulle commissioni tributarie dicendone i pregi e i difetti, bisogna altresì dire qualcosa anche sui difensori, perché è abbastanza semplice poi scagliarsi sempre contro il giudice e dire che il giudice non capisce, che non è abbastanza competente. Io quello che ho detto a proposito della magistratura tributaria potrei dirlo a proposito dell'accesso alla funzione di difensore tributario.

Oggi sappiamo che, oltre agli avvocati e ai commercialisti, che hanno ciascuno nel proprio ambito peraltro, delle competenze specifiche, e quindi sono in grado sicuramente, nella maggior parte dei casi di svolgere delle difese adeguate, c'è tutta una serie poi di categorie professionali che sono ammesse alla difesa davanti alle commissioni tributarie, con dei limiti, con una serie di requisiti, però comunque ci sono e questo onestamente potrebbe formare oggetto di una riflessione in sede di riforma medio tempo in attesa di una riforma generale.

Nell'ambito del tentativo di garantire una maggiore tutela ai contribuenti, le sezioni unite della Corte di Cassazione con una recentissima sentenza del 2009, la 6315, hanno affrontato un tema a mio avviso molto interessante e delicato, che è quello della rilevanza degli atti istruttori compiuti dagli uffici nel corso del procedimento amministrativo che poi conduce all'emanazione dell'atto impositivo finale.

In questa sentenza la Corte ha asserito che la giurisprudenza del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti per così dire finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, ma investe - nei limiti dei motivi dedotti dalle parti - tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione, alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità o regolarità su un qualche atto istruttorio, prodromico, può determinare la caducazione per illegittimità derivata dell'atto finale impugnato. Secondo me questa sentenza è molto importante e ci induce a una riflessione rispetto a un argomento che è stato sollevato da alcuni autori, alcuni studiosi del processo tributario, e cioè quello della impugnabilità di questi atti prodromici, dell'impugnabilità davanti alle commissioni tributarie di questi atti che vengono a formarsi nel corso del procedimento di formazione dell'atto impositivo finale.

Ed è quindi stata ipotizzata, ed è un punto sul quale richiamo la vostra attenzione, la possibilità di impugnare questi atti con un giudizio parallelo rispetto a quello che ci sarà poi sull'accertamento finale, perché sappiamo bene che poi quando noi andiamo a impugnare gli avvisi di accertamento e rileviamo delle illegittimità venutesi a creare nel corso del procedimento amministrativo, le commissioni tributarie in linea di massima non hanno una attenzione particolare rispetto a quei vizi di procedura commessi dagli uffici nel corso del procedimento nella formazione dell'atto impositivo finale. Quindi è chiaro che forse prevedere la impugnabilità di questi atti con

un giudizio separato, parallelo a quello relativo all'accertamento finale, potrebbe essere un punto di riflessione.

Così come anche potremmo riflettere sulla reintroduzione che ci fu per un brevissimo periodo, nel '96, con l'entrata in vigore in funzione delle nuove commissioni tributarie dell'istituzione di un giudice monocratico per le cause bagatellari, ci sono delle cause da mille euro davanti alle commissioni tributarie e potrebbe essere opportuno prevedere o per queste cause un giudice monocratico, ovvero un filtro nell'ambito della commissione tributaria, così come avviene oggi in cassazione con la struttura che filtra le cause per poi mandarle o meno alle sezioni, in modo da deflazionare seriamente il contenzioso e lasciare poi al giudizio della commissione composta da tre membri, le cause rilevanti e di peso liberandole invece da quelle bagatellari.

E ancora parlando dei poteri delle commissioni noi non abbiamo visto di buonissimo occhio l'abrogazione del comma 3 dell'articolo 7 del decreto 546 che per quanto potesse indurre a riflessioni sulla sua costituzionalità, sul potere delle commissioni di ordinare alle parti di produrre documenti rispetto al principio dispositivo del processo, ma comunque nell'ambito di queste commissioni, di questo processo poteva costituire un mezzo per arrivare a un accertamento della prova e della realtà, della legittimità sia degli avvisi di accertamento sia dei ricorsi presentati contro questi avvisi. Quindi una reintroduzione, comunque un ripensamento di una norma come quella abrogata potrebbe essere opportuno, ripeto in questa fase che definiamo ottimisticamente transitoria per poi arrivare a quella definitiva, di istituzione di una magistratura togata, così come anche utile a nostro avviso potrebbe essere prevedere la obbligatorietà della pronuncia delle commissioni tributarie sull'istanza di consulenza tecnica fatta dalle parti e l'obbligo delle motivazioni in caso di rigetto di questa istanza. Spesso noi sappiamo che nell'ambito del giudizio, quando viene chiesta una consulenza tecnica, le commissioni tirano via spesso e volentieri in cause dove invece probabilmente un consulente tecnico potrebbe realmente aiutare poi il giudice. Così come anche utile potrebbe essere una codificazione espressa di un principio accolto ormai storicamente dalla giurisprudenza, pacifico, e cioè la regola dell'onere della prova, 2697 del codice civile, che è una norma che si applica dicendo pacificamente che l'amministrazione finanziaria, attrice in senso sostanziale all'onere della prova, ma comunque è questione soggetta all'opinione del giudice nell'ambito poi di cause particolarmente complicate, dove, quando arriviamo a parlare di abuso di diritto e di altri istituti così delicati, questa norma, il 2697 del codice civile, potrebbe soccorrere laddove codificata e regolamentata nell'ambito del processo tributario in maniera espressa.

E ancora sappiamo che le prove nel giudizio tributario hanno delle regole di ammissibilità abbastanza flessibili a voler essere buoni, probabilmente il rendere serio, l'idea che noi abbiamo è quella di rendere serio da adesso il giudizio tributario in attesa di tempi migliori, regolamentare l'ammissione delle prove in giudizio subordinandone l'ingresso al vaglio del giudice, e quindi prevedere una sanzione di inutilizzabilità delle prove illegittimamente versate in atti dalle parti, e quindi l'estro-

missione dal giudizio delle prove stesse. Io quando mi trovo a discutere con dei colleghi di questo argomento purtroppo devo citare una sentenza della cassazione del 2005, la 3231, che mi tocca molto da vicino perché difendevo il contribuente, che era un noto sportivo di qualche anno fa, legato al mondo del calcio, che aveva un rapporto conflittuale con l'agenzia delle entrate di Napoli, e nel giudizio davanti alla commissione regionale si è presentato a un certo punto l'avvocato dell'allora concessionario per la riscossione privo di procura. Ha depositato in atti un avviso di mora, i difensori hanno fatto un'eccezione rispetto alla mancanza di legittimazione processuale di questo difensore, la commissione ha sospeso l'udienza, si è riservata, ha estromesso la parte da giudizio, cacciandola fisicamente fuori dall'aula, ma ha ammesso la prova, cioè ha tenuto l'avviso di mora e sulla base di quell'avviso di mora ha deciso la causa, dando torto al contribuente, la cassazione ha ritenuto legittimo questo modo di procedere, e il motivo per cui poi la causa in cassazione è stata, ahimè, persa, è esattamente l'esame e l'acquisizione di questo documento in giudizio.

E' un argomento che mi tocca da vicino quindi forse non sono obiettivo, però credo che pensare un attimo al sistema di ammissione delle prove, so che è un principio generale previsto nel processo civile, l'acquisizione delle prove comunque acquisite nel processo, però nel giudizio tributario è un po' diverso e non è utile, né a mio avviso legittimo, indiscriminatamente recepire i principi del giudizio civile non previsti dalla 546 ma bisogna anche filtrarli attraverso il tipo di giudizio, che è il giudizio tributario. Ancora parlando poi di parità delle parti, venendo anzi a parlare di parità delle parti, un argomento che suscita a mio avviso una riflessione, che deve suscitare una riflessione, è quello della mancata previsione della perentorietà di alcuni termini processuali. Prevedere che il ricorso debba essere presentato entro 60 giorni, che l'ufficio possa costituirsi quando gli pare, purché prima dell'udienza non credo che sia nella direzione di un giusto processo. Non lo è perché l'ufficio si costituisce fuori termini, o non si costituisce, inopinatamente ha notizia dell'udienza, cosa che non dovrebbe accadere, perché non è parte, ma ha notizia dell'udienza, si costituisce con memoria spesso presentata in ritardo, e l'assenza di una sanzione processuale di inammissibilità di tutti questi atti comporta che il contribuente si trova a volte a dover discutere con un ufficio che si è costituito tre giorni prima dell'udienza con una memoria, spesso con documenti che il contribuente non ha obiettivamente fisicamente modo di vedere. Allora prevediamo perlomeno in questi casi delle sanzioni processuali, prevediamo l'inammissibilità di questi atti, prevediamo la inammissibilità delle costituzioni tardive. Vero è che in appello questo vale anche per il contribuente, però probabilmente il rischio è che la frittata sia fatta in primo grado e quindi a quel punto in appello possa essere tardi. E sempre quanto alla condotta degli uffici nell'ambito del giudizio tributario, potrebbe essere utile prevedere un titolo di responsabilità, perché il punto è che poi alla fine tutte queste discussioni finiscono in gloria, come tutti i salmi, perché alla fine non ci sono delle sanzioni, né processuali né di altro genere, né è prevista la codificazione di un titolo di responsabilità degli uffici che notifichino per esempio gli accertamenti c.d. sommari, meramente inter-

ruttivi di termini decadenziali rispetto ai quali la parte si arrabbatta alla ricerca di difese complicate. Su questo punto mi sembra molto interessante una sentenza sempre del 2009, la 4622, presidente Cicala, relatore Nerone, dove è stato affermato un principio molto importante, e che non si dica più che la cassazione è pro-fisco, gli atti impositivi, dice la Corte, giusti i caratteri di imperatività, esecutorietà, esecutività accordata agli atti amministrativi, da un lato sono comunque suscettibili di incidere sulla sfera giuridica del destinatario, e dall'altro, se inutilmente emanati, possono costituire a un tempo fonte di responsabilità e titolo per la richiesta del risarcimento del danno da parte del contribuente.

E' una sentenza durissima nei confronti degli uffici questa, durissima, ci sono delle espressioni durissime, giustamente direi, allora codificare questi principi espressi dalla Cassazione in maniera così chiara, la sentenza è di un mese fa, mi sembra, o di due mesi fa, credo che sia doveroso. Così come anche doveroso potrebbe essere, anzi è e potrebbe essere utile pensare alla possibilità di introdurre nel sistema tributario processuale l'istituto della lite temeraria, applicabile agli uffici in quanto attori in senso sostanziale. C'è una norma nel codice di procedura civile la cui applicazione non è esclusa dal [...] dalla notifica di atti a volte a dir poco sommari.

E quindi la disciplina di queste procedure e la codifica dei presupposti per l'esperimento di un'azione di risarcimento del danno, anche attraverso magari l'effettività della condanna alle spese, sappiamo che la condanna alle spese è un principio enunciato nella legge sul contenzioso tributario ma pacificamente e senza alcun problema disatteso dalle commissioni, allora una codificazione seria, con obblighi di motivazione per i giudici, con sanzioni processuali per le parti.

Fatta questa generale serie di considerazioni sul giudice e sulle parti, prima di concludere farei due riflessioni sul giudizio di primo grado e su quello di secondo, su alcune cose che potrebbero formare oggetto di riflessione e di riforma.

Al fine di consentire un'ulteriore deflazione rispetto a quella già in atto, grazie agli strumenti deflattivi previsti dalla normativa, il rendere obbligatorio il tentativo di conciliazione sulla falsa-riga del giudizio del lavoro potrebbe essere un'idea sulla quale riflettere. Così come anche utile, molto utile a mio avviso, potrebbe essere regolamentare, cosa che non è fatta, è previsto per l'appello, è previsto per il giudizio per cassazione, non è previsto per il ricorso dove ci sono delle norme abbastanza flessibili, e quindi suscettibili di applicazione varia, prevedere la specificità dei motivi di ricorso. Io personalmente mi occupo prevalentemente di giudizi in cassazione, meno di giudizi di merito, ma arrivano a volte in cassazione, cioè sulla mia scrivania, dei giudizi dove il ricorso di primo grado, o l'appello, o tutte e due, sono di una tale genericità, di una tale mancanza di individuazione dei motivi giuridici, mancanza di individuazione dei motivi relativi al vizio di motivazione della sentenza, per cui alla fine diventa molto difficile difendersi in cassazione, e dunque disciplinare nei gradi precedenti di giudizio, e quindi in particolare del giudizio di primo grado, il ricorso e la sua struttura che oggi è disciplinata in maniera non rigida, così come del resto è previsto per l'appello, è prevista la specificità dei motivi di appello, è pre-

visto il ricorso per cassazione, con la mannaia dei quesiti di diritto, e potrebbe essere prevista in maniera più stringente una disciplina relativa al contenuto del ricorso.

Quanto al giudizio di appello la prima cosa che a me è venuta in mente è l'abrogazione dell'obbligo di deposito dell'appello alla commissione provinciale, che è una cosa che non ha nessunissima giustificazione, aveva un senso quando l'appello si presentava alla commissione di primo grado ma non ha senso nel momento nel momento in cui l'appello si notifica alla parte e si deposita alla commissione regionale, diventa una sorta di istanza di trasmissione del fascicolo, ma soggetta alla sanzione di inammissibilità dell'appello.

Allora onestamente in un giudizio che si vuol pian piano portare nell'alveo costituzionale una norma del genere secondo me palesemente non lo è.

Ancora nell'ambito del giudizio di secondo grado opportuno sarebbe disciplinare l'istituto della sospensione della sentenza di primo grado. L'applicazione dell'articolo 373 del codice di procedura civile è oggetto di una serie di considerazioni, di articoli di dottrina, di giurisprudenza contrastante, sappiamo che ci sono alcune commissioni che la concedono altre no. Tenendo conto che la sentenza di primo grado è esecutiva, che comporta l'iscrizione a ruolo, che non ci sono altri mezzi per il contribuente di tutela cautelare, prevedere una regolamentazione e l'applicazione di questo principio processual-civilistico nell'ambito del processo tributario sarebbe opportuno, non che le commissioni debbano applicarlo e basta, ma anche motivare sulla sua mancata applicazione, o comunque sapere di avere la facoltà di applicarlo, salvo poi decidere legittimamente di non farlo.

E infine potrebbe essere utile fare una riflessione sull'introduzione di un qualcosa simile alla conciliazione giudiziale nell'ambito del giudizio di secondo grado, tanto più che la norma sulla transigibilità dei ruoli esattoriali è stata limitata ai casi di società in stato fallimentare .... e quindi potrebbe essere utile pensare a questo istituto.

Se io ho ripetuto delle cose dette stamattina me ne scuso ma non ho potuto assistere al convegno. Questo significa anche però che probabilmente abbiamo chiari i punti sui quali intervenire, quindi forse è il momento adesso di continuare sempre a riflettere a parlare, però anche iniziare a fare qualcosa. Vi ringrazio.

---

**Prof. Avv. Pietro Adonnino**  
moderatore

Grazie collega Giuliani, anche per lo sforzo fatto in poco tempo di sopperire a quello che sarebbe stato l'intervento del professor Fantozzi, comunque è stato talmente interessante che ha spaziato su parecchi campi, e mi ha ricordato, io stamattina all'introduzione dicevo che gli aspetti del processo tributario, come anche altri aspetti che riguardano il rapporto di imposta, secondo una terminologia anglosassone vanno valutati per quelle che sono le leggi scritte, Law in the books, e per quelle che in-

vece sono le pratiche attuazioni che sarebbero le Law in action, e mi pare che lui ha fatto un ampio giro, non soltanto con riferimento a previsioni normative, anche con riferimento a comportamenti della, ovviamente soprattutto dell'amministrazione, di quella che è la parte avversa di parte contribuente, dai quali però, processualmente parlando, se ne sono dedotte certe conseguenze anche avallate da una giurisprudenza autorevole. E sotto questo profilo ha esaminato sia i problemi delle parti, della parità delle parti, sia il problema in un qualche senso dell'oggetto del processo, in modo particolare di quali sono in relazione a questo la natura delle commissioni dei giudici, ha parlato dell'accesso. Tutte cose indubbiamente interessanti che però sicuramente meritano un approfondimento, per esempio su quanto riguarda i giudici bisogna dare atto che molto è stato fatto, lasciamo perdere se parliamo di terzarietà, ovvero di imparzialità, stamattina è stata fatta una sottile distinzione, però bisogna dare atto che è stato fatto qualche cosa sotto questo profilo, anche se forse non è lo stesso per quanto riguarda invece la preparazione professionale, faceva l'esempio invece dei professionisti che oggi sono obbligati a seguire dei corsi di approfondimento. Comunque il discorso è spaziato, le proposte sono messe sul tavolo, saranno riprese, vagliate.

---

Avv. Nicola Bianchi  
 Coordinatore commissione tributaria C.N.F.

**Grazie professore. Buonasera a tutti.** Porto i saluti e l'apprezzamento del Consiglio Nazionale Forense per questa iniziativa. Noi tributaristi, come avvocati, siamo pochi, però siamo un po' consapevoli di essere una nicchia in questo esercito sterminato, forse troppo, di colleghi; siamo consapevoli anche della importanza sociale della materia tributaria sotto il profilo sia costituzionale del concorso alla spesa pubblica, ma sia anche degli interessi che noi rappresentiamo prevalentemente che sono quelli dei contribuenti.

Spesso parliamo di cause bagatellari in materia di diritto civile e via discorrendo, la materia tributaria è una materia dove gli interessi coinvolti economici, sia della parte pubblica sia della parte privata sono rilevanti. Siamo consapevoli di questo e riteniamo di dover essere in qualche modo, già nella funzione propositiva nell'evoluzione della giurisprudenza che ha l'avvocato come co-protagonista della giurisdizione, dover essere un po' lievito magari nel lievito, nel senso che sappiamo di essere concorrenti con altri difensori delle parti private, come dicevo, prevalentemente ma di essere in qualche modo i più titolati in qualche misura, proprio come primi interpreti della norma giuridica e primi stimolanti l'attività evolutiva della giurisprudenza.

Ecco quindi la nostra attenzione.

Io porterò semplicemente una serie di impressioni, ripeterò delle cose che sono state già dette e che saranno dette anche nel prosieguo, e sono semplicemente delle impressioni di un avvocato anche pratico, nel senso che io pratico normalmente la materia tributaria.



E' stato un piacere essere riusciti ad introdurre, nel nostro ultimo congresso nazionale che è stato celebrato a Bologna nel novembre del 2008, proprio insieme a tanti tavoli di work-shop, o seminari sulla giustizia in Italia, anche per la prima volta per dir la verità, un tavolo e un modulo sulla giustizia tributaria che ha portato anche a un documento di sintesi che dà delle linee di sviluppo tendenzialmente verso la magistratura togata, come diceva il collega Giuliani.

Prima di darvi queste mie impressioni, volevo riprendere una sollecitazione che proveniva dall'avvocato Giuliani sul tema dell'impugnazione degli atti istruttori anteriori all'accertamento, perché volevo proprio trasmettere una esperienza anche qui evolutiva molto interna al consiglio nazionale forense, perché vi parlo di procedimento disciplinare, dove in effetti le sezioni unite della Corte di Cassazione sono state evolutive, quindi non soltanto nell'abusato abuso, nelle fondazioni bancarie di cui mi sono occupato anche quelle è una giurisprudenza molto evolutiva, ma per esempio anche nell'aver ribaltato una giurisprudenza fissa dall'immediato dopoguerra sulla non impugnabilità della delibera di apertura del procedimento disciplinare, che è un tipico atto pre-procedimentale.

L'evoluzione è stata proprio dell'impugnabilità, in senso positivo, in una chiave di giusto processo, cioè è stata letta come un provvedimento in sé afflitivo, che ha bisogno di un rimedio giudiziale immediato, davanti a un giudice terzo imparziale, come è considerato il consiglio nazionale forense in sede giurisdizionale, come non è il consiglio dell'ordine in sede locale. E' uno spunto evolutivo della giurisprudenza che potrebbe in qualche modo recuperare alla giurisdizione tributaria, è un semplice pensiero, non è in alcun modo razionalizzato, potrebbe in effetti recuperare la giustizia tributaria magari con dei percorsi diversi da quelli tipici, effettivamente la difesa dei diritti in quella fase delicatissima che già di per sé può creare dei problemi di diritto soggettivo: penso ad una autorizzazione, ad una perquisizione domiciliare, tanto per dirne una, crea indubbiamente immediatamente una lesione del diritto.

Io parlando di giusto processo, l'articolo 7 è la prima cosa che mi viene in mente del contenzioso, non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. Sappiamo tutti la giurisprudenza della Corte di Cassazione, sappiamo la sua indicazione di queste testimonianze sostanziali fatte fuori dal processo possono avere un ingresso a livello di inizi, ma anche qui c'è questa ultima recente, la 16348 del 2008 a proposito delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, che sono quelle tipiche della parte privata, che non sono state ritenute ammissibili nel giudizio tributario. Ora se è per la loro richiesta, valenza superiore è un conto, va interpretata in questo modo, se è perché le possibilità che ha la parte privata di far entrare una prova come quella testimoniale sostanziale nel processo, è contrario – oserei dire- alla parità delle parti, perché siamo di fronte anche a un giudice che per l'articolo 7 ha gli stessi poteri degli uffici e quindi in definitiva può farsi lui, se vogliamo, la prova testimoniale, ed è incoerente, tutto sommato, il divieto della prova testimoniale con la struttura del processo tributario e la struttura del processo amministrativo e civile, con le novità attuali per esempio della testimonianza scritta, quindi forse è il momento di rivedere quell'antica tradizione di divieto di prova testi-

moniale nel processo tributario che forse risente anche dei tempi in cui fu pensata.

Una seconda osservazione, che è già stata fatta: abbiamo una miriade sempre aumentante serie di presunzioni e inversioni dell'onere della prova. Studi di settore, c.d. redditometro, le presunzioni dell'IVA, i movimenti finanziari, compensi, prelevamenti, le società di capitali a ristretta base partecipativa, creazione giurisprudenziale ma ormai stabilissima, la determinazione di valori venali delle aree fabbricabili in materia di ICI, con il valore particolare di inversione dell'onere della prova appunto assegnato alle delibere degli enti locali; l'estensione del concetto del valore venale in comune commercio del registro anche all'imposizione diretta, anche qui con un percorso giurisprudenziale che viene da lontano ma che ormai l'afferma per qualsiasi soggetto, si era partiti dalle società di capitali lucrative per arrivare anche alla persona fisica e all'ente non lucrativo. Ora l'impianto di questa inversione dell'onere della prova lo conosciamo tutti è del tutto legittimo, è del tutto legittimo fino a che, pensiamo al redditometro, pensiamo a studi di settore, fino a che non impone alla parte a cui è ribaltato l'onere, l'onere di una prova negativa che sappiamo che effettivamente non si può dare. Questo è un punto dove la parità delle parti francamente mi sembra che non sia effettiva, perché viene toccato un principio ... Oltretutto per esempio in materia di redditometro, anche qui la giurisprudenza ci mette un po' del suo, perché anche qui è piuttosto recente quella che in materia di prova contraria ai risultati del c.d. redditometro la limita in un modo molto molto molto formale a quelle che sono previste nella normativa, e non ad altre che la stessa giurisprudenza aveva enucleato.

Il divieto di utilizzabilità delle notizie dei dati non adottati e dei documenti non esibiti in corso di controllo, certamente vero che è il semplice rifiuto di esibizione, però questo è introdurre nel processo un qualche cosa che è estraneo al processo, cioè c'è una sorta di decadenza dalla facoltà di prova per degli avvenimenti precedenti il processo, privi di una obbligatoria assistenza difensiva, e quindi c'è un inquinamento secondo me della giusta regola processuale.

C'è un'evidente disparità, appunto, come si diceva, nel sistema della condanna alle spese di lite, che non c'è mai ma dove c'è anche qui un privilegio per esempio nel caso di cessazione della materia del contendere per rinuncia all'ufficio sono sempre compensate, nel caso di rinuncia al ricorso da parte del contribuente bisogna andare a concordare, e non sempre è una cosa facile, andare a concordare l'accordo con la parte pubblica su questa compensazione.

Ci sono poi anche nelle fasi cautelari, delle fasi di riscossione soprattutto dei punti di lacuna secondo me di difesa del contribuente. C'è una chiara difficoltà di comunicazione a proposito della riscossione, quindi a proposito di ruoli, di sospensione dei ruoli, di sgravi agli esiti del contenzioso tributario tra agenzia e Equitalia, abbiamo delle trasmissioni telematiche che però nella pratica ci impiegano due settimane per arrivare da una parte e dall'altra, e il contribuente sta in mezzo nella posizione scomodissima che tutti voi sapete. C'è il problema della sospensione cautelare, la sospensione giudiziale, evocato nel secondo grado per esempio. Ci sono tempi strettissimi nell'impugnazione degli atti tipo iscrizioni di ipoteca, fermi auto, azioni cautelari di vario genere, che sono tem-

pi che scadono in tempi talmente ristretti che fanno sì che scatti l'azione esecutiva. Quindi tutte le modifiche normative, quelle che sono state ... sono delle piccole riforme, non andiamo quindi ai massimi principi ma che potrebbero mettere a punto effettivamente una maggiore equità e rispondenza ai criteri del giusto processo anche del processo tributario.

L'ultima notazione che vi voglio dare, anche qui sono degli spunti che sono venuti, è la formazione continua. Io mi occupo in consiglio nazionale, oltre che di questa parte, anche proprio del capitolo formazione continua. E' una grande macchina che è entrata a regime, ha avuto una grande rispondenza e un grande impegno devo dire, nell'avvocatura nazionale, la colleghiamo con le nostre prospettive di riforma nella riforma condivisa tra tutte le componenti dell'avvocatura, ne è stata importante anche l'associazione che ci ospita, l'UNCAT. C'è anche lo spunto per la specializzazione, per riuscire effettivamente a dare una disciplina alla specializzazione che oggi è una parola che noi deontologicamente non possiamo spendere ma cercheremo di spenderla se verrà approvata la riforma dell'ordinamento forense che la prevede, allora c'è l'impegno dell'avvocatura italiana che, ripeto, se mi permettete, si sente lievito del lievito nel processo tributario, perché ha la consapevolezza del suo essere co-protagonista della giurisdizione, garante dei diritti e delle libertà fondamentali. Non è retorica, è effettivamente la nostra funzione sociale, la nostra responsabilità sociale. Insieme a questa, in effetti, vorremmo che fosse stimolata anche la formazione della magistratura tributaria onoraria, ad una sempre maggiore e adeguata qualificazione culturale e tecnica. Mi permetterei di lasciarvi dicendo *finché non togata ma anche oltre*. Grazie.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Grazie anche all'avvocato Bianchi** che mi pare ci ha fatto delle interessanti conversazioni. Io vorrei dare adesso la parola all'avvocato Di Fiore che è l'ultimo intervento da parte dei legali, poi avremo gli interventi, speriamo molto interessanti, anzi siamo sicuri molto interessanti, del Senatore Benvenuto e dell'Onorevole Leo.

---

Avv. Michele Di Fiore  
Segretario generale U.N.C.A.T.

**Esordisco annunciandovi che il mio intervento è inutiliter dato**, atteso che la prevalenza del suo contenuto è stato già riferito, anzi in quest'ottica mi permetto di ringraziare, anche se non vedo più in sala il Presidente Cicala, il quale non solo mi ha dato l'onore di citarmi nella sua relazione, ma così facendo mi consente perlomeno di rivendicare la primogenitura almeno su di un aspetto. Comunque avendola preparata la relazione ve la propino, voi siete costretti a subirla, non fosse altro perché dovrete senti-

re poi le relazioni molto più interessanti che seguiranno, e anzi usando un parallelo dico si parla di costruire, quindi la parte costruttiva dovrebbe essere rimessa a noi, tutt'al più noi facciamo un progetto di massima, poi il presidente mio, sicuramente con le conclusioni elaborerà un progetto esecutivo e poi ai signori parlamentari rimetteremo la esecuzione materiale di queste proposte di riforma.

Parto da lontano. L'occasione storica da cui è nata la riforma dell'articolo 111, con l'introduzione nella nostra Costituzione, della nozione di giusto processo, è legata a questioni di acquisizione della prova nel processo penale. Quelle questioni, con le loro implicazioni sul piano della parità di armi delle parti processuali erano e sono comuni anche al processo tributario, processo che ha in comune con quello penale – è a voi tutti noto – avere come parte un potere pubblico.

A ciò si aggiunga che i due processi si accomunano per il rischio che il giudicante, disputandosi di un interesse pubblico, quantomeno è tentato dal sostituirsi al potere pubblico per sopperire a quelle mancanze che altrimenti inibirebbero l'accoglimento della pretesa pubblica, finendo in tal modo – è di tutta evidenza – il giudicante per perdere il requisito appunto della terzietà ed imparzialità.

Dunque è davvero ormai chiaro a tutti, i due capisaldi di una riforma del processo tributario sono rappresentati dalla parità delle armi delle parti processuali e dalla indipendenza ed imparzialità del giudice.

Dell'indipendenza intesa come assenza di vincoli, se non quella della soggezione alla legge, e della terzietà ed imparzialità (qui la citazione da parte del Presidente Cicala alla mia relazione), che sono due requisiti che non rappresentano un'endiadi ma due connotati distinti e precisamente, dovendosi intendere per terzietà un modello di essere e per imparzialità un modo di operare. Già anche di questi requisiti si è ampiamente discusso, per cui non mi intrattengo. Quel che è certo è che per rispettare questi requisiti il giudice tributario deve essere un giudice professionale, un giudice a tempo pieno, un giudice (consentitemi di dire, anche questo è stato detto, però per rimarcare un ulteriore aspetto) che deve essere selezionato sulla base di un concorso per esami, ma finalizzato non tanto e non solo a verificare la sua capacità professionale quanto il possesso di quella capacità a svolgere la funzione giurisdizionale, così come richiesto dall'ordinamento giudiziario per tutti gli altri giudici togati. Ebbene, non vi sono giustificazioni possibili per conservare l'attuale impianto ordinamentale, costituito da giudici laici, a tempo parziale, retribuiti a cottimo e, si badi bene, unico esempio di giurisdizionale retta esclusivamente da magistrati onorari. Non vi possono essere giustificazioni di sorta, il collega Giuliani evocava la possibilità di riforme per arrivare a un giudice togato in tempi medio-lunghi, appunto, adducendo la difficoltà di carattere economico. Al di là della considerazione che per la realizzazione di un processo costituzionale non può essere apportato questo siffatto tipo di giustificazione, valgono anche queste banalissime considerazioni, anch'esse già accennate, la possibilità di istituire un giudice monocratico per le liti di modesto importo che rappresentano senz'altro la stragrande maggioranza; la istituzione di istituti deflattivi obbligatori, come anche si è fatto cenno, quale potrebbe essere il tentativo obbligatorio di conciliazione, an-

che se il collega Nicola Bianchi poc' anzi era con me in sala, mi diceva però non ha avuto un adeguato successo, ed è a tutti noi noto, anche non essendo giuslavoristi nel processo del lavoro. E perché no (e vi anticipo una parte finale del mio intervento) evocando anche quanto in altri ambienti si propone, perché ai signori parlamentari sicuramente è noto, è depositato presso la Camera dei Deputati un progetto di riforma di legge del processo tributario, perché no introducendo anche il contributo unificato che potrebbe concorrere quantomeno a contenere questi maggiori oneri economici. Ma l' avere un giudice professionale di per sé potrebbe non rilevarsi sufficiente. Sul versante soggettivo del processo, perché questo possa essere qualificato come giusto, è necessaria anche la qualificazione delle parti, sia parte pubblica che parte privata. Questo probabilmente non può essere ottenuto se non prevedendo l' assistenza obbligatoria da parte degli avvocati.

Un contraddittorio qualificato senz' altro concorre a realizzare un giusto processo e soprattutto agevola il compito del giudice. Ma ancora anche avere una parte qualificata e un giudice professionale potrebbe non essere sufficiente.

L' intervento dell' avvocato Gentili, che condivido sicuramente in tutta la parte demolitoria, probabilmente in una direttiva forse soffusamente tracciata di quella che dovrebbe essere la parte edificatoria verso un processo di accertamento, se ho ben compreso, non mi trova pienamente d' accordo, ma sicuramente quella relazione brillante è servita a far comprendere che il nostro è un processo destrutturato, non ha una sua identità. E allora il modesto mio parere, ma che trae fonte e dall' intervento della collega Monti e probabilmente da una parte della dottrina, il Tesauro, deve essere chiarita, addirittura enunciata normativamente, la natura del processo tributario. Processo impugnatorio di annullamento, totale o parziale, o di accertamento di legittimità dell' atto di imposizione. E' evidente il processo di rimborso ha natura diversa, essendo un processo sul rapporto, deve essere cioè espunta dal diritto vivente che l' ha creata quella concezione di processo di impugnazione merito secondo la quale i giudici, utilizzando i propri poteri istruttori, possono anche conoscere di fatti non presenti nell' atto impositivo e sulla base di quelle conclusioni non limitarsi all' annullamento dell' atto impositivo bensì procedere ad emettere una decisione sostitutiva di quel provvedimento impugnato. Un siffatto modo di intendere il processo sicuramente comporta conseguenze negative delle quali anche nella relazione, riportando all' attualità della collega Monti si è fatto cenno in tema di abuso di diritto. Una siffatta concezione poi comporta il riconoscimento in testa al giudice tributario di poteri istruttori di tipo inquisitorio o di poteri decisori di tipo sostitutivo che sicuramente sono confliggenti con i requisiti dell' imparzialità e della terzietà. E dunque soltanto un processo di tipo dispositivo puro – mi sia consentito questo ulteriore attributo poco tecnico ma per contrastare la concezione anche di coloro che lo definiscono processo dispositivo con metodo acquisitivo. E' soltanto concependo e costruendo il processo tributario come processo di tipo dispositivo puro che potrà dirsi rispettato l' articolo 111.

Qual è da parte di questo architetto, se non addirittura geometra, il modestissimo progetto di massima, quindi nemmeno esecutivo? Di certo se abbiamo detto che è

un processo destrutturato dovremo parlare – e anche qua mi sembra di ricordare in un intervento del Tesauro in un suo scritto apparso su *Rassegna Tributaria* da cui ho preso spunto, che criticava i lavori della commissione da cui ha avuto frutto la riforma del 92, probabilmente secondo un modo di dire di Napoli, è riuscito male, quindi è riuscito male il prodotto di questa commissione. Comunque volendo provare a progettare di massima un intervento, potrebbe essere anche, perché no, probabilmente sono provocatorio e passerò per ignorante più di quello che sono, prevedere un'espressione esplicita della vigenza nell'ambito del processo tributario dell'articolo 115 del codice di procedura civile, a norma del quale è a tutti voi noto il giudice deve porre a fondamento della propria decisione le prove proposte dalle parti. E' evidente questo articolo, per effetto del rimando contenuto nell'articolo 1, le disposizioni del codice di procedura civile, già dovrebbe considerarsi vigente, ma purtroppo nei fatti così non è, atteso che ancora vi sono orientamenti giurisprudenziali secondo cui il giudice può anche porre a fondamento della propria decisione delle prove altrimenti acquisite.

Un altro spunto, sempre in tema di costruzione allo scopo di realizzare un processo impugnatorio di annullamento o di accertamento di legittimità dell'atto impositivo, potrebbe essere quello di limitare ancora ulteriormente la portata dell'articolo 7, se non addirittura prevederne l'abrogazione, atteso che nonostante anche la sua recente riforma, con l'abrogazione del suo comma 3, ritengo che lo stesso sia tra le cause principali di questa concezione quivi contrastata.

E volgo al termine, qui sicuramente mi compete non essendo ancora stato riferito di queste che non sono proposte di riforma ma quasi riforme oramai realizzate, quindi ho la primogenitura su queste poche novità.

Riforma del codice di procedura civile, quasi approvata, prescindendo dalla parte relativa al filtro in cassazione, prevede due novità di non poco rilievo in tema proprio di condanna alle spese. C'è la modifica dell'articolo 92, e la sostituzione della laconica e generica espressione secondo cui devono ricorrere giusti motivi perché si possa procedere a compensare le spese, con una espressione più circostanziata e più vincolante secondo cui si potrà disporre la compensazione delle spese quando concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, motivo per il quale ritengo che la prassi dominante, anch'essa evocata in virtù della quale il giudice tributario è solito anche in presenza di una soccombenza a disporre la compensazione delle spese, giustificandola con il generico rinvio alla circostanza che concorrono i giusti motivi, questa prassi dovrebbe cessare dovendo necessariamente trovare limitazione l'istituto della compensazione delle spese alle sole ipotesi di grave ed eccezionali ragioni. Dunque l'istituto della condanna alle spese dovrebbe riacquisire quella sua naturale funzione deflattiva. In quest'ottica anzi va salutata con ancora maggior entusiasmo e maggior favore l'introduzione del secondo comma dell'articolo 96 (introduzione attenzione sempre ancora *de iure condendo*) in tema di responsabilità aggravata, a norma del quale il giudice di ufficio, in caso di condanna alle spese, può disporre la condanna a favore della parte vincitrice in danno della parte soccombente, al pagamento di una somma equitativamente determinata

In realtà la disposizione non è nuova, null'altro è che la trasposizione della norma fino ad ora vigente soltanto per il ricorso in cassazione, nell'ambito della disciplina generale sul tema delle spese.

Ultima citazione, anche questa di discreto rilievo è che viene enunciato, a seguito della riforma del codice di procedura civile introducendo nell'articolo 115 il principio di non contestazione. Anche questo era vigente per diritto vivente però oggi viene sancito che appunto il giudice pone a fondamento della propria decisione le prove proposte dalle parti e i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita. Da ultimo, ne facevo cenno in apertura, una citazione comparativistica in tema appunto di riforma del processo tributario. La proposta di legge depositata a firma del deputato Fluvi alla Camera dei Deputati muove sicuramente da principi ben diversi da quelli che sono emersi nel corso di questi lavori. Si parte da una considerazione positiva dell'attuale impianto ordinamentale, che è ricorrente nell'ambiente dei giudici tributari di merito, ma preme sottolineare che al di là di alcune condivisibili ma ininfluenti, ai fini del giusto processo, modifiche, vuoi quella della variazione della denominazione (tribunale e corte d'appello tributaria) vuoi il trasferimento delle competenze in tema di organizzazione delle commissioni dal ministero dell'Economia e Finanze alla Presidenza del Consiglio dei Ministri; vuoi – perché no – anche un diverso e migliorativo trattamento economici ai giudici tributari, l'introduzione della prova testimoniale, l'estensione (forse qui un po' più criticabile) della giurisdizione anche in materia di contributi previdenziali, al di là quindi dei motivi ispiratori di fondo diversi rispetto a quelli che emergono in questa sede, e al di là delle condivisibili proposte di modifica, sta di fatto che questo disegno di legge, fino ad ora da me non detto in maniera esplicita ma sicuramente di ispirazione corporativa dell'attuale assetto ordinamentale, cioè dell'attuale assetto dei magistrati tributari laici, prevede una maggiore qualificazione professionale del giudice, disponendo che il requisito per l'ammissione alla magistratura tributaria debba essere il diploma di laurea con particolari competenze in diritto tributario sostanziale e processuale. Però rimane il difetto di fondo per il motivo per il quale non può raccogliere la mia approvazione, come credo di quella di tutta la sala, perlomeno a seguito di quanto emerso dalle relazioni dei colleghi che mi hanno preceduto, che rimane pur sempre, per quanto potenzialmente giudice più professionale, rimane un giudice laico e a tempo parziale. Grazie.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Ringrazio l'avvocato Di Fiore**, mi pare che qualificherei quanto ci ha detto non tanto un semplice intervento, quanto una mini-relazione sintetica di *pars costruens*. Lui ha toccato un paio di punti che erano stati anche rilevati questa mattina dal presidente Cicala; nonché poi ha fatto due proposte, alcune di modifiche che richiedono interventi normative, e altre modifiche che si possono attuare sul piano amministrativo o comporta-

mentale.

Tutte molto interessanti e quindi saranno sicuramente tutte ritenute esaminate insieme alle altre che usciranno da questo convegno.

A questo punto noi abbiamo terminato gli interventi secondo programma, da parte avvocatura e da parte magistratura.

Adesso tocca agli interventi da parte di autorevolissimi rappresentanti, sia del Senato e della Camera, il senatore Benvenuto e l'onorevole Leo, che innanzitutto ringrazio molto perché hanno cortesemente accolto il nostro invito e sono qui con noi oggi pomeriggio.

Prima di dar loro la parola vorrei avanzata un'idea di cui si parlava poco fa anche con l'amica Amatucci, al termine di questo convegno, valutando e considerando quanto di interessante è stato detto, e anche tenendo conto di quanto l'UNCAT ha detto nei due precedenti congressi sulla riforma del processo tributario, noi vorremmo preparare, predisporre, limitata ..., non la riforma già del processo, qualche articolato di possibili modifiche o di possibili introduzioni ex novo nell'ambito del processo tributario, che ovviamente per essere realizzabili devono passare al vaglio del Parlamento. Allora io volevo dire ai nostri amici Benvenuto e Leo che quando le avremo preparate, vorremmo parlarne con loro e vorremmo augurarci che insieme, soprattutto loro che sono in parlamento, si possa trovare il modo, non dico adesso per farle approvare, ma quantomeno per farle apprezzare nelle stanze giuste e quindi per dare un contributo da parte di chi credo abbia titolo di farlo a questa tanto auspicata riforma del processo tributario.

Detto questo darei la parola all'on.le Maurizio Leo che presiede la commissione parlamentare che tutela e riguarda l'anagrafe tributaria.

---

On. Avv. Maurizio Leo  
Presidente commissione anagrafe tributaria

**Grazie, buonasera a tutti.** Innanzitutto consentitemi di ringraziare il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Roma, io sono avvocato quindi mi sento un po' a casa per l'invito che mi è stato rivolto. Partirei proprio dalla sollecitazione, dagli spunti che vengono dall'amico professor Adonnino: che cosa si può fare?

Facciamo subito una considerazione: io sono d'accordo col Professor Adonnino che non si può pensare a una rivisitazione globale dei decreti del 92, le riforme epocali, le riforme storiche lasciano il tempo che trovano, quindi pensare di metter mano, cosa che sarebbe giusto fare ma che sicuramente non potrebbe essere realizzata in tempi celeri, una riforma organica, sistematica dei due decreti, penso sia difficile, però portare avanti una serie di proposte di modifica dei provvedimenti penso che sia una strada percorribile. Il provvedimento che ha predisposto il collega Fluvi, ma io pure ero orientamento a muovermi in quel senso, penso possa rappresentare una base su cui ragionare, su cui lavorare per portare a casa dei risultati che hanno come obiettivo pri-



mario quello di attualizzare la normativa. Penso a un aspetto. Oggi lo strumento telematico assume un ruolo, una funzione fondamentale nella vita di tutti noi, e soprattutto sul versante fiscale, quindi utilizzare in modo più massiccio lo strumento telematico e introdurre in qualche modo il processo telematico tributario penso che possa essere una strada da percorrere, anche per gli adempimenti, penso alla costituzione in giudizio, la visione del fascicolo processuale e via dicendo. Sono cose che si possono fare, si possono realizzare, non creano [...] creano sconvolgimenti nel sistema.

Un altro punto delicato che è stato toccato nel pomeriggio, ma penso che anche stamattina abbia avuto grande enfasi, è quello del giudice. Anche qui pensare di introdurre il giudice a tempo pieno è una cosa che francamente non penso si realizzerà mai, anche perché una parte degli attuali componenti delle commissioni tributarie che hanno provenienza togata, giustamente dicono è inutile dar vita a un nuovo organo giurisdizionale a tempo pieno, quindi di queste cose se ne è parlato tante volte, ma alla fine non sono approdate a nulla. Quindi lasciare l'assetto attuale penso che sia una cosa che non possa più formare oggetto di revisione, anche se l'auspicio è quello, dice facciamo il giudice a tempo pieno, è difficilmente realizzabile, quindi dobbiamo fare discorsi concreti, realistici e considerare che l'attuale assetto è quello che poi resterà nel futuro.

Problema invece delicato è quello della professionalità di chi poi è componente delle commissioni tributarie. Anche qui non penso che gli attuali giudici tributari vogliano sottoporsi a un vaglio di professionalità, quindi non è pensabile che oggi si faccia una sorta di esame a coloro i quali già fanno parte delle commissioni tributarie per vedere se hanno quei requisiti di capacità professionale, di conoscenza, di competenza, anche se sarebbe giusto farlo, ma anche qui pragmaticamente concretamente non penso che nessuno si sottoporrà a esami di competenza e di professionalità, però qualcosa si può fare per il futuro. Quindi anche qui una norma di legge che vada a dire che per accedere bisogna avere certi requisiti professionali, e pensare anche a un concorso per titoli e per esami per i nuovi accessi penso che anche questa sia una cosa di buon senso che potrebbe essere introdotta nell'ordinamento.

Un quarto punto è quello del contributo unificato. Se ne è parlato. Il contributo unificato, ora mi pare che il processo tributario e il processo del lavoro sono i processi gratuiti, per i quali non c'è un ammontare da corrispondere per ottenere giustizia, per avere una pronuncia da parte dell'organo giurisdizionale. Qui il discorso diventa delicato, in linea di principio il contributo unificato per il processo tributario potrebbe avere un senso, però anche qui con franchezza, possiamo pensare che un legislatore, in questa fase vada ad introdurre un contributo unificato? Sarebbe la strada però io penso che è difficile che da parte dell'autorità politica, io sono un po' a metà tra il politico e il tecnico, stavolta consentitemi di parlare da tecnico, non penso che nessun ministro oggi vada a sponsorizzare una norma in base alla quale si dice "viene introdotto il contributo unificato", insorgerebbe una gran massa di soggetti che direbbe "no, per carità, questo deve essere un processo gratuito" e via dicendo, è pensabile che il pensionato che si vede notificata una cartella di pagamento debba poi pagare, con tutte le polemiche

che voi conoscete. Quindi contributo unificato si può tentare, si può dire, si può discutere, discutere e quant'altro, a mio modo di vedere non potrà essere introdotto. Però c'è il problema reale e concreto dei giudici tributari e anche del personale delle segreterie delle commissioni tributarie, quindi bisogna pensare un qualcosa, un qualche meccanismo per adeguare quelli che sono gli scarni compensi dei giudici tributari, perché è inutile, anche qui, in occasione di altri convegni mi è capitato di ragionare con altri colleghi, con i giudici tributari su quale potesse essere la strada. Molti dicevano: andiamo, facciamo richieste al Ministero dell'Economia per adeguare i compensi. E voi pensate che in questo momento di vacche magre, tra virgolette, se si va al Ministero dell'Economia vengono adeguati compensi in modo adeguato a quella che è la funzione propria del giudice tributario? Io penso di no. Si può al limite riuscire a portare a casa i 10 euro, i 15 euro in più, ma non al di là di questo. Dobbiamo essere realisti, le cose stanno in questi termini. Però è giusta la richiesta che viene dai giudici tributari di adeguare i compensi.

Allora quale può essere la strada? E' quella che diceva poc' anzi, partendo da aspetti processualciviltistici l'avvocato De Fiore, la parte soccombente, oggi l'articolo 15 del decreto 546 che cosa dice? Che la parte soccombente può essere condannata a pagare le spese del giudizio. Io modificherei quel "può" con "deve" essere condannata a pagare le spese del giudizio. Quindi il processo rimane gratuito in termini di contributo unificato, non si introduce il contributo unificato, però mi sembra giusto che la parte soccombente, chi ha anche intentato una lite temeraria, spesso il contenzioso tributario viene fatto anche non essendo molto convinti dell'esito del giudizio, però lo si fa, dice intanto andiamo di fronte alle commissioni tributarie. Allora non vedo nulla di scandaloso, non vedo nulla di male a dire che la parte soccombente deve pagare le spese di giudizio, è una giustizia che deve in qualche modo essere remunerata per quella che è l'azione e la funzione che viene svolta.

In alternativa a questo, se questa diventa una misura forse impopolare e via dicendo, a mio modo di vedere non lo è, però se non si vuole percorrere questa strada ci sarebbe un'altra possibilità: quella di introdurre sì un contributo unificato questa volta, ma per impugnare la sentenza della commissione tributaria provinciale dinanzi alla commissione regionale.

Dice: allora tu hai perso in primo grado, vuoi andare in secondo grado? Già hai perso. E allora, se vuoi andare in secondo grado ti sottoponi a questo onere del contributo unificato, quindi paghi un contributo per ottenere giustizia in secondo grado. Anche questa potrebbe essere una soluzione, ma solo così si realizzerebbe quel gruzzoletto, quel tesoretto, che era un termine che fino a poco fa andava di moda, per remunerare adeguatamente i giudici e anche il personale delle segreterie.

Quindi queste sono alcune delle proposte che si possono portare avanti con un provvedimento mirato, 5-6-7 interventi, che potrebbe approdare alla definitiva approvazione da parte del Parlamento.

In questo senso io penso che sia da parte della maggioranza che da parte dell'opposizione, poi c'è il Senatore Benvenuto che è sempre stato molto attento ai pro-

blemi del contenzioso tributario, penso che sicuramente si potrebbe raggiungere un risultato sperato.

Io vorrei, nell'ultima parte del mio intervento, affrontare un altro tema, che è un tema di attualità, il tema più gettonato in questo momento, che riguarda il contenzioso tributario. Dove sta andando la giurisdizione tributaria con riferimento a certi istituti, è l'istituto dell'abuso del diritto, l'istituto dell'elusione. Noi siamo assistendo a una situazione che veramente lascia allibiti e disorientati, stiamo assistendo a pronunce da parte della Corte di Cassazione, con tutto il rispetto e la deferenza che si deve a quest'organo giurisdizionale, che stanno in qualche modo sostituendosi a quella che è la funzione tipica del legislatore, che è quella di fare norme di legge. Avete tutti seguito le vicende degli ultimi interventi giurisprudenziali, le Sezioni Unite della Cassazione del dicembre del 2008, un recente intervento, anzi il penultimo intervento si è avuto nel gennaio del 2009 per una sentenza della commissione della sezione tributaria della corte di cassazione, di recente, è recentissima un'ulteriore pronuncia che riguarda una ipotesi di lease back infragruppo, con pronuncia da parte della Corte di Cassazione.

Queste pronunce della Corte di Cassazione stanno in qualche modo disorientando tutti. Perché? Noi sapevamo, in materia di elusione, che esisteva una norma, l'articolo 37 bis, che sanciva che cosa doveva intendersi per elusione, l'articolo 37 bis del decreto 600, il decreto sull'accertamento delle imposte dirette diceva che è consentito all'amministrazione finanziaria disconoscere, sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti fatti e negozi tra loro collegati, privi di valide ragioni economiche, volti ad ottenere un risparmio di imposta e volti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento, anche da parte dell'amministrazione finanziaria non è stato fatto buon uso di questi concetti. I tre elementi per cui l'elusione è configurabile è quando vi sono aggiramenti di obblighi e divieti, quando c'è il risparmio di imposta, quando non vengono dimostrate le valide ragioni economiche.

Io ho una provenienza amministrativa, quando fu fatta questa norma nel 1997, in una circolare che fu elaborata, la 320 del 97, si disse che questi tre elementi erano indefettibili, fondamentali, e in particolare l'elemento fondamentale era quello dell'aggiramento di obblighi e divieti. Forse la formula legislativa non sarà molto felice, prima con l'articolo 10 della 408 si parlava di fraudolenza, voi sapete tutta la disputa dottrina che ci fu sul concetto di fraudolenza, va intesa in senso penalistico, va intesa in senso civilistico? Era chiaro che si dovesse intendere nell'accezione di negozio in frode alla legge. Allora la formulazione normativa non era soddisfacente, non era appagante, e allora si riscrisse il 37 bis, si parlò di aggiramento di obblighi e divieti previsti dall'ordinamento. Ma che voleva dire questo aggiramento di obblighi e divieti? Voleva dire una sola cosa: quando il contribuente pone in essere un comportamento volto a carpire la buona fede del legislatore, questo è l'aggiramento dell'obbligo e divieto. Se tu contribuente poni in essere un comportamento volto a carpire la buona fede del legislatore, quindi se il legislatore avesse saputo che il contribuente, facendo un uso distorto dello strumento negoziale, avrebbe adottato quel comportamento, se

l'avesse saputo sarebbe intervenuto con una norma di legge. Questo è l'aggiramento dell'obbligo e divieto. Quindi è il comportamento callido del contribuente volto a raggiungere il risultato del risparmio d'imposta muovendosi tra le maglie dell'ordinamento tributario, cosa diversa dall'elusione, che questa è il legittimo risparmio d'imposta, vale a dire quando il legislatore tra due, ossia dà la possibilità al contribuente di scegliere tra due ipotesi, è legittimo che il contribuente possa scegliere l'ipotesi normativa a lui più favorevole fiscalmente. Un caso per tutti: in una recente risoluzione l'agenzia delle entrate ha detto che è elusiva per esempio una operazione di trasformazione da società per azioni in società a responsabilità limitata in agricoltura. Sapete che le società a responsabilità limitata in agricoltura determinano il reddito d'impresa non con i criteri dei costi, ricavi e rimanenze, ma sulla base dei redditi fondiari. Quindi una società per azioni che cosa ha fatto? Si è trasformata in un srl per sfruttare un regime fiscale più vantaggioso, ma consentito dal legislatore. L'amministrazione ha detto: questa è una operazione elusiva. Io dico no, questo è un legittimo risparmio di imposta, perchè ho scelto tra due soluzioni ben conosciute dal legislatore, e ho scelto quella a me più favorevole, ma non ho adottato nessun comportamento callido, non ho aggirato obblighi e divieti. Quindi ecco che il concetto di elusione è stato nel corso del tempo travisato, non è così, bisogna riportare ordine nel sistema. Anche la corte di Cassazione, che è intervenuta in più occasioni, ci sono le sentenze del 2008 che prendono spunto, la famosa sentenza Alifax della Corte di Giustizia del 2006, che tra l'altro riguardava imposte armonizzate e non aveva nulla a che vedere con le imposte dirette, e quindi riguardava il comparto IVA non il comparto delle imposte dirette, muovendo da concetti che ci vengono dall'Unione Europea ha detto che c'è un principio immanente dell'abuso del diritto nel nostro ordinamento. Tra l'altro è stato detto, rilevabile ex officio dal giudice, quindi non c'è neanche la possibilità, se l'amministrazione non ha sollevato la questione addirittura il giudice può dire: guarda che lo posso rilevare io, e poi in più occasioni è stato fatto. Questa non è la strada perché tra l'altro dicevamo che queste sentenze, l'Alifax e altre, mettono in evidenza che parliamo di tributi armonizzati, di IVA, perché trasportare questi concetti, travasarli sul versante delle imposte sui redditi?

Le sentenze della Corte di Cassazione del dicembre del 2008 addirittura enfatizzano, dice: no, guardate che discende tutto dalla Costituzione, dall'articolo 53 della Costituzione, quindi l'abuso del diritto, concetto evanescente, non facilmente governabile, discende dal principio di capacità contributiva, dalla progressività, peraltro non è in contrasto neppure con l'articolo 23 della Costituzione, insomma tutta una serie di argomentazioni che effettivamente lasciano un po' disorientati.

Un po' di correzione di tiro è stata fatta con le ultime sentenze dove è stato detto che ci sono oneri in capo all'amministrazione e oneri in capo al contribuente, in capo all'amministrazione c'è l'onere di dimostrare il disegno elusivo e di dimostrare l'uso distorto dello strumento negoziale. Per il contribuente il confronto tra le ragioni economiche alla base dell'operazione e ragioni economiche alternative o concorrenti, quindi un po' di correzione di tiro è stata fatta, ma il principio dell'abuso del diritto, che è

un qualcosa di evanescente, ormai nella giurisprudenza è stato affermato. Ed è un principio che francamente ci disorienta, sembra di vivere in un paese common law, dove si introducono per giurisprudenza delle regole che poi diventano norma di legge. Quindi sembra che c'è una sorta di invadenza da parte dell'organo giurisdizionale tra quelle che sono le competenze proprie del legislatore.

E che può fare il legislatore in questa fase? Io mi sono interrogato, dico: cosa possiamo fare? Io avevo tentato, prima delle sentenze delle Sezioni Unite, di fare una norma, dico: oggi l'abuso del diritto c'è, la giurisprudenza, la cassazione l'ha enunciato, prendiamone atto, riscriviamo l'articolo 37 bis, riscriviamo bene il primo comma del 37 bis per rafforzare il convincimento, i principi che si ha elusione quando ci sono aggiramenti di obblighi o divieti, leggasi carpire la buona fede del legislatore, perché questo si deve capire bene altrimenti ritorniamo a discutere senza, troviamo un qualcosa che faccia capire bene che il comportamento è callido, è il comportamento del contribuente, ed è un aggiramento volto ad ottenere il risparmio di imposta, non è legittimo risparmio di imposta.

Cancelliamo la casistica che è contenuta nel terzo comma dell'articolo 37 bis, voi sapete che l'elusione è applicabile laddove siamo in presenza di operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, conferimenti, trasformazioni e via dicendo), ma fissiamo una decorrenza, diciamo che questa norma si applica dal primo gennaio del 2009. Io avevo costruito una norma di questo tipo ma dopo aver letto le sentenze delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, mi sono fermato e ho ritirato subito l'emendamento. Perché? Perché le Sezioni Unite della Corte di Cassazione che cosa hanno affermato? Hanno affermato che il principio dell'abuso del diritto discende direttamente dalla Costituzione, e se io vado a fare una norma che fissa una decorrenza dal primo gennaio 2009 entra in campo l'abuso del diritto, non è che un domani la Corte di Cassazione mi dice: sì, guarda che tu hai fatto una mera petizione di principio, perché questa cosa vale pure per il passato, quindi per il passato non devi startene tranquillo e pensare che l'elusione è solo quella del 37 bis con tutta la casistica del 37 bis, è pure quella che deriva dal principio immanente del sistema, con derivazione comunitaria o con derivazione costituzionale. Quindi ho detto: qui la cosa più seria da fare è mettersi attorno a un tavolo, con gli amici giudici della Corte di Cassazione, l'amico Cicala, Scuffi, Altieri, che sicuramente sono conoscitori della materia, e far capire quali sono le conseguenze deflagranti che vengono a generarsi se non si regola in modo attento e oculato questa materia.

Ricordiamoci che noi siamo in un momento di recessione, ricordiamoci che in questo momento l'amministrazione finanziaria, che fa il suo mestiere, deve assicurare lo stesso trend di entrate dei momenti di crescita economica o dei momenti in cui il PIL è stabile. Perché bisogna fronteggiare la spesa pubblica. E allora questo gap, il divario tra i flussi ordinari di entrata e i flussi che il fisco si aspetta da che cosa derivano? Da cosa deriveranno? Deriveranno da azioni di accertamento. E quale strumento migliore dell'abuso del diritto potrà essere utilizzato da parte dell'amministrazione finanziaria che dice: guardate io ho la benedizione della Corte di Cassazione. Allora cominciamo

a tirar fuori leasing o altre operazioni, è tutto abuso del diritto.

Io sto dicendo ci vuole un uso attento delle norme fiscali. Purtroppo quello che si è voluto fare col testo unico delle imposte sui redditi, voi ricordate che uno dei principi cardini del testo unico delle imposte sui redditi è stato quello della certezza della previsione normativa. Con il 597 del 73 ricordate che c'era una norma tappo del sistema? L'articolo 80 del decreto 597, dove si diceva che ogni altro reddito non inquadrabile in quelle fattispecie normative diventava reddito diverso. L'amministrazione finanziaria – mi consta direttamente – faceva uso di questa norma, quando non riusciva a incasellare una fattispecie concreta in una previsione normativa diceva: beh reddito diverso, articolo 80 eccetera.

Col Testo Unico si è cambiata questa impostazione, si è detto: per affermare il principio della certezza del diritto le fattispecie sono tutte codificate, sono tutte analiticamente descritte, c'abbiamo solo due casi nel testo unico dove si parla di previsioni un po' generiche, gli obblighi di fare o non fare o permettere, e la collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili si dice, poi basta, poi è tutto, redditi di capitale o altre fattispecie, è tutto ben codificato, tutto ben delineato. E allora se questo è l'obiettivo che dobbiamo perseguire, perché dobbiamo consentire all'interprete, sia esso amministrazione, sia esso contribuente, di conoscere le regole del gioco, non possiamo dire no guarda, aspetta, che si può, questa operazione che tu fai, magari che hai fatto in passato, convinto con un articolo 37 bis di stare a posto, col senno di poi mi dicono: no guarda che questa è una operazione elusiva, questo non può essere affetto da abuso del diritto, questo non può essere. Quindi dobbiamo tutti essere consapevoli che bisogna mettersi attorno a un tavolo, non so come, non so quale può essere la modalità, ma ci vuole una collaborazione tra uomini di buona volontà per sedersi attorno a un tavolo e per fissare, per chiarire le regole del gioco, altrimenti non so dove andremo a finire.

Qual è il contributo che può dare in questa fase il legislatore? Io ne vedo uno, ed è quello della procedimentalizzazione della disciplina dell'abuso del diritto. Oggi noi assistiamo a una asimmetria tra l'elusione e l'abuso del diritto. Per l'elusione c'è un procedimento stretto, che praticamente stabilisce che l'ufficio non può notificare l'atto di accertamento, oppure lo può notificare ma è affetto da nullità, se non tiene conto delle motivazioni che il contribuente adduce e che devono essere richieste dall'ufficio. Quindi non solo deve tenere conto ma deve motivare l'ufficio in relazione a quelle che sono le considerazioni del contribuente.

Altro punto: l'iscrizione a ruolo si ha solo dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale. Questo dice l'articolo 37 bis. Queste regole non ce l'abbiamo per l'abuso del diritto. Quindi l'ufficio può tranquillamente fare l'iscrizione del 50%, può tranquillamente fare non tener conto di nessuna considerazione del contribuente. Ebbene quello che io vedo possibile adesso è quello di rendere omogenei i due procedimenti, quello dell'elusione e quello dell'abuso del diritto, almeno dire che per l'ipotesi dell'abuso del diritto valgono le stesse garanzie per il contribuente, quindi si può fare l'atto di accertamento, ma bisogna motivare in relazione a quello che dice il

contribuente, l'iscrizione provvisoria va fatta dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale. E guardate che forse questo può essere lo snodo anche per risolvere in qualche modo il problema dell'abuso del diritto, perché proprio nel passaggio del contraddittorio tra fisco e contribuente, proprio nel momento in cui il fisco deve motivare sulla base degli elementi forniti dal contribuente, è proprio in quel momento che si possono esaltare alcuni principi che troviamo nelle sentenze della Corte di Cassazione. Le ultime, quella di gennaio, dove si dice: guarda che ci sono degli oneri in capo al fisco. E quali sono? Quello di dimostrare il disegno elusivo, quello di dimostrare l'uso distorto dello strumento negoziale, e oneri in capo al contribuente, quello di dimostrare le valide ragioni economiche. Quindi è in questa fase che se l'amministrazione non riesce a dimostrare il disegno elusivo e tout court va alla soluzione che l'operazione è affetta da abuso del diritto, ecco che in qualche modo l'atto di accertamento è nullo, in qualche modo quella che è la pretesa erariale viene a cadere. Ma noi non dobbiamo andare a questo, noi dobbiamo fare in modo che da parte di tutti ci siano regole chiare, regole certe perché altrimenti il diritto tributario non è più un ordinamento, ma io dico diventa un disordinamento, e dobbiamo evitare soprattutto che si generi quello che io definisco l'abuso dell'abuso del diritto, perché in questo modo veramente non riusciamo più ad avere un quadro chiaro e sistematico della materia tributaria. Grazie.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Mi pare che l'intervento di Maurizio Leo sia stato molto interessante**, sotto i vari punti di vista che lui ha toccato, in modo particolare mi pare che il gradimento dell'uditore lo ha anche dimostrato per quanto riguarda un po' questa ultima parte dell'intervento che riguarda i due problemi della elusione e dell'abuso del diritto.

Io vorrei sottolineare che, al di là di quelli che sono i problemi che pongono questi due aspetti, però probabilmente c'è un aspetto rilevante sotto il profilo processuale, ne ha accennato Angela Monti nel suo intervento, che è questo: quali sono i limiti della giurisdizione della fase di verifica di legittimità da parte della cassazione? Noi sappiamo che quando si tratta delle parti la cassazione è rigorosissima a non ammettere che si possa discutere dinanzi alla stessa di qualsivoglia cosa che non sia stata enunciata dalla sentenza stessa, che non riguardi posizioni giuridiche della sentenza stessa o che, in caso di mancanza quando siano state comunque sollevate dalle parti in sede di appello. Quindi è molto limitata l'area di possibilità di intervento. Quando si tratta invece ... e ritiene di poter, indipendentemente da quello che emerge dalle fasi sottostanti del processo, di andare a scoprire dei principi che emanano dalla costituzione, dall'articolo 53, dai principi generali del diritto come universalmente ritenuti e interpretati, e quindi applicati al di fuori di quell'area perimetrale che circonda il giudizio di legittimità, mi pare che questo sia un fatto molto

grave, questa sì che sia una manifestazione di sostituzione non di integrazione, di surrogazione del giudice al giudizio di legittimità. Peggio ancora quando poi, in base a questo principio ... si decide la questione, ai sensi del 184 nel merito senza che il merito sia stato vagliato per i due gradi di merito, dinanzi alla commissione di primo grado e di secondo grado.

Allora cosa si fa? Io credo ci penseremo, la studieremo, glielo faremo sapere, che si possa fare una norma tipicamente processualistica, che quindi riguarda l'oggetto di questo convegno, per delimitare sotto questo profilo l'area di possibile intervento anche da parte della cassazione, in sede di giudizio di verifica di legittimità della sentenza impugnata.

---

Sen. Giorgio Benvenuto

Presidente commissione finanze Senato della Repubblica

**Buonasera. Ringrazio anch'io il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati** di Roma e la Camera degli Avvocati tributaristi per questa occasione di affrontare un tema che anche in altre occasioni abbiamo avuto modo di poter affrontare.

Voglio subito dire, che stimolato dagli interventi e dalle relazioni che sono state fatte, e condividendo in linea di massima l'intervento che ha fatto il presidente Leo, volevo dare un mio contributo cogliendo alcuni aspetti, lo dite voi anche nella predisposizione di questo convegno che la giustizia tributaria negli ultimi 10 anni ha fatto indubbiamente dei progressi rispetto alla giustizia penale e civile. E' stato un iter molto tormentato, perché non si è potuto operare in maniera organica, si è abbandonato nella 13<sup>a</sup>, ora siamo nella 16<sup>a</sup> legislatura, nella 13<sup>a</sup> legislatura si è abbandonato l'obiettivo di una riforma radicale che prevedesse che la giustizia tributaria fosse una sezione specializzata della Magistratura; si è operato con delle misure che in progress sono state contenute, o nelle leggi finanziarie o in decreti legge che ci hanno portato indubbiamente a realizzare un miglioramento. Però sono stati sollevati nel convegno una serie di osservazioni critiche. Io mi riferisco in particolare a quella che è una obiezione che in questa fase nella quale non si riesce ad arrivare ad un traguardo, il processo tributario sta perdendo di sistematicità, cioè abbiamo anche una serie di aspetti, e voglio vedere di dare un contributo, anche perché penso che dobbiamo vedere il problema non solo in una visione statica, ma anche in un dinamismo che si sta accelerando fortemente nella materia tributaria, partendo da quella che è stata la difficoltà che noi abbiamo avuto come legislatori, perché la giustizia tributaria è una sorta di fratello, di sorella minore se così vogliamo, perché nella competenza alla Camera e competenza della giustizia, al Senato è competenza della commissione finanze, e poi queste misure debbono andare avanti con un concerto tra Ministero oggi della Economia e Ministero della Giustizia, un concerto che in molti casi evoca memorie felliniane e la prova di orchestra. Questo porta alla necessità di arrivare a questo traguardo, certo c'è anche una necessità, come voi avete sollevato, di vedere come con una linea moderata, è



possibile nel frattempo anche lavorare a un provvedimento legislativo di transizione, però io penso che sia importante invece arrivare a un traguardo, a definire questo problema della giustizia tributaria, primo perché c'è una evoluzione del diritto che impone al legislatore di recuperare il tempo perduto, e secondo perché, a mio avviso, esistono oggi delle condizioni che possono facilitare questo raggiungimento. Quali sono i motivi per cui questo traguardo deve essere raggiunto? Un primo che spesso esula dai nostri dibattiti e dalle nostre considerazioni, che sulla materia tributaria noi avremo sempre di più una legislazione che dovrà tenere conto di quello che verrà fatto nell'Unione Europea e a livello dei paesi maggiormente industrializzati, cioè questo problema della mancata armonizzazione delle politiche fiscali e queste politiche che avevano consentito anche una forte competizione sulle politiche fiscali è destinata, alla luce di quello che sta avvenendo ma anche delle iniziative che vengono adottate, a un intervento sulle politiche fiscali che non vedrà come unico protagonista il legislatore italiano, cioè il legislatore italiano dovrà fare i conti con una produzione, una serie di indirizzi che influenzeranno quella che è l'attività del legislatore.

La seconda e l'altra questione che riguarda invece in questo caso il nostro paese, che noi credo Maurizio alla fine del mese di marzo, ai primi di aprile o all'inizio del mese di maggio, avremo definito questo processo sul federalismo fiscale, quindi anche questo ci impone di muoverci in una logica non statica ma in una logica dinamica, perché il federalismo fiscale, sulla base delle deleghe che saranno esercitate, ed un federalismo fiscale che ha un consenso abbastanza ampio perché non c'è una opposizione di carattere frontale, porrà anche problemi delicati di aggiornamento per quanto riguarda lo stesso esercizio della giustizia tributaria perché oggi abbiamo una visione che avrà invece una modifica. Quindi ho voluto riferirmi a queste due spinte, due sollecitazioni che si muovono sulla giustizia tributaria.

Quali sono invece i problemi che sono stati evocati anche negli interventi che noi abbiamo avuto, che io ho avuto modo di sentire oggi o anche di leggere nelle relazioni che diligentemente mi sono state inviate. Noi ci troviamo davvero di fronte a questa mancanza di sistematicità. Perché? Perché nella lentezza con la quale si procede alla modifica della giustizia tributaria, e nella lentezza a dare una definizione concreta al giusto processo perché è forte la spinta anche ad un equilibrio tra le parti, noi dobbiamo registrare degli ulteriori elementi che interverranno e anche dei cambiamenti. Uno: noi abbiamo questa azione che appartiene sempre di più all'intero arco delle forze politiche in Parlamento, di un'azione di contrasto alla evasione fiscale, un'azione di contrasto alla evasione fiscale che dovrà rivedere anche alcune misure, parliamo dell'inversione dell'onere della prova. Come si affronterà questa azione della lotta alla evasione fiscale? Come si porterà avanti? Si terrà conto anche là di un equilibrio? Come si troverà una soluzione, io cito solo gli studi di settore ma abbiamo sentito degli interventi che hanno ricordato come ci sono una serie di misure sull'attuale, il problema della prova, dell'inversione della prova diventa fondamentale, quindi non solo sugli studi di settore, i redditemetri o le altre misure che ci sono rappresentano un elemento delicato sul quale è fondamentale che noi abbiamo questa completezza della giustizia

tributaria. Ho parlato, ho indicato questo problema dell'evasione fiscale che avrà delle caratteristiche anche qui che dovranno essere analizzate perchè dovremo fare i conti con un concordato che è esteso, il legislatore ha voluto che non solo il concordato appartenesse agli uffici ma appartenga anche alla Guardia di Finanza. Vedo dalle statistiche che l'interpello a una riduzione che è il ricorso all'interpello a una diminuzione rispetto alle prime fasi, abbiamo delle pronunce della cassazione sempre più numerose che danno forza ai principi che sono nello Statuto del contribuente. Cioè abbiamo uno scenario dove noi andiamo più lentamente rispetto a quello che sta avvenendo, e ricordava giustamente Maurizio Leo, che ci si trova già anche di fronte delle pronunce della giustizia tributaria che tendono a dare delle interpretazioni più ampie rispetto a quella che è la posizione del legislatore. Quindi sono convinto che su questo occorre che si tragga la forza per vedere di arrivare a una definizione.

Completo questa illustrazione di questo scenario anche con un'altra grande novità che si sta determinando in questa legislatura. Quale novità? La novità è che la legge finanziaria non è più come le leggi finanziarie degli anni precedenti, è una legge finanziaria che non contiene misure di carattere fiscale, prese in maniera affannata alla fine dell'anno, che creavano, creano quei problemi, anche perché molte di quelle misure richiedevano immediati correttivi. Abbiamo una legge finanziaria che è stata riportata alla sua essenzialità, ma abbiamo un modo di affrontare la politica fiscale completamente nuovo: il 98% nell'ultimo anno delle misure di carattere fiscale è stato preso per decreto legge, con il voto di fiducia, con un dibattito necessariamente breve, perché il decreto legge ha dei tempi molto ristretti, ma quale altro elemento? Con una sorta di monocameralismo che si sta determinando. Monocameralismo perché fatto il decreto legge si discute in un ramo, a volte ampiamente, ma una volta che si è concluso in uno dei due rami del Parlamento prevalentemente la Camera, l'altro ramo del Parlamento ratifica, perché altrimenti il decreto non verrebbe convertito. E quindi ci troviamo di fronte a dei fatti nuovi, io non sto a giudicare dal punto di vista politico, sto a constatare.

Perché ho ricordato questi elementi? Perché questo ci deve portare, se vogliamo dare delle risposte compiute ai problemi che sono stati evocati, se vogliamo che il giusto processo non sia un'affermazione i cui contenuti poi vengono riempiti nelle maniere più diverse, noi dovremmo vedere di portare a compimento alcune questioni che sono ancora aperte. Uno: a definire la giustizia tributaria affermando la terzietà, quindi le modifiche nominalistiche di superare le commissioni non sono nominalistiche ma sono di sostanza; di definire una volta per tutte, io sono d'accordo con Leo, che non ci può essere un giudice a tempo pieno, cioè nella parte tributaria, mi sembra una cosa realistica, una cosa che supera sempre quel rischio che c'è nel nostro paese per cui le riforme non si fanno perché quando c'è un'ipotesi realistica c'è sempre un'altra proposta migliore, il meglio finisce per impedire il bene.

La seconda questione è di allargare la competenza della giustizia tributaria, cioè noi andiamo verso una situazione che in previsione anche del federalismo fiscale, ma in previsione anche di questo elemento dove ci sono i tributi ma ci sono anche contri-

buti e dove l'esperienza di Equitalia per quanto riguarda la riscossione non solo dei tributi e di contributi, si è rivelata positiva, pone un problema di allargamento della competenza per quanto riguarda la giustizia tributaria, quindi una giustizia non solo tributaria ma che affronta anche le altre misure che possono essere di tributi, di contributi a livello centrale o a livello locale. Quindi un ampliamento delle competenze.

E terzo elemento, qui è il problema di dove si colloca la giustizia tributaria, noi abbiamo via via trovato delle soluzioni ma bisognerà trovare una soluzione più radicale, Maurizio Leo ricordava il problema del personale della giustizia tributaria, perché sono tutti aspetti che indeboliscono quella terzietà che poi è alla base anche del giusto processo, e quindi per ulteriormente precisare anche come nel processo tributario affrontiamo problemi, anche qui Leo ne parlava, ho visto che erano presenti anche nell'appunto preparato da Fantozzi, come si introducono o si possono fare da subito, tu sei nell'anagrafe tributaria, come uno può introdurre degli elementi forti di [...] quello della prova nel corso del processo tributario, perché se assumiamo queste caratteristiche, se la lotta alla evasione fiscale ha dei contenuti che dovranno essere specialistici, dovranno essere più mirati, se esiste un problema di inversione dell'onere della prova, questo problema dell'utilizzo va definito.

E da ultimo io condiviso questa osservazione che veniva fatta anche qui da Leo, abbiamo avuto occasione anche in altri convegni, che bisogna trovare un meccanismo in base al quale si penalizza il ricorso, la litigiosità. La litigiosità molte volte è dell'amministrazione, quindi l'amministrazione usa ed abusa di questo meccanismo. E quindi una misura, io non sono sospetto perché non appartengo e non sostengo il governo, ma così come mi sembra giusto che ci sia un criterio per evitare il ricorso facile al Tar e al Consiglio di Stato, perché quando c'è una pretestuosità questo finisce per avere dei costi enormi per la società, e quindi condivido che si cominci ad affrontare questo problema, anche qui penso che sulla soccombenza deve essere trovata una soluzione.

Noi dicevamo nei convegni, queste risorse che vengono dalla soccombenza, utilizziamole per migliorare il processo tributario, miglioriamolo per fare in modo che la carenza che ogni volta viene evocata, invocata, dei mezzi finanziari possa invece, attraverso questo sistema virtuoso, essere utilizzato per un miglioramento della giustizia tributaria.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Ringrazio il senatore Benvenuto**, anche perché il suo intervento ha avuto un taglio un po' diverso, e ci ha portato molto dentro a quelle che sono le problematiche degli strumenti attuativi della normazione, e quindi di come ci si può muovere, e siccome quello che noi tentiamo di fare è di avere qualcosa che sul piano normativo possa migliorare, siamo particolarmente grati al senatore Benvenuto per quello che ci ha detto e per quello che speriamo potrà fare in modo particolare.

---

Avv. Claudio Berliri

**Grazie. Naturalmente il problema della riforma del contenzioso**, delle modifiche del contenzioso tributario sono molto importanti, ma a mio avviso molto più preoccupanti delle riforme è l'attuale orientamento della Corte di Cassazione la quale si è autodichiarata legislatore, perché formula le norme, giudice unico inappellabile come è la Cassazione ma che inventa pure le tesi, perché applica d'ufficio delle eccezioni alle quali le parti non possono in alcun modo replicare, tutta la situazione sull'abuso del diritto, e quelli recenti sentenze citate dall'amico Leo sono più che eloquenti. Ora io condivido pienamente e perfettamente le proposte che ha fatto in merito e le critiche che ha fatto il dottor Leo, aggiungo che l'ANPI ha presentato alla commissione finanze del Senato degli interventi di modifica o di interpretazione dell'articolo 37 bis, proprio in linea con quelle che diceva l'on. Leo. Però quello che mi ha preoccupato molto è la sua parte secondaria, dice io avevo predisposto un provvedimento ma mi sono fermato perché quanto la Cassazione opera sulla base della Corte Costituzionale direttamente l'articolo 53, non si può legiferare in merito. Io su questo personalmente ho molte perplessità, perché l'articolo 53 è una norma programmatica e non applicativa direttamente. Comunque quello che è certo, che se non facciamo nulla e seguitiamo in questo andazzo, possiamo pure andarcene a casa e smettere di fare gli avvocati tributaristi. Quindi a mio avviso un intervento immediato del legislatore urgente è necessario.

Aggiungo ancora che se viene emanata una legge, la quale prevede espressamente i limiti e la portata dell'abuso del diritto, fissa il principio che queste norme non si possono applicare in senso retroattivo, e quindi dal primo gennaio 2009 in ipotesi, questa è una legge che vincola anche la cassazione. A questo punto la cassazione non la può ignorare, potrà eventualmente impugnarla davanti alla Corte Costituzionale, andremo a vedere cosa dirà, come interpreterà la Corte Costituzionale, se condivide la posizione assunta dalla Corte oppure no, ma quello che è certo che quantomeno pone un freno immediato a questo andazzo della Corte di Cassazione che altrimenti non so dove ci porta. Grazie.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Ogni convegno, dopo aver sentito relazioni, aver sentito interventi** di varia natura necessita di una conclusione per poter dire concreto, e la conclusione a noi ce la fa il professor Amatucci, che è il presidente dell'Unione delle Camere degli Avvocati Tributaristi, che già ha organizzato e presieduto i primi due convegni in materia di riforma della procedura tributaria e che quindi è la persona più idonea per poterci dare queste sue conclusioni.

## CONCLUSIONI

Prof. Avv. Andrea Amatucci

Ordinario diritto finanziario Università "Federico II" Napoli

Presidente U.N.C.A.T.

**Grazie, soprattutto per il riferimento a ciò che l'Unione delle Camere Nazionali** ha effettuato relativamente alla riforma del processo tributaria perché, per completare poi anche la notizia che l'informazione che ci dava l'avvocato Bianchi, e grazie soprattutto alla sua disponibilità, siamo riusciti ad ottenere non solo che i concetti fondamentali della riforma del processo tributario venissero approvati preventivamente, in un incontro preliminare che erano dei work shop per materia, ma che la stessa assemblea generale la facesse propria. Quindi è un documento che è dell'Avvocatura nazionale. E sotto questo profilo c'è un impegno continuo per tentare di ottenere che si realizzi quel dialogo che il professor Adonnino evidenziava con le forze politiche, per dichiarare la nostra disponibilità a collaborare per realizzare un processo di riforma per quanto possibile, e su questo ci sono dei contributi che sono molto interessanti.

L'on. Benvenuto ci illustrava un riferimento all'ordinamento comunitario, cioè questo processo di adattamento dell'ordinamento nazionale a quello comunitario. Giustamente lo ha fatto in occasione di questo convegno, perché il tentativo di riforma che stiamo portando avanti non è soltanto legato all'elemento costituzionale del giusto processo, ma anche alla necessità, d'altra parte collegata al precedente perché il concetto di giusto processo lo troviamo recepito negli ordinamenti di altri paesi dell'Unione Europea, ma anche nell'intento di armonizzare, attraverso una iniziativa propria, un processo di adattamento, nel senso di armonizzazione, perché è evidente che il processo non è uno degli argomenti disciplinabili a livello di ordinamento comunitario sul piano dell'armonizzazione, però lo è indirettamente perché, come è noto, il trattato prevede che tutte le materie le quali possono incidere su garanzie fondamentali, come quelle della libera concorrenza, della parità di trattamento, sono disciplinabili sul piano della armonizzazione. Ma nel momento in cui l'armonizzazione non c'è è doveroso che l'iniziativa la assuma il Parlamento nazionale, laddove l'ordinamento comunitario non offre quelle garanzie al contribuente che invece altri ordinamenti degli Stati membri lo effettuano.

Poi ci sono stati anche altri riferimenti, che sono tutti interessanti e collegati alla posizione che è oggetto dell'interesse, dell'impegno dell'avvocato tributarista. Il problema della legge finanziaria, la legge finanziaria che è poco studiata perché sfugge all'oggetto specifico del diritto tributario, ma se guardiamo il diritto finanziario da cui deriva il diritto tributario certamente rientra, comunque ci troviamo oggi di fronte a una formulazione di legge finanziaria la quale non permette di recepire il vero significato della legge tributaria così come invece prescrive lo statuto del contribuente, che richiede che laddove venga istituito un tributo ci siano tutte le condizioni affinché il contribuente individui con chiarezza il significato di quella innovazione. Così anche in riferimento

al federalismo fiscale, la riforma del titolo V prevede che la determinazione di nuovi tributi sia riferita alle regioni e agli enti sub-regionali, non c'è una posizione privilegiata della regione, la regione in materia tributaria può soltanto coordinare l'attività degli enti sub-regionali del proprio territorio, invece il disegno di legge sul federalismo fiscale attribuisce alla regione non un potere di coordinamento soltanto ma un potere di istituire e di indicare agli enti locali i nuovi tributi da istituire. In questo modo si garantisce il coordinamento però si sostituisce la Regione allo stato che sempre con propria legge ha istituito il tributo e stabilito quali erano gli spazi di autonomia dell'ente locale.

Tornando al tema del contenzioso, certamente il riferimento agli altri ordinamenti, il primo di questi convegni a cui faceva riferimento il professor Adonnino ha avuto ad oggetto l'analisi da parte di studiosi del diritto processuali di altri paesi della disciplina del processo tributario, e un aspetto che ci ha colpito, e che un professor di diritto tributario degli Stati Uniti lo ha evidenziato in un recente convegno a Bergamo, è istituito ormai in maniera diffusa nei paesi più avanzati un sistema deflattivo che è istituzionalizzato. Cioè nel senso che per poter adire all'organo giurisdizionale è necessario attraversare una fase amministrativa, innanzi a un organo amministrativo, come una volta erano le nostre commissioni tributarie. Comunque è una fase che, anche se è stato affermato in uno degli interventi che lascia perplessa questo riferimento, questa fase pre-giurisdizionale, comunque in Germania ad esempio un professore tedesco che ha svolto la relazione, il Professor Messner, ha affermato che addirittura si giunge a ridurre di oltre il 90% il contenzioso in questa fase amministrativa, che è esplicitamente regolamentata e che in Francia e in Spagna ha addirittura più gradi mentre invece in Germania ha un grado solo.

Ma quale è l'aspetto fondamentale della problematica relativa al processo?

Ho avuto modo di rilevare che più volte è tornato il tema della interpretazione. Nel senso che si tende già dall'avvocato Mandò inizialmente, il quale evidenziava la necessità di considerare l'interpretazione secondo costituzione di una sentenza della cassazione del 2 dicembre scorso, in materia non tributaria, ha confermato questo orientamento, e sotto questo profilo un aggancio all'articolo del giusto processo, al 111, per quanto recepibile, è chiaro che questa interpretazione secondo costituzione questo è il punto ultimo delicato, anche l'avvocato Berlidi lo ha evidenziato, non deve poi condurre alla creazione del diritto. C'è un famoso libro di Muller Erzbach, un tedesco, che mette in evidenza questi rischi, ma già negli anni 50 affermava, il titolo era "Der Richter als Gesetzgeber" (Il Giudice come legislatore), evidenziava gli aspetti gravi di questo tipo di deviazione, cioè la metodologia interpretativa richiede un'emanazione di giudizi di valore, lo affermava il nostro Caiani negli anni 60, però non al punto tale da modificare il contenuto della norma. Cioè c'è una attività creativa che è l'attività della conoscenza, ma è contenuta, limiti in cui è garantita questa natura conoscitiva. Quindi il riferimento, l'interpretazione secondo costituzione ci avvicina alla Costituzione, nel senso che il giudice tra più risultati deve privilegiare quello che risponde maggiormente alla Costituzione, d'altra parte c'è un interessante movimento che è nato negli Stati Uni-

ti negli anni 60, che è l'analisi economica del diritto, che è nata tra i fondatori c'è anche un professore italo-americano, Guido Calabresi, ma c'è Possner, Friedman, Corso, ci sono una serie di grossi giuristi, i quali hanno evidenziato come di fronte al dubbio interpretativo debba regolarsi il giudice, e quindi come scegliere tra varie soluzioni quella che attua maggiormente efficienza e giustizia ed è stato evidenziato che proprio nel settore tributario si riesce a realizzare la redistribuzione col minore sacrificio dell'efficienza perché è stata individuata una incompatibilità, ma tutto questa metodologia, che poi Francesco Forte in un recente articolo, sulla rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze, ha dimostrato come Benvenuto Griziotti, negli anni 20, è stato un precursore di questo metodo, in riferimento proprio al diritto finanziario, al diritto tributario. Quindi sono delle metodologie, come anche nei confronti dell'abuso del diritto, che devono essere contenute sempre nei limiti della legge esistente. Quando invece, e d'altra parte l'on. Leo è stato estremamente puntuale anche per questa sua preparazione completa, tecnica e politica che poi è fondamentale proprio per l'interpretazione della legge tributaria. La crisi del diritto finanziario nasce proprio dalla carenza di analisi e di approfondimento della metodologia interpretativa. Ora il sistema dell'abuso del diritto, l'elusione che porta in maniera illecita al risparmio di imposta, il risparmio come precisava Leo è garantito dalla legge, è consentito, appunto ricordo che in Germania in un convegno a Onnsbruck i tedeschi invece considerano l'abuso del diritto in senso penalistico, cioè è un illecito, noi abbiamo una visione più romanistica in questo senso, però di fronte a un riconoscimento nella costituzione, rispetto a un articolo 53, il quale è di contenuto estremamente generico, la capacità contributiva gli inglesi la definiscono un empty box, una scatola vuota, e che ci è riempita attraverso la progressività, ma per raggiungere la redistribuzione e l'eguaglianza di fatto. Allora di fronte a questo tipo di principio, si può far derivare qualsiasi norma e quindi avviene la produzione giuridica non tenendo conto del sistema di diritto positivo, al quale è vincolata l'amministrazione finanziaria, è vincolato il contribuente, ed è vincolato anche il giudice tributario. In questo senso non è possibile immaginare una individuazione senza limiti dell'abuso del diritto, o di applicazione di una clausola anti-elusiva di carattere generale come prevista in Germania, dove è privilegiata l'efficienza dell'amministrazione rispetto al garantismo, rispetto alla posizione del contribuente, perché applicare in maniera generalizzata una clausola anti-elusiva significa consentire all'amministrazione finanziaria, quindi anche al giudice, di stabilire che nel caso concreto non va considerato come realizzato quel negozio giuridico che è stato effettivamente stipulato, ma un altro che invece costituisce presupposto di imposta. E quindi si disconosce l'efficacia, la validità, l'esistenza sul piano fiscale del negozio giuridico stipulato. Ed è evidente che la posizione del contribuente è una posizione debole per poter poi dimostrare che effettivamente intendeva realizzare e stipulare quel negozio che è stato stipulato. Ecco perché il suggerimento dell'on. Leo è interessante, perché quantomeno è necessario che il contribuente possa fornire la dimostrazione della inesistenza di quegli elementi che sono rappresentati, il raggirò e l'artificio per poter mirare ad ottenere un risparmio di imposta non consentito.

Si è parlato anche della tutela cautelare. La tutela cautelare diceva il professor Perrone, indubbiamente oggi noi l'abbiamo recepita, il legislatore l'ha inserita nel nostro ordinamento, però dimezzata rispetto al processo amministrativo, perché nel processo amministrativo, come è noto, è impugnabile l'ordinanza con la quale il tribunale amministrativo respinge l'istanza cautelare, ed è impugnabile al consiglio di Stato. E quindi questo potrebbe essere già un primo risultato consentire l'impugnativa, al di là del fatto che il professor Perrone esaminava in maniera interessante l'altro aspetto della sospensione degli effetti della sentenza di primo grado nel momento in cui si ricorre alla commissione regionale.

Da dove derivano queste carenze sul piano della produzione legislativa? E' anche un effetto di una certa evoluzione della giurisprudenza, perché noi abbiamo ascoltato sia dal presidente Prestipino che dal presidente Cicala, i quali sono molto attenti, molto rigorosi, però hanno evidenziato l'esistenza di un processo che è in atto e nel quale crede la Corte di Cassazione, cioè un processo di privatizzazione del contenzioso tributario, cioè si ritiene che il processo tributario debba essere interpretato, perché non è una aspirazione di natura legislativa, di produzione legislativa, debba essere sempre più avvicinato al processo civile e quindi debba essere sempre più recepita una normativa che disciplina il processo civile nel processo tributario. Ovviamente è un discorso che non si limita alla cassazione, dove naturalmente si applicano le norme del codice di procedura civile, ma soprattutto è un discorso che si riferisce al giudice di merito nei primi due gradi, e in alcuni casi anche per integrare la disciplina civilistica e frenare questo processo di privatizzazione. E' chiaro che non si potrà mai giungere a ritenere che le parti siano sullo stesso piano, nel senso una delle condizioni del giusto processo, oltre quella della terzietà, imparzialità e ragionevole tempo che deve coinvolgere il processo tributario. Ma è anche necessario che si tenga conto che il processo amministrativo, e il diritto amministrativo, sono i rami giuridici dei quali, il diritto amministrativo come ramo, il processo come settore disciplinato dal diritto amministrativo, sono le fonti, e quindi il diritto madre, che ha prodotto il diritto finanziario che a sua volta ha prodotto il diritto tributario. Quindi un filone che si sta perdendo di matrice e di individuazione degli elementi della produzione, della creazione, della formazione del diritto tributario, quindi della sua genesi, che allontana dalla realtà nella formazione e nella disciplina e nei principi generali il processo tributario dalla sua collocazione naturale.

Il processo tributario è un processo, si è discusso anche di questo, di che natura, anche Di Fiore si è occupato, si è soffermato su questi aspetti, il processo tributario è un processo che nasce con l'impugnazione di un atto dell'amministrazione finanziaria. Il processo amministrativo nasce con l'impugnazione di un atto di un ramo dell'amministrazione diverso da quello tributario. Quindi c'è necessariamente, inevitabilmente un forte collegamento, e la mancanza di considerazione di questo collegamento porta a non approfondire una tematica importante, una serie di ulteriori aspetti, cioè i vizi di legittimità, in fin dei conti il ricorso del contribuente, il quale impugna un atto dell'amministrazione finanziaria, è un ricorso che si deve articolare i motivi. E i moti-



vi quali sono? I vizi di legittimità, così si articola qualsiasi ricorso innanzi al giudice amministrativo, ricorso amministrativo che naturalmente ha una anzianità maggiore perché appartiene al diritto amministrativo che ha partito il diritto tributario. Allora lo studio dei vizi di legittimità, che non è soltanto l'incompetenza e la violazione di legge, ma c'è anche l'eccesso di potere, con l'unica differenza che alcune figure sintomatiche dell'eccesso di potere non sono recepibili nel diritto tributario, nel processo tributario, perché presuppongono una discrezionalità che l'amministrazione finanziaria non ha. Questa è l'unica differenza sostanziale.

Quindi un approfondimento di questa tematica ci porta a considerare che il processo tributario ha questa sua natura che non consente una ricezione esclusiva della disciplina del processo civile, bisogna sempre anche considerare questa naturale collocazione nell'ambito di un processo che è caratterizzato dall'esercizio di una potestà impositiva nei confronti del cittadino, potestà impositiva che è la esecuzione della legge, espressione di potestà tributaria, che è manifestazione della sovranità popolare, che è attribuita al rappresentante del popolo dal legislatore.

Quindi in questa logica va vista la posizione del processo tributario, in una prospettiva che deve portare a considerare ad esempio degli atti prodromici, c'è stato un riferimento in una delle relazioni agli atti prodromici, mi pare quella relativa al professor Fantozzi, dove si è fatto riferimento necessariamente all'opportunità di considerare che ci sono anche degli atti prodromici che potrebbero essere impugnati in maniera autonoma ma parallela rispetto all'atto conseguente, che è l'atto principale, il quale produce poi gli effetti lesivi, in quanto gli atti prodromici fanno parte di un procedimento, formazione successiva che poi giunge ... Si capisce meglio, ed è giusta questa osservazione ma la si comprende meglio, considerando che nel processo amministrativo, l'impugnativa dell'atto prodromico viene considerata non consentita, nel senso che si richiede allo stato che sia impugnato l'atto conseguente, insieme a quello tutti gli atti prodromici e conseguenti. Ci può essere un sistema anche, d'altra parte l'impugnativa parallela porta poi alla riunione dei processi, di conseguenza questo tipo di osservazione ci permette di comprendere ancora una volta come il processo tributario abbia una stretta connessione con il processo amministrativo.

Diciamo che per quanto poi riguarda l'oggetto del processo, l'avvocato Gentili evidenziava che l'oggetto del processo dovrebbe essere di per sé la tutela del diritto o il tributo. E' interessante anche ai fini della giurisdizione, però se consideriamo che la giurisdizione è tale da stabilire (perché poi questa è la logica), per individuare cosa rientra nella giurisdizione tributaria, ma nella giurisdizione tributaria non necessariamente qualsiasi tributo, e quindi qualsiasi atto dell'amministrazione, nell'esercizio della potestà impositiva, sia diretta a richiedere il pagamento di un tributo, rientra nella giurisdizione tributaria ma indipendentemente dal tipo di tributo, ora c'è questo allargamento della giurisdizione che risolve fundamentalmente questo problema. Se consideriamo il significato della giurisdizione non possiamo scindere l'oggetto della giurisdizione dall'esercizio della potestà impositiva, cioè la potestà impositiva deve essere una potestà la quale è consentita da una legge valida ed efficace. Ora se nel caso in cui una legge

sia dichiarata incostituzionale o sia incompatibile con l'ordinamento comunitario, e questa legge viene ad essere applicata dall'amministrazione finanziaria, la quale procede alla imposizione di un tributo, è evidente che manca la potestà tributaria che incide sul diritto soggettivo, quindi quel diritto soggettivo non è inciso da una potestà tributaria legittima, e di conseguenza non può rientrare nell'oggetto della giurisdizione tributaria.

Questo è un orientamento che si sta affermando e che può permettere di definire, o comunque di avviare una analisi più approfondita sull'individuazione dell'oggetto del processo tributario, quindi della giurisdizione.

Il bilanciamento dei valori. Il Presidente Cicala ci riferiva un tipo di esigenza, ed è interessante perché si avverte il processo di evoluzione, nella stessa giurisprudenza della Corte Costituzionale, cioè quali sono le motivazioni che poi portano la Corte di Cassazione a modificare i propri orientamenti. Tenendo presente che la modifica dell'orientamento non è irrilevante, perché la modifica di orientamento equivale a una modifica legislativa, lo ha detto in maniera chiara. Ora questo allargamento e questa riduzione della interpretazione produce degli effetti notevoli.

Ora se consideriamo che egli ha affermato che nel momento in cui esiste una illegittimità diffusa di un certo tipo, si richiamava alla carenza di motivazione, si guardano gli effetti. Di fronte a una dichiarazione di nullità (carenza di motivazione) o di illegittimità (motivazione insufficiente) si va a considerare la riduzione del gettito.

Allora a questo punto l'interpretazione della magistratura diventa più favorevole all'amministrazione, si modifica per considerare non nulla, non illegittima quella posizione precisa dell'amministrazione manifestata con un determinato atto. Ma questo dovrebbe valere anche nel senso contrario, cioè di fronte ad un atteggiamento che è eccessivo nei confronti del contribuente, e lo individuamo come poi è stato illustrato in altri interventi, nel caso delle norme le quali hanno attribuito al concessionario una potestà che secondo lo stesso Cicala sono state trasferite dall'interno del processo al di fuori del processo. Cioè un'attività del concessionario il quale procede da creditore senza l'intervento del giudice che, nel normale rapporto tra creditore e debitore, lo deve effettuare per poter garantire il debitore di fronte a delle garanzie che si assume sul proprio credito il creditore senza che il debitore possa contestarlo, e che non ci sia una garanzia giurisdizionale. Allora è chiaro che questo tipo di produzione legislativa, che abbiamo subito per un certo periodo negli ultimi anni, produce un aumento del gettito, ma è un aumento del gettito anche se era iniziata una fase di crisi finanziaria mondiale. E questi sono degli atteggiamenti che presupporrebbero una interpretazione correttiva egualmente da parte della Corte di Cassazione. Comunque l'intervento naturale è quello del legislatore, quindi è il legislatore che deve procedere ad intervenire secondo l'evoluzione della situazione che si viene a realizzare, per realizzare questo bilanciamento al di fuori della logica di un sistema di stato di diritto che venga effettuato dalla giurisprudenza e non dalla legislazione.

Con questi auspici convinti che troveremo disponibilità nei rappresentanti del mondo politico che partecipano a questo dibattito, che l'avvocatura tributaria italiana

continuerà a impegnarsi fino in fondo e a combattere affinché la riforma del processo tributario consenta che lo stesso processo assuma la stessa dignità di qualsiasi altro processo considerando che si tratta di interpretare ed applicare una legge che incide su posizioni giuridiche ed economiche del contribuente e che mira non soltanto a garantire la riscossione, quindi un gettito allo Stato per coprire le spese pubbliche, ma è diretto anche a garantire un equilibrio che la costituzione vuole stabilire, stabilisce e vuole che il legislatore recepisca ma soprattutto per realizzare, attraverso la fedele applicazione delle leggi una serie di finalità, economico e sociali, che sono contenute nei valori della nostra Costituzione che va difesa soprattutto nel processo tributario. Grazie.

---

Prof. Avv. Pietro Adonnino  
moderatore

**Con questo siamo giunti alla fine della nostra giornata.** Spero che i partecipanti siano rimasti soddisfatti. Credo sia stato un convegno interessante sul processo tributario. Come ho detto all'inizio anche tenendo conto, e lo ha detto anche Amatucci, dei precedenti convegni e di queste conclusioni cercheremo di concretare qualcosa in termini anche di proposte normative, ne parleremo ai nostri amici parlamentari senatore Benvenuto e Maurizio Leo, e poi naturalmente ci terremo in contatto anche con quelli, in contatto con la Commissione Affari Tributarî del Consiglio dell'Ordine di Roma o con quelli della Camera degli Avvocati Tributaristi. Grazie a tutti e buonasera.

## appendice

# Progetto di legge sulla riforma del processo tributario

Elaborato dalla UNCAT Unione Nazionale  
delle Camere degli Avvocati Tributaristi

### **TITOLO I**

### **PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO QUALE CRITERIO GENERALE PER FINALITÀ SUPERIORI DI GIUSTIZIA**

#### **Capo I**

#### **Disposizioni generali**

Art. 1 – *Motivazione della riforma del processo tributario*

Art. 2 – *Procedimento amministrativo preliminare  
all'azione giurisdizionale*

#### **Capo II**

#### **Commissioni tributarie provinciali**

Art. 3 – *Commissioni tributarie provinciali. Natura e competenze*

Art. 4 – *Incompetenza*

Art. 5 – *Astensione e ricusazione dei componenti delle Commissioni  
tributarie provinciali*

Art. 6 – *Poteri delle Commissioni tributarie provinciali*

Art. 7 – *Errore sulla norma tributaria*

Art. 8 – *Organi di assistenza alle Commissioni tributarie provinciali*

#### **Capo III**

#### **Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza nel procedimento**

Art. 9 – *Parti*

Art. 10 – *Capacità di stare in giudizio*

Art. 11 – *Difesa del contribuente*

Art. 12 – *Litisconsorzio*

Art. 13 – *Intervento*

Art. 14 – *Spese del procedimento*

Art. 15 – *Comunicazioni e notificazioni*

Art. 16 – *Luogo delle comunicazioni e notificazioni*

## **Capo IV**

### **Procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali**

#### **Sezione I**

##### **Introduzione del procedimento**

Art. 17 – *Ricorso*

Art. 18 – *Atti impugnabili ed oggetto del ricorso*

Art. 19 – *Proposizione del ricorso*

Art. 20 – *Termine per la proposizione del ricorso*

Art. 21 – *Costituzione del ricorrente nel procedimento*

Art. 22 – *Costituzione della parte resistente nel procedimento*

Art. 23 – *Produzione di documenti e motivi aggiunti*

Art. 24 – *Iscrizione del ricorso nel registro generale.*

*Fascicolo d'ufficio del procedimento e fascicolo di parte*

Art. 25 – *Assegnazione del ricorso*

#### **Sezione II**

##### **Riunione**

Art. 26 – *Riunione dei ricorsi*

#### **Sezione III**

##### **Trattazione della controversia**

Art. 27 – *Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione*

Art. 28 – *Avviso di trattazione*

Art. 29 – *Deposito di documenti e di memorie*

Art. 30 – *Discussione del ricorso*

#### **Sezione IV**

##### **Decisione della controversia**

Art. 31 – *Decisione della Commissione*

Art. 32 – *Contenuto della decisione*

Art. 33 – *Pubblicazione e comunicazione della decisione*

Art. 34 – *Richiesta di copie e notificazione della decisione*

#### **Sezione V**

##### **Sospensione, interruzione ed estinzione del procedimento**

Art. 35 – *Sospensione del procedimento*

Art. 36 – *Interruzione del procedimento*

Art. 37 – *Provvedimenti sulla sospensione  
e sull'interruzione del procedimento*

Art. 38 – *Effetti della sospensione e dell'interruzione del procedimento*

Art. 39 – *Ripresa del procedimento sospeso o interrotto*

- Art. 40 – *Estinzione del procedimento per rinuncia al ricorso*
- Art. 41 – *Estinzione del procedimento per inattività delle parti*
- Art. 42 – *Estinzione del procedimento per cessazione della materia del contendere*

### **Capo V**

#### **Procedimenti cautelare e conciliativo**

- Art. 43 – *Sospensione dell'atto impugnato*
- Art. 44 – *Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie*
- Art. 45 – *Conciliazione giudiziale*

## **TITOLO II**

### **IL GIUSTO PROCESSO TRIBUTARIO**

#### **Capo I**

##### **Tribunali tributari regionali**

- Art. 46 – *Organi a cui è attribuita la giurisdizione tributaria*
- Art. 47 – *Oggetto della giurisdizione tributaria*
- Art. 48 – *Difetto di giurisdizione*
- Art. 49 – *Competenza dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 50 – *Notifica del ricorso*
- Art. 51 – *Condizioni di parità.*  
*Deposito di memorie, documenti ed interventi*
- Art. 52 – *Richiesta di discussione del ricorso*
- Art. 53 – *Interruzione del processo*
- Art. 54 – *Abbandono del ricorso*
- Art. 55 – *Sentenze di irricevibilità, inammissibilità e decreti di rinunce, di cessazioni della materia del contendere, di estinzioni e perenzione*
- Art. 56 – *Procedimento in camera di consiglio*

#### **Capo II**

##### **Ricorso alla Corte suprema tributaria**

- Art. 57 – *Ricorso per revocazione*
- Art. 58 – *Condizioni di parità. Disciplina del giudizio di appello*
- Art. 59 – *Difetto di giurisdizione*
- Art. 60 – *Presentazioni dei ricorsi alle sezioni staccate dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 61 – *Esecutività delle sentenze dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 62 – *Difetto di giurisdizione o di competenza*
- Art. 63 – *Rinvio al Tribunale tributario regionale*
- Art. 64 – *Ricorso per revocazione*

- Art. 65 – *Competenza relativa all'adempimento dell'obbligo dell'Autorità amministrativa di conformarsi al giudicato*
- Art. 66 – *Motivazione delle sentenze*
- Art. 67 – *Difesa del ricorrente e termini*
- Art. 68- *Deposito del ricorso principale e del ricorso incidentale*
- Art. 69 – *Modifica dei termini*
- Art. 70 – *Sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata*
- Art. 71 – *Istanza di fissazione dell'udienza*
- Art. 72 – *Discussione in udienza e difesa dell'Amministrazione finanziaria*
- Art. 73 – *Adempimenti fiscali*
- Art. 74 – *Maggioranza richiesta nel collegio*
- Art. 75 – *Richiesta di integrazione dei mezzi istruttori*
- Art. 76 – *Accoglimento o rigetto del ricorso*
- Art. 77 – *Ricorso per revocazione ed incompetenza*
- Art.78 – *Ricorso per Cassazione*
- Art. 79 – *Pagamento del tributo in pendenza del processo*
- Art. 80 – *Ricorsi pendenti*

### **TITOLO III**

#### **ORDINAMENTO DEGLI ORGANI AMMINISTRATIVI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA E DEGLI ORGANI SPECIALI DI GIURISDIZIONE TRIBUTARIA ED ORGANIZZAZIONE DELLE SEGRETERIE**

##### **Capo I**

##### **Organi amministrativi del contenzioso tributario**

- Art. 81 – *Commissioni tributarie provinciali*
- Art. 82 – *Composizione delle Commissioni tributarie provinciali*
- Art. 83 – *Presidenti delle Commissioni tributarie provinciali e delle sezioni*
- Art. 84 – *Giudici delle Commissioni tributarie provinciali*
- Art. 85 – *Formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti*
- Art. 86 – *Requisiti generali*
- Art. 87 – *Procedimenti di nomina dei componenti delle Commissioni tributarie provinciali*
- Art. 88 – *Giuramento*
- Art. 89 – *Durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento*
- Art. 90 – *Trattamento economico*
- Art. 91 – *Vigilanza e sanzioni disciplinari*
- Art. 92 – *Procedimento disciplinare*

## Capo II

### Organi giurisdizionali tributari

#### Sezione I

##### Tribunali tributari regionali

- Art. 93 – *Istituzione dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 94 – *Vizi di legittimità*
- Art. 95 – *Competenza dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 96 – *Terzietà ed imparzialità. Nomina dei giudici dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 97 – *Collegio giudicante*
- Art. 98 – *Funzione dei Presidenti dei Tribunali tributari regionali svolta dai consiglieri della Corte suprema tributaria*
- Art. 99 – *Terzietà ed imparzialità. Distinzione dei magistrati dei Tribunali tributari regionali*
- Art. 100 – *Concorso per referendari presso i Tribunali tributari regionali*
- Art. 101 – *Nomina a primo referendario presso i Tribunali tributari regionali*
- Art. 102 – *Nomina a consiglieri presso i Tribunali tributari regionali*
- Art. 103 – *Riserva di posti nella Corte suprema tributaria a favore dei Consiglieri tributari regionali*
- Art. 104 – *Ufficio di segreteria presso il Tribunale tributario regionale*

#### Sezione II

##### Corte suprema tributaria

- Art. 105 – *Terzietà ed imparzialità. Composizione della Corte suprema tributaria*
- Art. 106 – *Primo referendario e referendario*
- Art. 107 – *Stipendi per i primi referendari e referendari*
- Art. 108 – *Status dei Presidenti e dei consiglieri*
- Art. 109 – *Personale di segreteria*
- Art. 110 – *Segreteria*
- Art. 111 – *Sezioni della Corte suprema tributaria*
- Art. 112 – *Composizione delle sezioni*
- Art. 113 – *Assegnazione delle sezioni*
- Art. 114 – *Criteri di assegnazione*

#### TITOLO IV

##### CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

- Art. 115 – *Composizione*
- Art. 116 – *Durata*



- Art. 117 - *Ineleggibilità*  
Art. 118 – *Elezione del Consiglio di presidenza*  
Art. 119 – *Votazioni*  
Art. 120 – *Proclamazione degli eletti. Reclami*  
Art. 121 – *Attribuzioni*  
Art. 122 – *Convocazione*  
Art. 123 – *Deliberazioni*  
Art. 124 – *Trattamento dei componenti del Consiglio di presidenza*  
Art. 125 – *Scioglimento del Consiglio di presidenza*  
Art. 126 – *Alta sorveglianza*  
Art. 127 – *Autonomia contabile del Consiglio di presidenza*  
Art. 128 – *Ufficio di segreteria del Consiglio di presidenza*  
Art. 129 – *Uffici di segreteria degli Organi giurisdizionali tributari*  
Art. 130 – *Personale addetto agli uffici di segreteria  
degli Organi giurisdizionali tributari*  
Art. 131 – *Trattamento economico del personale degli uffici di segreteria*  
Art. 132 – *Attribuzioni del personale delle segreterie*  
Art. 133 – *Servizi automatizzati*  
Art. 134 – *Attività di indirizzo agli uffici periferici*  
Art. 135 – *Ufficio del massimario*  
Art. 136 – *Corsi di aggiornamento*

## **TITOLO V**

### **DISPOSIZIONI GENERALI E TRANSITORIE**

- Art. 137 – *Composizione delle Commissioni tributarie provinciali  
e dei Tribunali tributari regionali*  
Art. 138 – *Ricorsi pendenti*  
Art. 139 – *Insedimento delle nuove Commissioni tributarie  
e provinciali e dei Tribunali tributari regionali*  
Art. 140 – *Concorsi per i giudici dei Tribunali tributari regionali*  
Art. 141 – *Domanda di trasferimento dei Consiglieri  
della V Sezione della Corte di Cassazione alla Corte suprema  
tributaria. Concorsi*  
Art. 142 – *Norme di attuazione*  
Art. 143 – *Trasferimento del personale dalla segreteria alla V Sezione  
della Corte di Cassazione alla Corte suprema tributaria*  
Art. 144 – *Sedi delle nuove Commissioni tributarie provinciali  
e dei Tribunali tributari regionali*  
Art. 145 – *Entrata in vigore*  
Art. 146 – *Disposizioni finanziarie*

## TITOLO I PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO QUALE CRITERIO GENERALE PER FINALITÀ SUPERIORI DI GIUSTIZIA

### **Capo I Disposizioni generali**

#### **Art. 1 - Motivazione della riforma del processo tributario**

La presente legge attua il principio costituzionale del “giusto processo” in materia tributaria ed introduce nel sistema processuale tributario i principi comuni che regolano i sistemi processuali tributari degli altri principali paesi europei.

#### **Art. 2 - Procedimento amministrativo preliminare all'azione giurisdizionale**

Preliminarmente all'azione giurisdizionale è obbligatorio il ricorso amministrativo, quale criterio generale e per soddisfare finalità superiori di giustizia attraverso l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

---

### **Capo II Commissioni tributarie provinciali**

#### **Art. 3 - Commissioni tributarie provinciali. Natura e competenze**

Le Commissioni tributarie provinciali sono organi amministrativi competenti per i ricorsi proposti nei confronti degli atti emanati dagli uffici delle Agenzie Fiscali ovvero dagli Enti locali ovvero dall'Agente della riscossione, che hanno sede nella loro circoscrizione.

#### **Art. 4 - Incompetenza**

La competenza delle Commissioni tributarie provinciali è inderogabile.

L'incompetenza è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

La decisione della Commissione tributaria provinciale che dichiara la propria incompetenza rende incontestabile l'incompetenza dichiarata e la competenza della corrispondente Commissione in essa indicata, se il procedimento viene riassunto.

La riassunzione davanti alla Commissione tributaria provinciale dichiarata competente deve essere effettuata a istanza di parte nel termine fissato nella decisione o in mancanza nel termine di sei mesi dalla comunicazione della decisione stessa. Se la riassunzione avviene nei termini suindicati il procedimento continua davanti alla nuova Commissione, altrimenti si estingue.

### **Art. 5 - Astensione e ricusazione dei componenti delle Commissioni tributarie provinciali**

Sulla ricusazione decide la Commissione alla quale appartiene il componente ricusato, senza la sua partecipazione e con l'integrazione di altro membro dello stesso organo designato dal suo Presidente.

### **Art. 6 - Poteri delle Commissioni tributarie provinciali**

Le Commissioni tributarie provinciali, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.

Le Commissioni tributarie provinciali, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'Amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319, e successive modificazioni e integrazioni.

Sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.

Le Commissioni tributarie provinciali, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

### **Art. 7 - Errore sulla norma tributaria**

La Commissione tributaria provinciale dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie, se la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. Analogamente dichiara applicabile la legge nel senso più favorevole al contribuente pienamente accolto dall'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza al momento del comportamento del contribuente che ha originato il verificarsi del presupposto.

Queste disposizioni si applicano anche nel successivo processo giurisdizionale.

### **Art. 8 - Organi di assistenza alle Commissioni tributarie provinciali**

Il personale dell'ufficio di segreteria assiste la Commissione tributaria provinciale.

---

**Capo III**

**Delle parti e della loro rappresentanza e assistenza  
nel procedimento**

**Art. 9 - Parti**

Sono parti nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia Fiscale o l'Ente locale o l'Agente della riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto.

**Art. 10 - Capacità di stare in giudizio**

L'ufficio dell'Agenzia Fiscale nei cui confronti è proposto il ricorso sta in giudizio direttamente o mediante l'ufficio del contenzioso della direzione regionale o compartimentale ad esso sovraordinata.

L'Ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli Enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

**Art. 11 - Difesa del contribuente**

Sono abilitati all'assistenza tecnica del contribuente dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali, se iscritti nei relativi albi professionali, gli avvocati, i dottori commercialisti, i ragionieri e i periti commerciali, nonché i consulenti del lavoro purché non dipendenti dall'Amministrazione pubblica. Sono altresì abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali, se iscritti nei relativi albi professionali, gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti edili, i dottori agronomi, gli agrotecnici e i periti agrari, per le materie concernenti l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale e gli spedizionieri doganali per le materie concernenti i tributi amministrati dall'Agenzia delle dogane. In attesa dell'adeguamento alle direttive comunitarie in materia di esercizio di attività di consulenza tributaria e del conseguente riordino della materia, sono, altresì, abilitati alla assistenza tecnica, se iscritti in appositi elenchi da tenersi presso le Direzioni regionali delle entrate, i soggetti indicati nell'articolo 63, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, i soggetti iscritti nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la subcategoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioniere limitatamente alle materie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'iva, l'irpef e l'ires, nonché i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (C.n.e.l.) ed i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate ai sensi dell'artico-

lo 2359 del c.c., primo comma, numero 1), limitatamente alle controversie nelle quali sono parti, rispettivamente, gli associati e le imprese o loro controllate, in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o di diploma di ragioneria e della relativa abilitazione professionale; con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità per l'attuazione delle disposizioni del presente periodo. Sono inoltre abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore della presente legge, risultano iscritti nell'elenco tenuto dalla Direzione regionale delle entrate competente per territorio. Ai difensori di cui al comma 2 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del procedimento, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato. In sede di discussione l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.

I soggetti in possesso dei requisiti richiesti possono stare in giudizio personalmente senza l'assistenza di altri difensori.

#### **Art. 12 - Litisconsorzio**

Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.

Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata nel procedimento entro un termine stabilito a pena di decadenza.

#### **Art. 13 - Intervento**

Possono intervenire volontariamente o essere chiamati nel procedimento i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.

Le parti chiamate si costituiscono nel procedimento nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.

L'intervento nel procedimento avviene notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.

Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza.

#### **Art. 14 - Spese del procedimento**

La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese del procedimento che sono liquidate con la decisione. La Commissione tributaria provinciale può dichiarare compensate in tutto o in parte le spese, a norma dell'art. 92, secondo comma, del c.p.c.

I compensi agli incaricati dell'assistenza tecnica sono liquidati sulla base delle rispettive tariffe professionali.

**Art. 15 - Comunicazioni e notificazioni**

Le comunicazioni avvengono mediante avviso della segreteria della Commissione tributaria provinciale consegnato alle parti, che ne rilasciano immediatamente ricevuta, o spedito a mezzo del servizio postale in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'avviso. Le comunicazioni all'ufficio dell'Agenzia Fiscale ed all'Ente locale possono essere fatte mediante trasmissione di elenco in duplice esemplare, uno dei quali, immediatamente datato e sottoscritto per ricevuta, è restituito alla segreteria della Commissione tributaria provinciale. La segreteria può anche richiedere la notificazione dell'avviso da parte dell'ufficio giudiziario o del messo comunale.

Le notificazioni avvengono anche direttamente a mezzo del servizio postale mediante spedizione dell'atto in plico senza busta raccomandato con avviso di ricevimento, sul quale non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto, ovvero all'ufficio dell'Agenzia Fiscale ed all'Ente locale mediante consegna dell'atto all'impiegato addetto che ne rilascia ricevuta sulla copia.

L'ufficio dell'Agenzia Fiscale e l'Ente locale provvedono alle notificazioni anche a mezzo del messo comunale o di messo autorizzato dall'Amministrazione finanziaria.

Qualunque comunicazione o notificazione a mezzo del servizio postale si considera avvenuta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione o dalla comunicazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto.

**Art. 16 - Luogo delle comunicazioni e notificazioni**

Le comunicazioni e le notificazioni avvengono, salva la consegna in mani proprie, nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della sua costituzione. Le variazioni del domicilio o della residenza o della sede hanno effetto dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata alla segreteria della Commissione tributaria provinciale ed alle parti costituite la denuncia di variazione.

L'indicazione della residenza o della sede e l'elezione del domicilio hanno effetto anche per il successivo processo giurisdizionale.

Se mancano l'elezione di domicilio o la dichiarazione della residenza o della sede nel territorio dello Stato o se per la loro assoluta incertezza la notificazione o la comunicazione degli atti non è possibile, questi sono comunicati o notificati presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale.

---

## Capo iv

### Procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie provinciali

#### Sezione I

#### Introduzione del procedimento

##### Art. 17 - Ricorso

Il procedimento è introdotto con ricorso alla Commissione tributaria provinciale.

Il ricorso deve contenere l'indicazione:

- a) della Commissione tributaria provinciale cui è diretto;
- b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale;
- c) dell'ufficio dell'Agenzia Fiscale o dell'Ente locale o dell'Agente della riscossione nei cui confronti il ricorso è proposto;
- d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
- e) dei motivi.

Il ricorso deve essere sottoscritto dal difensore del ricorrente, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente nei casi consentiti dall'art. 11. La sottoscrizione del difensore o della parte deve essere apposta tanto nell'originale quanto nelle copie del ricorso destinate alle altre parti.

Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale, o non è sottoscritta a norma del comma precedente.

##### Art. 18 - Atti impugnabili ed oggetto del ricorso

Il ricorso può essere proposto avverso:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- f) l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- g) il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni;
- h) gli atti relativi alle operazioni catastali;
- i) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- l) il *ruling* internazionale (art. 8 d.l. 30.9.2003 n.269);
- m) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;

- n)** il diniego di sospensione del ruolo in via cautelare (art. 39 d.p.r. 29.9.1973 n. 600);
- o)** il diniego di disapplicazione di disposizioni antielusive (comma 8° dell'art. 37 bis del d.p.r. 29.9.1973 n. 600)
- p)** il diniego dell'autorizzazione che consente al contribuente di accedere al consolidato Mondiale (artt. 130, 131 e 132 d.p.r. 22.12.1986 n. 917);
- q)** gli atti di esecuzione del credito erariale;
- r)** ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie provinciali.

Gli atti espressi di cui al comma 1 devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Commissione tributaria provinciale competente, nonché delle relative forme da osservare.

Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo.

#### **Art. 19 - Proposizione del ricorso**

La spedizione del ricorso a mezzo posta deve essere fatta in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento. In tal caso il ricorso s'intende proposto al momento della spedizione nelle forme sopra indicate.

#### **Art. 20 - Termine per la proposizione del ricorso**

Il ricorso deve essere proposto a pena di inammissibilità entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

Il ricorso avverso il rifiuto tacito del rimborso può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di rimborso, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

#### **Art. 21 - Costituzione del ricorrente nel procedimento**

Il ricorrente, entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a pena d'inammissibilità deposita, nella segreteria della Commissione tributaria provinciale adita, o trasmette a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, la copia del ricorso consegnato o spedito per posta, con fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

L'inammissibilità del ricorso è rilevabile d'ufficio nel corso del procedimento, anche se la parte resistente si costituisce a norma dell'articolo seguente.

La conformità dell'atto depositato a quello consegnato o spedito è attestata conforme dallo stesso ricorrente. Se l'atto depositato nella segreteria della Commissione



ne non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma precedente.

Unitamente al ricorso ed ai documenti previsti al comma 1, il ricorrente deposita il proprio fascicolo, con l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato, se notificato, ed i documenti che produce, in originale o fotocopia.

Ove sorgano contestazioni la Commissione tributaria provinciale ordina l'esibizione degli originali degli atti e documenti di cui ai precedenti commi.

#### **Art. 22 - Costituzione della parte resistente nel procedimento**

L'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si costituiscono nel procedimento entro sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale. Tale termine è perentorio.

La costituzione della parte resistente è fatta mediante deposito presso la segreteria della Commissione adita del proprio fascicolo contenente le controdeduzioni in tante copie quante sono le parti in giudizio e i documenti offerti in comunicazione.

Nelle controdeduzioni la parte resistente espone le proprie difese, prendendo posizione sui motivi dedotti dal ricorrente e indica le prove di cui intende valersi, proponendo altresì le eccezioni processuali e di merito che non siano rilevabili d'ufficio e chiedendo, se del caso, la chiamata di terzi nel procedimento.

#### **Art. 23 - Produzione di documenti e motivi aggiunti**

I documenti devono essere elencati negli atti di parte cui sono allegati ovvero, se prodotti separatamente, in apposita nota sottoscritta da depositare in originale ed in numero di copie in carta semplice pari a quello delle altre parti.

L'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione tributaria provinciale, è ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito.

Se è stata già fissata la discussione della controversia, l'interessato, a pena di inammissibilità, deve dichiarare, non oltre la trattazione, che intende proporre motivi aggiunti. In tal caso la discussione deve essere rinviata ad altra data.

#### **Art. 24 - Iscrizione del ricorso nel registro generale. Fascicolo d'ufficio del procedimento e fascicolo di parte**

La segreteria della Commissione tributaria provinciale iscrive il ricorso nel registro generale e forma il fascicolo d'ufficio del procedimento, inserendovi i fascicoli del ricorrente e delle altre parti, con gli atti e i documenti prodotti, nonché, successivamente, gli originali del verbale della discussione e copia delle decisioni.

I fascicoli delle parti restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono ad esse restituiti al termine del procedimento. Le parti possono ottenere copia autentica degli atti e documenti contenuti nei fascicoli di parte e d'ufficio.

La segreteria sottopone al Presidente della Commissione tributaria provinciale il fascicolo del procedimento appena formato.

#### **Art. 25 - Assegnazione del ricorso**

Il Presidente della Commissione tributaria provinciale assegna il ricorso ad una delle sezioni; il Presidente della Commissione potrà assumere gli opportuni provvedimenti affinché i ricorsi, concernenti identiche questioni di diritto a carattere ripetitivo, vengano assegnati alla medesima sezione per essere trattati congiuntamente.

### **Sezione II Riunione**

#### **Art. 26 - Riunione dei ricorsi**

In qualunque momento il Presidente della sezione dispone la riunione dei ricorsi assegnati alla sezione da lui presieduta che hanno lo stesso oggetto o sono fra loro connessi.

Se i procedimenti pendono dinanzi a sezioni diverse della stessa Commissione il Presidente di questa, di ufficio o su istanza di parte o su segnalazione dei Presidenti delle sezioni, determina la sezione davanti alla quale i procedimenti devono proseguire, riservando a tale sezione di provvedere ai sensi del comma precedente.

Il collegio, se rileva che la riunione dei procedimenti connessi ritarda o rende più gravosa la loro trattazione, può, con provvedimento motivato, disporre la separazione.

### **Sezione III Trattazione della controversia**

#### **Art. 27 - Nomina del relatore e fissazione della data di trattazione**

Il Presidente, scaduto in ogni caso il termine per la costituzione delle parti, fissa la trattazione della controversia e nomina il relatore.

#### **Art. 28 - Avviso di trattazione**

La segreteria dà comunicazione alle parti costituite della data di trattazione almeno trenta giorni liberi prima.

Uguale avviso deve essere dato quando la trattazione sia stata rinviata dal Presidente in caso di giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze del servizio.

#### **Art. 29 - Deposito di documenti e di memorie**

Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione.

Fino a dieci giorni liberi prima della data di cui al precedente comma, ciascuna delle parti può depositare memorie illustrative con le copie per le altre parti.

#### **Art. 30 - Discussione del ricorso**

Preliminarmente il relatore espone i fatti e le questioni della controversia e quindi il Presidente ammette le parti presenti alla discussione.

Il segretario redige il processo verbale.

### **Sezione IV**

#### **Decisione della controversia**

#### **Art. 31 – Decisione della Commissione**

La Commissione, subito dopo la discussione, delibera la decisione.

Quando ne ricorrono i motivi la deliberazione può essere rinviata di non oltre trenta giorni.

#### **Art. 32 - Contenuto della decisione**

La decisione deve contenere:

- 1) l'indicazione della composizione della Commissione, delle parti e dei loro difensori se vi sono;
- 2) la concisa esposizione dello svolgimento del procedimento;
- 3) le richieste delle parti;
- 4) la succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto;
- 5) il dispositivo.

La decisione deve inoltre contenere la data della deliberazione ed è sottoscritta dal Presidente e dall'estensore.

#### **Art. 33 - Pubblicazione e comunicazione della decisione**

La decisione è resa pubblica, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della Commissione tributaria provinciale entro trenta giorni dalla data della deliberazione. Il segretario fa risultare l'avvenuto deposito apponendo sulla sentenza la propria firma e la data.

Il dispositivo della decisione è comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dal deposito di cui al precedente comma.

#### **Art. 34 - Richiesta di copie e notificazione della decisione**

Ciascuna parte può richiedere alla segreteria copie autentiche della decisione e la segreteria è tenuta a rilasciarle entro cinque giorni dalla richiesta.

Le parti hanno l'onere di provvedere direttamente all'invio per raccomandata postale con ricevuta di ritorno della decisione alle altre parti, depositando, nei

successivi trenta giorni, l'originale o copia autentica dell'originale spedito, nella segreteria, che ne rilascia ricevuta e l'inserisce nel fascicolo d'ufficio.

## **Sezione V**

### **Sospensione, interruzione ed estinzione del procedimento**

#### **Art. 35 - Sospensione del procedimento**

Il procedimento è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di partecipare al procedimento.

#### **Art. 36 - Interruzione del procedimento**

Il procedimento è interrotto se, dopo la proposizione del ricorso, si verifica:

a) il venir meno, per morte o altre cause, o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti, diversa dall'ufficio tributario, o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;

b) la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati.

L'interruzione si ha al momento dell'evento, se la parte sta in giudizio personalmente e nei casi di cui al comma 1, lettera b). In ogni altro caso l'interruzione si ha al momento in cui l'evento è dichiarato o in sede di discussione o per iscritto con apposita comunicazione del difensore della parte a cui l'evento si riferisce.

Se uno degli eventi di cui al comma 1 si avvera dopo l'ultimo giorno per il deposito di memorie in caso di trattazione della controversia o dopo la chiusura della discussione, esso non produce effetto, a meno che non sia pronunciata la decisione ed il procedimento prosegua davanti alla Commissione adita.

Se uno degli eventi di cui al comma 1, lettera a), si verifica durante il termine per la proposizione del ricorso il termine è prorogato di sei mesi a decorrere dalla data dell'evento.

#### **Art. 37 - Provvedimenti sulla sospensione e sull'interruzione del procedimento**

La sospensione è disposta e l'interruzione è dichiarata dal Presidente della sezione.

#### **Art. 38 - Effetti della sospensione e dell'interruzione del procedimento**

Durante la sospensione e l'interruzione non possono essere compiuti atti del procedimento.

I termini in corso sono interrotti e ricominciano a decorrere dalla presentazione dell'istanza di cui all'articolo seguente.

### **Art. 39 - Ripresa del procedimento sospeso o interrotto**

Dopo che è cessata la causa che ne ha determinato la sospensione, il procedimento continua se entro sei mesi da tale data viene presentata da una delle parti istanza di trattazione al Presidente di sezione della Commissione.

Se entro sei mesi da quando è stata dichiarata l'interruzione del procedimento la parte colpita dall'evento o i suoi successori o qualsiasi altra parte presentano istanza di trattazione al Presidente di sezione della Commissione, quest'ultimo provvede a norma del comma precedente.

### **Art. 40 - Estinzione del procedimento per rinuncia al ricorso**

Il procedimento si estingue per rinuncia al ricorso.

La rinuncia non produce effetto, se non è accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del procedimento.

La rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori e si depositano nella segreteria della Commissione.

Il Presidente della sezione o la Commissione, se la rinuncia e l'accettazione, ove necessaria, sono regolari, dichiarano l'estinzione del procedimento.

### **Art. 41 - Estinzione del procedimento per inattività delle parti**

Il procedimento si estingue nei casi in cui le parti alle quali spetta di proseguire, riassumere o integrare il giudizio, non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo.

### **Art. 42 - Estinzione del procedimento per cessazione della materia del contendere**

Il procedimento si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere.

La cessazione della materia del contendere è dichiarata, salvo quanto diversamente disposto da singole norme di legge, con provvedimento del Presidente

---

## **Capo V**

### **Procedimenti cautelare e conciliativo**

### **Art. 43 - Sospensione dell' atto impugnato**

Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla Commissione tributaria provinciale competente la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificato alle altre parti e depositato in segreteria.

Il Presidente fissa la trattazione della istanza di sospensione per la prima seduta utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

In caso di eccezionale urgenza il Presidente, previa delibazione del merito, con lo stesso decreto, può motivatamente disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia della Commissione.

La Commissione, sentite le parti e delibato il merito, decide con provvedimento motivato impugnabile innanzi al Tribunale tributario regionale, nello stesso termine e nella medesima modalità dell'impugnazione della decisione della Commissione.

La sospensione può anche essere parziale e subordinata alla prestazione di idonea garanzia mediante cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa, nei modi e termini indicati nel provvedimento.

Nei casi di sospensione dell'atto impugnato, la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia.

Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della decisione della Commissione.

#### **Art. 44 - Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie**

Qualora sia chiesta in via cautelare la sospensione dell'esecuzione di un atto volto al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili in esecuzione di una decisione adottata dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 14 del regolamento (UE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, di seguito denominata: "decisione di recupero", la Commissione tributaria provinciale può concedere la sospensione dell'efficacia del titolo di pagamento conseguente a detta decisione se ricorrono cumulativamente le seguenti condizioni:

- a) gravi motivi di illegittimità della decisione di recupero, ovvero evidente errore nell'individuazione del soggetto tenuto alla restituzione dell'aiuto di Stato o evidente errore nel calcolo della somma da recuperare e nei limiti di tale errore;
- b) pericolo di un pregiudizio imminente e irreparabile.

Il provvedimento di rigetto può essere impugnato innanzi al Tribunale regionale tributario nello stesso termine e con le stesse modalità dell'impugnazione della decisione della Commissione.

Qualora la sospensione si fondi su motivi attinenti all'illegittimità della decisione di recupero, la Commissione tributaria provinciale provvede con separato provvedimento alla sospensione del giudizio e all'immediato rinvio pregiudiziale della questione alla Corte di giustizia dell'Unione europea, con richiesta di trattazione d'urgenza ai sensi dell'articolo 104-ter del regolamento di procedura della Corte di giustizia del 19 giugno 1991, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea n. L 176 del 4 luglio 1991, e successive modificazioni, se ad essa non sia stata già deferita la questione di validità dell'atto comunitario contestato. Non può,

in ogni caso, essere accolta l'istanza di sospensione dell'atto impugnato per motivi attinenti alla legittimità della decisione di recupero, quando la parte istante, pur avendone facoltà perché individuata o chiaramente individuabile, non abbia proposto impugnazione avverso la decisione di recupero, ai sensi dell'articolo 230 del Trattato istitutivo dell'Unione europea, e successive modificazioni, ovvero quando, avendo proposto l'impugnazione, non abbia richiesto la sospensione della decisione di recupero, ai sensi dell'articolo 242 del Trattato medesimo ovvero l'abbia richiesta e la sospensione non sia stata concessa.

Le controversie relative agli atti di cui al comma 1 sono definite, nel merito, nel termine di sessanta giorni dalla pronuncia dell'atto di sospensione di cui al medesimo comma 1.

#### **Art. 45 - Conciliazione giudiziale**

Ciascuna delle parti, può produrre all'altra parte istanza di conciliazione totale o parziale della controversia.

La conciliazione può aver luogo davanti alla Commissione tributaria provinciale prima che inizi la discussione ed il tentativo di conciliazione può essere esperimento d'ufficio anche dalla Commissione.

Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria o fideiussione bancaria. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa data, e per il periodo di rateazione di detto importo aumentato di un anno.

In caso di mancato pagamento anche di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'indicazione delle somme dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle somme non versate a carico del contribuente e dello stesso garante.

In caso di avvenuta conciliazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

## TITOLO II GIUSTO PROCESSO TRIBUTARIO

### Capo I Tribunali tributari regionali

#### **Art. 46 - Organi a cui è attribuita la giurisdizione tributaria**

La giurisdizione tributaria è esercitata dal Tribunale tributario regionale e dalla Corte suprema tributaria.

I giudici tributari applicano le norme della presente legge e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme che disciplinano il processo amministrativo.

#### **Art. 47 - Oggetto della giurisdizione tributaria**

Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio. Rientrano nella giurisdizione tributaria anche le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'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. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.

Comunque restano escluse dalla giurisdizione tributaria tutte le controversie innanzi indicate se l'atto impugnato non è espressione di potestà tributaria specificamente riconosciuta dalla legge vigente al momento dell'emanazione di esso.

Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio



#### **Art. 48 - Difetto di giurisdizione**

Il difetto di giurisdizione è rilevato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del processo.

E' ammesso il regolamento preventivo di giurisdizione previsto dall'art.41, primo comma, del c.p.c..

#### **Art. 49 - Competenza dei Tribunali tributari regionali**

I Tribunali tributari regionali sono competenti per le impugnazioni avverso le decisioni delle Commissioni tributarie provinciali che hanno sede nelle loro circoscrizioni.

Nei giudizi davanti ai Tribunali tributari regionali, si osservano le norme di procedura dinanzi ai Tribunali amministrativi regionali, in quanto non contrastanti con la presente legge.

Per i giudizi davanti ai Tribunali tributari regionali è obbligatorio il patrocinio di avvocato.

#### **Art. 50 - Notifica del ricorso**

Il ricorso deve essere notificato dal contribuente all'ufficio dell'Agenzia fiscale, all'Ente locale o all'Agente della Riscossione che ha emesso l'atto impugnato entro il termine di sessanta giorni da quello in cui l'interessato abbia ricevuta notifica, o abbia comunque avuta piena conoscenza, della decisione della Commissione tributaria provinciale.

Tutti i provvedimenti adottati in pendenza del ricorso tra le stesse parti, connessi all'oggetto del ricorso stesso, sono impugnati mediante proposizione di motivi aggiunti.

Il ricorso, con la prova delle avvenute notifiche, e con copia della decisione impugnata, ove in possesso del ricorrente, deve essere depositato nella segreteria del Tribunale tributario regionale, entro trenta giorni dall'ultima notifica. Nel termine stesso deve essere depositata copia della decisione impugnata, ove non depositata con il ricorso, ovvero ove notificata o comunicata al ricorrente, e dei documenti di cui il ricorrente intenda avvalersi in giudizio.

La mancata produzione della copia della decisione impugnata e della documentazione a sostegno del ricorso non implica decadenza.

L'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della Riscossione, entro sessanta giorni dalla scadenza del termine di deposito del ricorso, deve costituirsi. Tale termine è perentorio.

Il Presidente ha il potere di adottare provvedimenti nei confronti di soggetti diversi dall'ufficio dell'Agenzia Fiscale, dall'Ente locale o dall'Agente della Riscossione per atti e documenti di cui ritenga necessaria l'esibizione in giudizio. In ogni caso, qualora l'esibizione importi una spesa, essa deve essere anticipata dalla parte che ha proposto istanza per l'acquisizione dei documenti.

Il contribuente può impugnare innanzi al Tribunale tributario regionale il ri-

getto dell'istanza cautelare operato dalla Commissione tributaria provinciale, dimostrando che un pregiudizio grave e irreparabile deriverebbe dall'esecuzione dell'atto impugnato. Nel caso in cui dall'esecuzione del provvedimento cautelare derivino effetti irreversibili, il giudice tributario può disporre la prestazione di una cauzione, anche mediante fideiussione, cui subordinare l'accoglimento del ricorso. L'ordinanza motiva in ordine alla valutazione del pregiudizio conseguente ed indica i profili che, ad un sommario esame, inducono a una ragionevole previsione sull'esito del ricorso. I difensori delle parti sono sentiti in camera di consiglio, ove ne facciano richiesta.

Prima della trattazione della domanda cautelare, in caso di estrema gravità ed urgenza, tale da non consentire neppure la dilazione fino alla data della camera di consiglio, il contribuente può, contestualmente alla domanda cautelare o con separata istanza notificata alle controparti, chiedere al Presidente del Tribunale tributario regionale, o della sezione cui il ricorso è assegnato, di disporre misure cautelari provvisorie. Il Presidente provvede con decreto motivato, anche in assenza di contraddittorio. Il decreto è efficace sino alla pronuncia del collegio, cui l'impugnativa è sottoposta nella prima camera di consiglio utile. Le predette disposizioni si applicano anche dinanzi alla Corte suprema tributaria, in caso di appello contro un'ordinanza cautelare e in caso di domanda di sospensione della sentenza appellata.

In sede di decisione della domanda cautelare, il Tribunale tributario regionale, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria ed, ove ne ricorrano i presupposti, sentite sul punto le parti costituite, può definire il giudizio nel merito. Ove necessario, il Tribunale tributario regionale dispone l'integrazione del contraddittorio e fissa contestualmente la data della successiva trattazione del ricorso a norma del comma undicesimo; adotta, ove ne sia il caso, le misure cautelari interinali.

L'ordinanza del Tribunale tributario regionale di accoglimento dell'impugnativa del provvedimento di rigetto della richiesta cautelare comporta priorità nella fissazione della data di trattazione del ricorso nel merito.

Nel caso in cui l'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della Riscossione non abbia prestato ottemperanza alle misure cautelari concesse o vi abbia adempiuto solo parzialmente, la parte interessata può, con istanza motivata e notificata alle altre parti, chiedere al Tribunale tributario regionale le opportune disposizioni attuative.

#### **Art. 51 – Condizioni di parità. Deposito di memorie, documenti ed interventi**

Le parti sono poste in condizioni di parità.

Nel termine di venti giorni successivi a quelli stabiliti per il deposito del ricorso, l'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della Riscossione che ha emesso l'atto impugnato innanzi la Commissione tributaria provinciale può presentare memorie, fare istanze e produrre documenti. Tale termine è perentorio. Può

essere anche proposto ricorso incidentale secondo le norme degli articoli 37 del testo unico approvato con regio decreto 26 giugno 1924, n. 1054, e 44 del regolamento di procedura avanti alle sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato, approvato con regio decreto 17 agosto 1907, n. 642.

Chi ha interesse nella contestazione può intervenire nel processo. La domanda di intervento è notificata alle parti nel rispettivo domicilio di elezione ed all'organo che ha emanato l'atto impugnato e deve essere depositata in segreteria entro venti giorni dalla data della notificazione.

Entro i successivi venti giorni l'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della Riscossione può presentare memorie, istanze e documenti. Tale termine è perentorio.

### **Art. 52 - Richiesta di discussione del ricorso**

La discussione del ricorso deve essere richiesta dal contribuente ovvero dall'Amministrazione finanziaria.

Il Presidente fissa con decreto l'udienza per la discussione del ricorso.

Il decreto di fissazione è notificato, a cura dell'ufficio di segreteria, almeno quaranta giorni prima dell'udienza fissata, sia al contribuente che all'ufficio dell'Agenzia Fiscale, all'Ente locale o all'Agente della Riscossione costituito in giudizio.

Le parti possono produrre documenti fino a venti giorni liberi anteriori al giorno fissato per l'udienza e presentare memorie fino a dieci giorni.

Il Presidente dispone, ove occorra, gli incumbenti istruttori. L'istanza di fissazione d'udienza deve essere rinnovata dal contribuente o dall'ufficio dell'Agenzia Fiscale, dall'Ente locale o dall'Agente della Riscossione dopo l'esecuzione dell'istruttoria.

I documenti e gli atti prodotti davanti al Tribunale tributario regionale non possono essere ritirati dalle parti prima che il giudizio sia definito con sentenza passata in giudicato e, nel caso di appello, sono trasmessi senza indugio al giudice di secondo grado unitamente al fascicolo d'ufficio. Mediante ordinanza può altresì essere disposta dal Presidente della sezione, anche su istanza di parte, l'acquisizione dei documenti e degli atti e mezzi istruttori già acquisiti dal giudice di primo grado. Nel caso di appello con richiesta di sospensione della sentenza impugnata ovvero di impugnazione del provvedimento cautelare la parte ha diritto al rilascio di copia conforme dei documenti e degli atti prodotti.

Il Presidente della sezione può, tuttavia, autorizzare la sostituzione degli eventuali documenti e atti esibiti in originale con copia conforme degli stessi, predisposta a cura della segreteria su istanza motivata dalla parte interessata.

Entro trenta giorni dalla data dell'iscrizione a ruolo del procedimento di appello avverso la sentenza, la segreteria comunica al giudice di primo grado l'avvenuta interposizione di appello e richiede la trasmissione del fascicolo di primo grado.

**Art. 53 – Interruzione del processo**

La morte o la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti private o del suo rappresentante legale o la cessazione di tale rappresentanza produce l'interruzione del processo secondo le norme degli articoli 299 e seguenti del codice di procedura civile, in quanto applicabili. Il processo è interrotto dal giorno della morte, radiazione o sospensione dell'avvocato.

Il processo deve essere riassunto, a cura della parte più diligente, con apposito atto notificato a tutte le altre parti, nel termine perentorio di sei mesi dalla conoscenza legale dell'evento interruttivo, acquisita mediante dichiarazione, notificazione o certificazione; altrimenti, si estingue.

**Art. 54 – Abbandono del ricorso**

I ricorsi si considerano abbandonati se nel corso di due anni non sia compiuto alcun atto di procedura.

**Art. 55 – Sentenze di irricevibilità, inammissibilità e decreti di rinunce, di cessazioni della materia del contendere, di estinzioni e perenzione**

Il Tribunale tributario regionale, ove ritenga irricevibile o inammissibile il ricorso, lo dichiara con sentenza; se riconosce che il ricorso è infondato, lo rigetta con sentenza.

Se accoglie il ricorso per motivi di incompetenza, annulla l'atto e rimette la questione alla Commissione tributaria provinciale competente. Se accoglie per altri motivi annulla in tutto o in parte l'atto impugnato, e quando è investito di giurisdizione di merito, può anche riformare l'atto o sostituirlo, salvi gli ulteriori provvedimenti dell'Autorità finanziaria.

Il Tribunale tributario regionale nella materia relativa a diritti attribuiti alla sua competenza può condannare l'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della Riscossione al pagamento delle somme di cui risulti debitore.

Nel caso in cui ravvisino la manifesta fondatezza ovvero la manifesta irricevibilità, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso, il Tribunale tributario regionale e la Corte suprema tributaria decidono con sentenza succintamente motivata. La motivazione della sentenza può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo, ovvero, se del caso, ad un precedente conforme. In ogni caso, il giudice provvede anche sulle spese di giudizio, applicando le norme del codice di procedura civile.

La decisione in forma semplificata è assunta, nel rispetto della completezza del contraddittorio, nella camera di consiglio fissata per l'esame dell'istanza cautelare ovvero fissata d'ufficio a seguito dell'esame istruttorio previsto dal secondo comma dell'articolo 44 del testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato, approvato con regio decreto 26 giugno 1924, n. 1054, e successive modificazioni.

Le decisioni in forma semplificata sono soggette alle medesime forme di impugnazione previste per le sentenze.

La rinuncia al ricorso, la cessazione della materia del contendere, l'estinzione del giudizio e la perenzione sono pronunciate, con decreto, dal Presidente della sezione competente o da un magistrato da lui delegato. Il decreto è depositato in segreteria, che ne dà formale comunicazione alle parti costituite. Nel termine di sessanta giorni dalla comunicazione ciascuna delle parti costituite può proporre opposizione al collegio, con atto notificato a tutte le altre parti e depositato presso la segreteria del giudice adito entro dieci giorni dall'ultima notifica. Nei trenta giorni successivi il collegio decide sulla opposizione in camera di consiglio, sentite le parti che ne facciano richiesta, con ordinanza che, in caso di accoglimento della opposizione, dispone la reinscrizione del ricorso nel ruolo ordinario. Nel caso di rigetto, le spese sono poste a carico dell'opponente e vengono liquidate dal collegio nella stessa ordinanza, esclusa la possibilità di compensazione anche parziale. L'ordinanza è depositata in segreteria, che ne dà comunicazione alle parti costituite. Avverso l'ordinanza che decide sulla opposizione può essere proposto ricorso in appello. Il giudizio di appello procede secondo le regole ordinarie, ridotti alla metà tutti i termini processuali.

#### **Art. 56 – Procedimento in camera di consiglio**

Si segue il procedimento in camera di consiglio:

- 1) per i giudizi per i quali si debba soltanto dare atto della rinuncia al ricorso o dichiarare la perenzione;
- 2) per i ricorsi per i quali tutte le parti concordemente chiedono che sia dichiarata la cessazione della materia del contendere.

Nei casi di cui ai numeri precedenti se una delle parti ne faccia richiesta, il Presidente ordina che il ricorso si tratti in udienza pubblica.

---

## **Capo II**

### **Ricorso alla Corte suprema tributaria**

#### **Art. 57 - Ricorso per revocazione**

Contro le sentenze dei Tribunali regionali è ammesso ricorso per revocazione, nei casi, nei modi e nei termini previsti dagli articoli 395 e 396 del codice di procedura civile.

Contro le sentenze medesime è ammesso, altresì, ricorso alla Corte suprema tributaria, da proporre nel termine di giorni sessanta dalla ricevuta notificazione, osservato il disposto dell'articolo 330 del codice di procedura civile.

Contro le ordinanze dei Tribunali tributari regionali è ammesso ricorso in appello, da proporre nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'ordinanza, ovvero di centoventi giorni dalla comunicazione del deposito dell'ordinanza stessa nella segreteria.

In ogni caso, la Corte suprema tributaria in sede di appello esercita gli stessi poteri giurisdizionali di cognizione e di decisione dei Tribunali tributari regionali.

**Art. 58 – Condizioni di parità. Disciplina del giudizio di appello**

Le parti sono poste in condizioni di parità.

Al giudizio di appello si applicano le norme che regolano il processo innanzi al Consiglio di Stato.

**Art. 59 – Difetto di giurisdizione**

Il difetto di giurisdizione deve essere rilevato anche d'ufficio.

Avverso le sentenze dei Tribunali tributari regionali, che affermano o negano la giurisdizione del giudice tributario, è ammesso il ricorso alla Corte suprema tributaria.

Nei giudizi innanzi ai Tribunali tributari regionali è ammessa domanda di regolamento preventivo di giurisdizione a norma dell'articolo 41 del codice di procedura civile. La proposizione di tale istanza non preclude l'esame della domanda di sospensione del provvedimento impugnato.

Il resistente o qualsiasi interveniente nel giudizio innanzi al Tribunale tributario regionale possono eccepire l'incompetenza per territorio del Tribunale adito, indicando quello competente e chiedendo che la relativa questione sia preventivamente decisa dalla Corte suprema tributaria. L'incompetenza per territorio non è rilevabile d'ufficio.

L'istanza deve essere proposta, a pena di decadenza, entro venti giorni dalla data di costituzione in giudizio. Può essere proposta successivamente, se l'incompetenza territoriale del Tribunale tributario regionale risulti da atti depositati in giudizio, dei quali la parte che propone l'istanza non avesse prima conoscenza; in tal caso l'istanza va proposta entro venti giorni dal deposito degli atti. L'istanza non è più ammessa, se il ricorso sia passato in decisione.

L'istanza di regolamento di competenza si propone con ricorso notificato a tutte le parti in causa.

Se le parti siano d'accordo sulla remissione del ricorso ad altro Tribunale tributario regionale, il Presidente cura, su loro istanza, la trasmissione d'ufficio degli atti del ricorso a tale Tribunale e ne dà notizia alle parti, che debbono costituirsi davanti allo stesso entro venti giorni dalla comunicazione.

Negli altri casi il Presidente fissa immediatamente la camera di consiglio per la sommaria delibazione del regolamento di competenza proposto. Qualora il collegio, sentiti i difensori delle parti, rilevi, con decisione semplificata, la manifesta infondatezza del regolamento di competenza, respinge l'istanza e provvede sulle spese di giudizio; in caso contrario dispone che gli atti siano immediatamente trasmessi alla Corte suprema tributaria.

Le parti, alle quali è notificato il ricorso per regolamento di competenza, possono, nei venti giorni successivi, depositare nella segreteria della Corte suprema tributaria memorie e documenti.

Sull'istanza la Corte provvede in camera di consiglio, sentiti i difensori delle parti, che ne abbiano fatto richiesta, nella prima udienza successiva alla scadenza del termine di cui al precedente comma.

La decisione della Corte sulla competenza è vincolante per i Tribunali tributari regionali.

L'incompetenza per territorio non costituisce motivo di impugnazione della decisione emessa dal Tribunale tributario regionale.

Se l'istanza per il regolamento di competenza è respinta, la Corte suprema tributaria condanna alle spese colui che ha presentato l'istanza.

Se l'istanza di regolamento di competenza è accolta, il ricorrente può riproporre l'istanza al Tribunale territorialmente competente entro trenta giorni dalla notifica della decisione di accoglimento.

#### **Art. 60 – Presentazioni dei ricorsi alle sezioni staccate dei Tribunali tributari regionali**

Nei ricorsi da devolversi alle sezioni staccate, il deposito del ricorso e le operazioni successive vengono effettuate presso gli uffici della sezione staccata.

La parte, che reputi che il ricorso debba essere deciso dal Tribunale tributario regionale risiedente nel capoluogo, deve eccepirlo all'atto della costituzione e comunque non oltre quarantacinque giorni dalla notifica del ricorso. Il Presidente del Tribunale tributario regionale provvede sull'eccezione con ordinanza motivata non impugnabile, udite le parti che ne facciano richiesta.

La decisione del ricorso da parte del Tribunale tributario regionale risiedente nel capoluogo anziché dalla sezione staccata, o viceversa, non costituisce vizio di incompetenza della decisione.

Il disposto del secondo comma si applica anche nel caso in cui vengano proposti al Tribunale tributario regionale risiedente nel capoluogo ricorsi che si reputano abbiano ad essere decisi dalla sezione staccata.

#### **Art. 61 – Esecutività delle sentenze dei Tribunali tributari regionali**

Le sentenze dei Tribunali tributari regionali sono esecutive.

Il ricorso in appello alla Corte suprema tributaria non sospende l'esecuzione della sentenza impugnata.

La Corte, tuttavia, su istanza di parte, qualora dall'esecuzione della sentenza possa derivare un danno grave e irreparabile, può disporre, con ordinanza motivata emessa in camera di consiglio, che la esecuzione sia sospesa.

Sull'istanza di sospensione la Corte suprema tributaria provvede nella sua prima udienza successiva al deposito del ricorso. I difensori delle parti devono essere sentiti in camera di consiglio, ove ne facciano richiesta.

Per l'esecuzione delle sentenze non sospese dalla Corte suprema tributaria, il Tribunale tributario regionale esercita i poteri inerenti al giudizio di ottemperanza al giudicato di cui all'articolo 27, primo comma, numero 4), del testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato, approvato con regio decreto 26 giugno 1924, n. 1054, e successive modificazioni.

**Art. 62 – Difetto di giurisdizione o di competenza**

Nel giudizio di appello, se la Corte suprema tributaria riconosce il difetto di giurisdizione o di competenza del Tribunale tributario regionale o la nullità del ricorso introduttivo del giudizio di prima istanza o la esistenza di cause impeditive o estintive del giudizio annulla la sentenza impugnata senza rinvio.

In caso di errore scusabile, la Corte può rimettere in termini il ricorrente per proporre l'impugnativa al giudice competente, che deve essere indicato nella sentenza della Corte o per rinnovare la notificazione del ricorso.

**Art. 63 – Rinvio al Tribunale tributario regionale**

Se la Corte suprema tributaria accoglie il ricorso per difetto di procedura o per vizio di forma della decisione di primo grado, annulla la sentenza impugnata e rinvia la controversia al Tribunale tributario regionale.

Il rinvio ha luogo anche quando la Corte accoglie il ricorso contro la sentenza con la quale il Tribunale tributario regionale abbia dichiarato la propria incompetenza.

In ogni altro caso, la Corte decide sulla controversia.

In ogni caso di rinvio, il giudizio prosegue innanzi al Tribunale tributario regionale, con fissazione d'ufficio dell'udienza pubblica, da tenere entro trenta giorni dalla comunicazione della sentenza con la quale si dispone il rinvio. Le parti possono depositare atti, documenti e memorie sino a tre giorni prima dell'udienza.

**Art. 64 – Ricorso per revocazione**

Contro le decisioni pronunziate dalla Corte suprema tributaria in secondo grado sono ammessi il ricorso per revocazione, nei casi e nei termini previsti dall'articolo 396 del codice di procedura civile, ed il ricorso in cassazione per motivi inerenti alla giurisdizione.

**Art. 65 – Competenza relativa all'adempimento dell'obbligo dell'Autorità amministrativa di conformarsi al giudicato**

Quando i ricorsi siano diretti ad ottenere l'adempimento dell'obbligo dell'Autorità amministrativa di conformarsi al giudicato degli organi amministrativi di giustizia tributaria, la competenza è della Corte suprema tributaria o del Tribunale tributario regionale territorialmente competente secondo l'organo che ha emesso la decisione, della cui esecuzione si tratta.

La competenza è peraltro del Tribunale tributario regionale anche quando si tratti di decisione di Tribunale regionale confermata dalla Corte suprema tributaria in sede di appello.

**Art. 66 – Motivazione delle sentenze**

La Corte suprema tributaria si pronuncia sui ricorsi attribuiti alla sua competenza, con sentenze motivate, in conformità delle leggi che regolano la materia cui



si riferisce l'oggetto del ricorso, in quanto non siano contrarie alle disposizioni della presente legge.

#### **Art. 67 – Difesa del ricorrente e termini**

I ricorsi sono sottoscritti dalle parti ricorrenti o da una di esse e firmati da un avvocato ammesso al patrocinio innanzi alle giurisdizioni superiori. Se la parte non ha sottoscritto, l'avvocato che firma in suo nome deve essere munito di mandato speciale.

Il ricorrente che non abbia eletto, nel ricorso, domicilio in Roma, si intenderà averlo eletto, per gli atti e gli effetti del ricorso, presso la segreteria della Corte suprema tributaria.

Fuori dei casi nei quali i termini siano fissati dalle leggi speciali, relative alla materia del ricorso, il termine per ricorrere alla Corte suprema tributaria è di giorni sessanta dalla data in cui la sentenza del Tribunale tributario regionale sia stata notificata nelle forme e nei modi stabiliti dal regolamento, il quale determinerà pure se e quali equipollenti della notificazione possano essere ammessi.

Il ricorso è diretto alla Corte suprema tributaria e deve essere, nei termini suddetti, notificato alla controparte, salvo la possibilità di rinnovare o integrare la notificazione, secondo le norme da stabilirsi col regolamento, nei casi di errore che dalla sezione sia ritenuto scusabile.

I termini per ricorrere e per controricorrere sono aumentati di trenta giorni, se le parti o alcune di esse, risiedono in altro Stato membro UE, e di novanta, se risiedono fuori dalla UE.

L'originale del ricorso, con la prova delle eseguite notificazioni e coi documenti sui quali si fonda, deve essere dal ricorrente, entro trenta giorni successivi alle notificazioni medesime, depositato, insieme alla sentenza impugnata, nella segreteria della Corte suprema tributaria.

I termini ed i modi prescritti in quest'articolo per la notificazione ed il deposito del ricorso debbono osservarsi a pena di decadenza.

#### **Art. 68- Deposito del ricorso principale e del ricorso incidentale**

Nel termine di trenta giorni successivi a quello assegnato per il deposito del ricorso, l'ufficio dell'Agenzia Fiscale, l'Ente locale o l'Agente della Riscossione o il contribuente ai quali il ricorso fosse stato notificato, possono presentare memorie, fare istanze, produrre documenti, e anche un ricorso incidentale, con le stesse forme prescritte per il ricorso.

La notificazione del ricorso incidentale sarà fatta nei modi prescritti per il ricorso principale, presso il domicilio eletto, all'avvocato che ha firmato il ricorso stesso.

L'originale del ricorso incidentale, con la prova delle eseguite notificazioni e coi documenti, deve essere depositato in segreteria nel termine di giorni dieci.

I termini e i modi prescritti nel presente articolo per la notificazione e il deposito del ricorso incidentale debbono osservarsi a pena di decadenza.

Il ricorso incidentale non è efficace, se venga prodotto dopo che si sia rinunciato al ricorso principale, se questo venga dichiarato inammissibile, per essere stato proposto fuori termine.

**Art. 69 – Modifica dei termini**

Nei casi di urgenza, il Presidente della Corte suprema tributaria, può abbreviare i termini prescritti per il deposito del ricorso stesso, per la presentazione e il deposito del ricorso incidentale.

Per gravi motivi può anche prorogarli.

Nell'uno e nell'altro caso, dovrà essere abbreviato o prorogato, in eguale misura, il termine per la presentazione delle memorie e la produzione dei documenti relativi al ricorso principale e a quello incidentale.

**Art. 70 – Sospensione dell'esecuzione della sentenza impugnata**

I ricorsi non hanno effetto sospensivo. Tuttavia la esecuzione della sentenza impugnata può essere sospesa per gravi ragioni, con decreto motivato, reso dalla sezione in camera di consiglio e senza discussione orale, su istanza del ricorrente.

La reiezione della domanda di sospensione per motivi di rito o per altri di carattere pregiudiziale attinenti al ricorso non pregiudica la discussione e la decisione sulle questioni stesse in relazione al ricorso principale, da promuoversi secondo le norme che saranno stabilite nel regolamento.

**Art. 71 – Istanza di fissazione dell'udienza**

Le parti in causa dovranno domandare, con separate istanze, ai Presidenti delle sezioni, la fissazione dell'udienza per la discussione dei ricorsi. I ricorsi si avranno per abbandonati, se per il corso di due anni non sia fatto alcun atto di procedura.

**Art. 72 – Discussione in udienza e difesa dell'Amministrazione finanziaria**

Nel giorno fissato per la discussione del ricorso, il consigliere incaricato svolge, in udienza pubblica, la relazione della controversia. Dopo la relazione, l'avvocato del contribuente e l'avvocato dello Stato sono ammessi a svolgere succintamente il proprio assunto.

**Art. 73 – Adempimenti fiscali**

I ricorsi principali e incidentali, le memorie, gli atti e i documenti che si producono sono soggetti alle prescrizioni sancite nelle leggi sul bollo, per le questioni da trattarsi in sede di giustizia tributaria.

La presentazione dei ricorsi principali, compresi quelli per revocazione, e delle domande di sospensione si ha per non eseguita se non sia accompagnata dalla bolletta di ricevuta della tassa di bollo unificato. In caso di inadempimento a tale pre-

scrizione, la sezione, cui sono stati rimessi i ricorsi, ne dichiara in camera di consiglio la decadenza.

La tassa è irripetibile anche in caso di rinuncia.

Gli atti indicati nel presente articolo non sono soggetti a tassa di registro.

#### **Art. 74 – Maggioranza richiesta nel collegio**

Le sentenze sono prese con l'intervento di cinque votanti a maggioranza assoluta di voti.

#### **Art. 75 – Richiesta di integrazione dei mezzi istruttori**

Se la sezione, a cui è stato rimesso il ricorso, riconosce che l'istruzione della controversia è incompleta o che i fatti affermati nella sentenza impugnata sono in contraddizione coi documenti, può richiedere all'ufficio dell'Agenzia Fiscale, all'Ente locale o all'Agente della Riscossione nuovi chiarimenti o documenti ovvero ordinare all'ufficio medesimo di procedere a nuove verifiche, autorizzando il contribuente ad assistervi ed anche a produrre determinati documenti, ovvero disporre consulenza tecnica.

La Corte suprema tributaria può inoltre ordinare qualunque altro mezzo istruttorio.

La decisione sui mezzi istruttori, compresa la consulenza tecnica, è adottata dal Presidente della sezione o da un magistrato da lui delegato ovvero dal collegio mediante ordinanza con la quale è contestualmente fissata la data della successiva udienza di trattazione del ricorso.

#### **Art. 76 – Accoglimento o rigetto del ricorso**

Se la Corte suprema tributaria riconosce infondato il ricorso, lo rigetta. Se accoglie il ricorso per motivi di incompetenza, annulla l'atto e rimette la controversia all'autorità competente. Se accoglie il ricorso per altri motivi, annulla la sentenza e negli altri casi, ove non dichiarati inammissibile il ricorso, decide anche nel merito.

La sezione, se rileva che il punto di diritto sottoposto al suo esame ha dato luogo o possa dar luogo a contrasti giurisprudenziali, con ordinanza emanata su richiesta delle parti o di ufficio, può rimettere il ricorso all'adunanza plenaria. Prima della discussione il Presidente della Corte suprema tributaria, su istanza della parte o dell'ufficio, può deferire all'adunanza plenaria qualunque ricorso che renda necessaria la risoluzione di questioni di massima di particolare importanza.

#### **Art. 77 – Ricorso per revocazione ed incompetenza**

Contro le decisioni delle sezioni è ammesso il ricorso di revocazione nei casi stabiliti dal codice di procedura civile.

L'incompetenza per ragioni di materia può essere opposta e dichiarata in qualunque stato della causa. La sezione, avanti la quale pende il ricorso, può dichiararla anche di ufficio.

**Art.78 – Ricorso per Cassazione**

Le sentenze possono, essere impugnate con ricorso per cassazione. Tale ricorso tuttavia è proponibile soltanto per assoluto difetto di giurisdizione della Corte suprema tributaria.

**Art. 79 – Pagamento del tributo in pendenza del processo**

Il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere corrisposto:

- a) per due terzi, dopo la decisione della Commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla decisione della Commissione tributaria provinciale e, comunque non oltre due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso.
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza del Tribunale tributario regionale.

Per le ipotesi indicate nelle lettere a) b) e c) gli importi da versare vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

Entro sessanta giorni dalla notificazione della decisione della Commissione tributaria provinciale e della sentenza del Tribunale tributario regionale devono essere rimborsate le somme riscosse in eccedenza rispetto a tale decisione o sentenza.

La decisione e la sentenza costituiscono per il contribuente titolo esecutivo anche se non sono rispettivamente divenute definitive e passate in giudicato.

**Art. 80 – Ricorsi pendenti**

Tutti i ricorsi pendenti innanzi alla V sezione della Corte di Cassazione sono trasmessi alla Corte suprema tributaria entro sei mesi dalla costituzione di tale Corte tributaria. Sino a tale data le sentenze della Commissione tributaria regionale ed in loro sostituzione dei Tribunali tributari regionali sono impugnati innanzi alla V sezione della Corte di Cassazione.

# TITOLO III

## ORDINAMENTO DEGLI ORGANI AMMINISTRATIVI DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA E DEGLI ORGANI SPECIALI DI GIURISDIZIONE TRIBUTARA ED ORGANIZZAZIONE DELLE SEGRETERIE

### Capo I

#### Organi amministrativi del contenzioso tributario

##### **Art. 81 - Commissioni tributarie provinciali**

Le Commissioni tributarie provinciali previste dal D.Lgs. 31.12.1992 n. 545, diventano Organi amministrativi tributari, con la inderogabile funzione deflativa rispetto all'azione giurisdizionale, quale criterio generale e per soddisfare finalità superiori di giustizia attraverso l'esercizio del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria.

##### **Art. 82 - Composizione delle Commissioni tributarie provinciali**

A ciascuna delle Commissioni tributarie provinciali è preposto un Presidente, che presiede anche la prima sezione.

Il Presidente della Commissione, in caso di assenza o di impedimento, è sostituito dal Presidente di sezione con maggiore anzianità nell'incarico subordinatamente d'età.

Il Presidente di Commissione con oltre quindici sezioni può delegare sue attribuzioni ad uno o più Presidenti di sezione con i criteri di cui al comma 2.

A ciascuna sezione è assegnato un Presidente, un vice-Presidente e non meno di quattro giudici tributari.

Ogni collegio giudicante è presieduto dal Presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con numero invariabile di tre votanti.

Se in una sezione mancano i componenti necessari per costituire il collegio giudicante, il Presidente della Commissione designa i componenti di altre sezioni.

##### **Art. 83 - Presidenti delle Commissioni tributarie provinciali e delle sezioni**

I Presidenti delle Commissioni tributarie provinciali e delle sezioni sono nominati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

##### **Art. 84 - Giudici delle Commissioni tributarie provinciali**

I Presidenti, i vicepresidenti e gli altri giudici delle Commissioni tributarie provinciali sono nominati tra:

a) i dipendenti civili dello Stato, o di altre Amministrazioni pubbliche in servizio o a riposo che hanno prestato servizio per almeno dieci anni, di cui almeno due in una qualifica alla quale si accede con la laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente;

- b)** gli ufficiali della Guardia di finanza cessati dalla posizione di servizio permanente effettivo prestato per almeno dieci anni;
- c)** coloro che hanno conseguito l'abilitazione all'insegnamento in materie giuridiche, economiche o tecnico-ragionieristiche ed esercitato per almeno cinque anni attività di insegnamento;
- d)** coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o altra equipollente;
- e)** gli iscritti negli albi degli ingegneri, degli architetti, e dei dottori agronomi che hanno esercitato per almeno dieci anni le rispettive professioni.

#### **Art. 85 - Formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti**

Il Presidente di ciascuna Commissione tributaria provinciale, all'inizio di ogni anno, stabilisce con proprio decreto la composizione delle sezioni in base ai criteri fissati dal Consiglio di presidenza per assicurare l'avvicendamento dei componenti tra le stesse.

Il Presidente di ciascuna sezione, all'inizio di ogni anno, stabilisce il calendario delle udienze ed, all'inizio di ogni trimestre, la composizione dei collegi giudicanti in base ai criteri di massima stabiliti dal Ministero dell'economia e delle finanze. Ciascun collegio giudicante deve tenere udienza almeno una volta alla settimana.

Il Presidente della Commissione tributaria provinciale, col decreto di cui al comma 1, indica una o più delle sezioni, che, nel periodo di sospensione feriale dei termini processuali, procedono all'esame delle domande di sospensione cautelare del provvedimento impugnato.

#### **Art. 86 - Requisiti generali**

I componenti delle Commissioni tributarie provinciali debbono:

- a) essere cittadini italiani;
- b) avere l'esercizio dei diritti civili e politici;
- c) non aver riportato condanne per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione o di sicurezza;
- d) non avere superato, alla data di scadenza per la presentazione della domanda di ammissione, settanta anni di età;
- e) avere idoneità fisica e psichica;
- f) avere o aver dichiarato di voler stabilire la residenza nella regione nella quale ha sede la Commissione tributaria provinciale.

#### **Art. 87 - Procedimenti di nomina dei componenti delle Commissioni tributarie provinciali**

I componenti delle Commissioni tributarie provinciali sono nominati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa deliberazione del Consiglio di presidenza, secondo l'ordine di collocazione negli elenchi previsti nel comma 2.

Alla comunicazione di disponibilità all'incarico deve essere allegata la documentazione circa l'appartenenza ad una delle categorie indicate e il possesso dei requisiti prescritti.

#### **Art. 88 - Giuramento**

I componenti delle Commissioni tributarie, prima dell'immissione nelle loro funzioni, prestano giuramento, pronunziando e sottoscrivendo la formula: "Giuro di essere fedele alla Repubblica italiana, di osservare lealmente le leggi dello Stato e di adempiere con coscienza ai doveri inerenti al mio ufficio".

#### **Art. 89 - Durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento**

La nomina a una delle funzioni dei componenti delle Commissioni tributarie provinciali non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego.

I componenti delle Commissioni tributarie provinciali, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantacinquesimo anno di età.

I Presidenti di sezione, i vicepresidenti e i componenti delle Commissioni tributarie provinciali non possono essere assegnati alla stessa sezione della medesima Commissione per più di cinque anni consecutivi.

L'assegnazione di diverso incarico o del medesimo incarico per trasferimento dei componenti delle Commissioni tributarie provinciali in servizio è disposta nel rispetto dei seguenti criteri:

a) la vacanza dei posti di Presidente, di Presidente di sezione, di vice Presidente e di componenti delle Commissioni tributarie provinciali e regionali è annunciata dal Ministero dell'economia e delle finanze e portata a conoscenza di tutti i componenti delle Commissioni tributarie provinciali in servizio, a prescindere dalle funzioni svolte, con indicazione del termine entro il quale i componenti che aspirano all'incarico devono presentare domanda;

b) i componenti delle Commissioni tributarie provinciali, indipendentemente dalla funzione o dall'incarico svolti, non possono concorrere all'assegnazione di altri incarichi prima di due anni dal giorno in cui sono stati immessi nelle funzioni dell'incarico ricoperto.

#### **Art. 90 - Trattamento economico**

Il Ministro dell'economia e delle finanze con proprio decreto determina il compenso fisso mensile spettante ai componenti delle Commissioni tributarie provinciali.

Con il decreto di cui al comma 1, oltre al compenso mensile viene determinato un compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito, anche se riunito ad altri ricorsi, secondo criteri uniformi, che debbono tener conto delle funzioni e dell'apporto di attività di ciascuno alla trattazione della controversia, compresa la deliberazione e la re-

dazione della decisione, nonché, per i residenti in comuni diversi della stessa regione da quello in cui ha sede la Commissione, delle spese sostenute per l'intervento alle sedute della Commissione. Il compenso è liquidato in relazione ad ogni provvedimento emesso.

La liquidazione dei compensi è disposta dalla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede la Commissione tributaria provinciale di appartenenza ed i pagamenti relativi sono corrisposti dal dirigente responsabile della segreteria della Commissione, quale funzionario delegato cui sono accreditati i fondi necessari.

I compensi di cui ai commi 1, 2 e 3 sono cumulabili con i trattamenti pensionistici e di quiescenza comunque denominati.

### **Art. 91 - Vigilanza e sanzioni disciplinari**

Il Presidente di ciascuna Commissione tributaria provinciale esercita la vigilanza sugli altri componenti e sull'andamento dei servizi di segreteria.

I componenti delle Commissioni tributarie provinciali, per comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio ufficio, sono soggetti alle seguenti sanzioni disciplinari:

- a) ammonimento, per lievi trasgressioni;
- b) censura, per il mancato deposito di una decisione dopo un primo ammonimento e nei casi di recidiva in altre trasgressioni di cui alla lettera a);
- c) sospensione dalle funzioni per un periodo da tre a sei mesi, per tardivo deposito più di tre volte in un anno delle decisioni dopo la scadenza dell'ulteriore termine fissato per iscritto dal Presidente della Commissione dopo l'inosservanza del termine prescritto di sessanta giorni, per omissione da parte di Presidente di sezione di convocazione del collegio giudicante per un periodo superiore ad un mese senza giustificato motivo o di fissazione per più di tre volte da parte di Presidente di Commissione dell'ulteriore termine per il deposito tardivo di decisioni, per inosservanza di altri doveri dell'incarico e per contegno scorretto nell'ambito della sezione, del collegio giudicante o verso il pubblico;
- d) rimozione dall'incarico nei casi di recidiva in trasgressioni di cui alla lettera c).

### **Art. 92 - Procedimento disciplinare**

Il procedimento disciplinare è promosso dal Ministero dell'economia e delle finanze.

Il Ministero, nel termine di dieci giorni dalla richiesta di apertura del procedimento disciplinare, affida ad un suo componente l'incarico di procedere agli accertamenti preliminari da svolgersi entro trenta giorni.

Il Ministero, sulla base delle risultanze emerse provvede a contestare i fatti all'incolpato con invito a presentare entro trenta giorni le sue giustificazioni, a seguito delle quali, se non ritiene di archiviare gli atti, incarica un proprio funzionario di procedere alla istruttoria, che deve essere conclusa entro novanta giorni col deposito de-



gli atti relativi presso la segreteria. Di tali deliberazioni deve essere data immediata comunicazione all'incoltato.

Il Ministero, trascorso comunque il termine di cui al comma 3, fissa la data della discussione davanti allo stesso con decreto da notificare almeno quaranta giorni prima all'incoltato, il quale può prendere visione ed estrarre copia degli atti e depositare le sue difese non oltre dieci giorni prima della discussione.

Nella seduta fissata per la discussione, il funzionario di cui al comma 3 svolge la relazione. L'incoltato ha per ultimo la parola e può farsi assistere da altro componente di Commissione tributaria provinciale.

La sanzione disciplinare deliberata dal Ministero è applicata con decreto del Ministro.

Per quanto non contemplato dalla presente legge, si applicano le disposizioni sul procedimento disciplinare vigenti per i dipendenti dello Stato.

---

## **Capo II**

### **Organi giurisdizionali tributari**

#### **Sezione I**

##### **Tribunali tributari regionali**

#### **Art. 93 – Istituzione dei Tribunali tributari regionali**

Sono istituiti Tribunali tributari regionali, quali Organi giurisdizionali di giustizia tributaria di primo grado.

Le loro circoscrizioni sono regionali e comprendono le province facenti parte delle singole regioni. Essi hanno sede nei capoluoghi di regione.

Nelle regioni Lombardia, Emilia-Romagna, Lazio, Abruzzi, Campania, Puglia, Calabria, Sicilia sono istituite sezioni staccate, le cui sedi e le cui circoscrizioni saranno stabilite nelle norme di attuazione della presente legge.

Una sezione staccata con ordinamento speciale è pure istituita nella regione Trentino-Alto Adige. Essa ha sede a Bolzano.

#### **Art. 94 – Vizi di legittimità**

Sono devoluti alla competenza dei Tribunali tributari regionali i ricorsi per incompetenza, eccesso di potere e violazione di legge avverso le decisioni delle Commissioni tributarie provinciali.

#### **Art. 95 – Competenza dei Tribunali tributari regionali**

La competenza spetta ai Tribunali tributari regionali per i ricorsi aventi ad oggetto diritti di contribuenti, persone fisiche o giuridiche, la cui tutela non sia attribuita all'autorità giudiziaria ordinaria o ad altri organi di giurisdizione.

**Art. 96 – Terzietà ed imparzialità. Nomina dei giudici dei Tribunali tributari regionali**

Con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, sentito il Consiglio di Presidenza, è nominato per ciascun Tribunale tributario regionale, all'inizio di ogni anno, il Presidente, da scegliere tra i Presidenti di sezione della Corte suprema tributaria o tra i consiglieri della stessa Corte.

Con lo stesso decreto e con le medesime modalità sono nominati presso ciascun Tribunale tributario regionale non meno di cinque magistrati tributari.

Per i Tribunali tributari regionali formati di più sezioni, deve essere sempre nominato un Presidente di sezione della Corte suprema tributaria. I giudici di Tribunali tributari regionali restano in servizio sino a 75 anni di età.

**Art. 97 – Collegio giudicante**

Il Tribunale tributario regionale decide con l'intervento del Presidente e di due magistrati tributari regionali.

In mancanza del Presidente, il collegio è presieduto dal magistrato tributario più anziano.

**Art. 98 – Funzione dei Presidenti dei Tribunali tributari regionali svolta dai consiglieri della Corte suprema tributaria**

I Presidenti di sezione della Corte suprema tributaria sono destinati alla presidenza dei Tribunali tributari regionali con il loro consenso, ovvero all'atto del conseguimento della nomina.

I Presidenti di sezione della Corte suprema tributaria destinati a presiedere i Tribunali tributari regionali cessano, a domanda, da tale destinazione, secondo l'ordine di anzianità, e riassumono le loro funzioni in seno alla Corte tributaria centrale, quando presso la Corte stessa si verificano vacanze nei posti di Presidente di sezione. Per la relativa sostituzione si procede nei modi previsti dal comma precedente.

I consiglieri della Corte possono essere destinati alla Presidenza dei Tribunali tributari regionali, solo se abbiano almeno due anni di anzianità e col loro consenso. Per le sedi che rimangono scoperte la destinazione potrà avvenire d'ufficio, seguendo il criterio della minore anzianità di qualifica, tra i consiglieri che abbiano almeno due anni di anzianità.

I consiglieri della Corte tributaria centrale, a domanda, possono riassumere le loro funzioni presso la Corte non prima di tre anni dalla loro destinazione. Possono continuare nella destinazione alla presidenza di un Tribunale tributario regionale, anche se siano nominati Presidenti di sezione della Corte medesima.

**Art. 99 - Terzietà ed imparzialità. Distinzione dei magistrati dei Tribunali tributari regionali**

I magistrati dei Tribunali tributari regionali sono di ruolo e si distinguono in consiglieri, primi referendari e referendari.

Per quanto non diversamente disposto dalla presente legge, ad essi sono estese le norme sullo stato giuridico e sul trattamento economico del personale corrispondente della magistratura del Consiglio di Stato, nelle qualifiche corrispondenti di consigliere, primo referendario e referendario.

Per i magistrati tributari regionali il trasferimento ad altra sede può essere disposto, su parere del Consiglio di Presidenza per una delle seguenti ragioni:

- a) su domanda;
- b) in seguito ad avanzamento;
- c) in seguito all'insorgere di una situazione di incompatibilità prevista dalla legge;
- d) per variazione nel numero dei magistrati da assegnare ai vari Tribunali.

I magistrati tributari regionali non possono essere in alcun caso chiamati ad esercitare funzioni o ad espletare compiti diversi da quelli istituzionali.

Ad essi si estendono le altre cause di incompatibilità e le cause di ineleggibilità previste per i magistrati ordinari.

#### **Art. 100 – Concorso per referendari presso i Tribunali tributari regionali**

Le nomine a referendario sono conferite a seguito di concorso per titoli ed esami, al quale possono partecipare, purché non abbiano superato il quarantacinquesimo anno di età:

- 1) i magistrati dell'ordine giudiziario, che abbiano conseguito la nomina ad aggiunto giudiziario, ed i magistrati amministrativi e della giustizia militare di qualifica equiparata;
- 2) gli avvocati dello Stato con qualifica non inferiore a sostituti procuratori dello Stato;
- 3) i dipendenti dello Stato muniti della laurea in giurisprudenza, con qualifica non inferiore a direttore di sezione e equiparata, con almeno cinque anni di effettivo servizio di ruolo nella carriera direttiva;
- 4) i ricercatori universitari di ruolo alle cattedre di materie giuridiche, con almeno 5 anni di servizio;
- 5) i dipendenti delle regioni, degli Enti pubblici a carattere nazionale e degli enti locali, muniti della laurea in giurisprudenza, che siano stati assunti attraverso concorsi pubblici ed abbiano almeno cinque anni di servizio effettivo di ruolo nella carriera direttiva;
- 6) gli avvocati iscritti all'albo da almeno otto anni;

La Commissione esaminatrice è nominata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri ed è composta da due consiglieri della Corte suprema tributaria e da tre professori universitari ordinari di diritto tributario.

#### **Art. 101 – Nomina a primo referendario presso i Tribunali tributari regionali**

Le nomine a primo referendario sono conferite ai referendari con almeno sei anni di effettivo servizio, per due terzi mediante scrutinio per merito, comparativo e per un terzo secondo il turno di anzianità, previo giudizio di idoneità.

Le nomine vengono disposte con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia.

Allo scrutinio per merito comparativo e al giudizio di idoneità provvede il Consiglio di Presidenza.

**Art. 102 – Nomina a consiglieri presso i Tribunali tributari regionali**

I consiglieri presso i Tribunali tributari regionali sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia e su parere del Consiglio di presidenza.

I posti che si rendono vacanti nel ruolo dei consiglieri tributari regionali sono conferiti ai primi referendari regionali, che abbiano prestato almeno sei anni di effettivo servizio nella qualifica.

**Art. 103 – Riserva di posti nella Corte suprema tributaria a favore dei Consiglieri tributari regionali**

A decorrere dal 1° gennaio del quarto anno successivo alla data di entrata in vigore della presente legge, un quarto dei posti che si rendano vacanti nel ruolo dei consiglieri della Corte suprema tributaria è riservato ai consiglieri tributari regionali con almeno quattro anni di effettivo servizio nella qualifica.

Il trasferimento di ruolo è disposto con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia, su parere del Consiglio di presidenza.

Il magistrato trasferito conserva l'anzianità di carriera e di qualifica acquisita nel ruolo dei magistrati tributari regionali, ed è collocato nel nuovo ruolo nel posto che gli spetta, secondo l'anzianità nell'ultima qualifica già ricoperta.

**Art. 104 – Ufficio di segreteria presso il Tribunale tributario regionale**

Presso ogni Tribunale tributario regionale è costituito un ufficio di segreteria, diretto da un segretario generale. I segretari generali sono nominati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su designazione della Corte suprema tributaria.

- a) tra i funzionari della carriera direttiva del personale di segreteria della Corte suprema tributaria, con qualifica non inferiore a direttore di segreteria;
- b) tra i funzionari della carriera direttiva dell'Amministrazione civile dell'interno, con qualifica non inferiore a direttore di sezione.

Agli uffici di segreteria sono addetti impiegati della carriera direttiva, di concetto, esecutiva ed ausiliaria dell'Amministrazione civile dell'interno, nonché delle amministrazioni regionali, provinciali e comunali delle rispettive circoscrizioni, il cui numero e le cui qualifiche saranno stabilite, entro due mesi dall'entrata in vigore della presente legge, con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia. Nei limiti dell'organico determinato nelle forme sopra indicate, agli uffici di segreteria può essere assegnato, col suo consenso, anche personale di ruolo di segreteria della Corte suprema tributaria.

I segretari generali e gli impiegati addetti agli uffici di segreteria sono collocati fuori del ruolo organico, cui appartengono, per tutta la durata dell'ufficio, senza che siano lasciati scoperti nella qualifica iniziale dei ruoli organici i posti di cui all'articolo 58, comma secondo, del decreto del Presidente della Repubblica 10 gennaio 1957, n. 3.

Gli impiegati delle amministrazioni regionali, provinciali e comunali sono destinati al Tribunale tributario regionale in posizione di comando, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, d'intesa con le Amministrazioni interessate.

Entro cinque anni dall'entrata in vigore della presente legge sarà istituito con legge un ruolo organico del personale di segreteria dei Tribunali tributari regionali.

---

## **Sezione II**

### **La Corte suprema tributaria**

#### **Art. 105- Terzietà ed imparzialità. Composizione della Corte suprema tributaria**

La Corte suprema tributaria si compone del Presidente, di tre Presidenti di sezione, di trenta consiglieri, di un segretario generale, di due primi referendari, di tre referendari e di tre segretari di sezione. Essi sono magistrati di ruolo.

Il Presidente della Corte suprema tributaria, i Presidenti di sezione ed i consiglieri sono nominati con decreto dal Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia.

Le funzioni di segretario generale sono conferite per incarico, con decreto del Presidente della Corte suprema tributaria, ad un referendario o ad un primo referendario.

Ove le esigenze del servizio lo richiedano, il Presidente può conferire l'incarico ad un consigliere.

Le promozioni al grado di primo referendario e le nomine a referendario hanno luogo in conformità dell'articolo seguente.

#### **Art. 106 – Primo referendario e referendario**

Le promozioni al grado di primo referendario hanno luogo per decreto del Ministro della Giustizia e sono conferite, per merito comparativo, previa designazione del Consiglio di presidenza, a referendari i quali abbiano almeno due anni di anzianità di grado.

I posti di referendario alla Corte suprema tributaria sono conferiti in base a concorso per titoli e per esame tra i funzionari appartenenti all'Amministrazione dello Stato, compresi quelli dei due rami del Parlamento, di grado non inferiore all'ottavo, appartenenti a carriere per l'ammissione alle quali sia richiesta la laurea in giurisprudenza.

Con decreto del Ministro della Giustizia sono stabilite le modalità del concorso.

**Art. 107 – Stipendi per i primi referendari e referendari**

Gli stipendi del personale indicato negli articoli precedenti sono determinati secondo i criteri fissati per il personale del Consiglio di Stato.

Il funzionario chiamato a coprire il posto di segretario generale alla Corte centrale di giustizia, se è fornito di stipendio superiore, conserva la differenza di stipendio a titolo di assegno personale, valutabile agli effetti della pensione.

**Art. 108 – Status dei Presidenti e dei consiglieri**

I Presidenti e i consiglieri della Corte suprema tributaria non possono essere rimossi, né sospesi, né collocati a riposo d'ufficio, né allontanati in qualsivoglia altro modo, se non nei casi e con l'adempimento delle condizioni seguenti:

- 1) non possono essere destinati ad altro pubblico ufficio, se non con loro consenso;
- 2) non possono essere collocati a riposo di ufficio, se non quando, per infermità fisica o di mente, non siano più in grado di adempiere convenientemente ai doveri della carica;
- 3) non possono essere sospesi, se non per negligenza nell'adempimento dei loro doveri o per irregolare e censurabile condotta;
- 4) non possono essere rimossi dall'ufficio, se non quando abbiano ricusato di adempiere ad un dovere del proprio ufficio imposto dalle leggi o dai regolamenti; quando abbiano dato prova di abituale negligenza, ovvero, con fatti gravi, abbiano compromessa la loro riputazione personale o la dignità del collegio al quale appartengono.

I provvedimenti preveduti nei paragrafi 2, 3 e 4 di questo articolo debbono essere emanati per decreto del Presidente della Repubblica, su proposta motivata del Ministro della Giustizia, udito il parere della Corte suprema tributaria in adunanza generale e dopo deliberazione del consiglio dei ministri.

Il limite di età per il collocamento a riposo del Presidente, dei Presidenti di sezione, dei consiglieri della Corte suprema tributaria è fissato al compimento degli anni settantacinque.

**Art. 109 – Personale di segreteria**

È addetto alla Corte suprema tributaria un personale di segreteria ed un personale subalterno nel numero, nei gradi, con le qualifiche e con gli stipendi indicati per il personale addetto al Consiglio di Stato.

**Art. 110 – Segreteria**

I posti di segretario di sezione della Corte suprema tributaria sono conferiti, su conforme proposta del Consiglio di presidenza, agli impiegati dei gradi nono e decimo del ruolo del personale di segreteria, che siano provvisti del titolo di studio prescritto per l'ammissione ai ruoli del gruppo B.

Qualora manchino impiegati del ruolo indicato che si trovino nelle condizioni in cui al precedente comma, i detti posti di segretario di sezione sono conferiti per

concorso fra impiegati di qualsiasi Amministrazione appartenenti ai ruoli del gruppo B, con le modalità che saranno stabilite mediante decreto del ministro per l'interno, di concerto con quello dell'economia e delle finanze.

#### **Art. 111 – Sezioni della Corte suprema tributaria**

La Corte suprema tributaria si divide in cinque sezioni.

Il riparto dei ricorsi fra esse è devoluto al Presidente della Corte suprema tributaria con l'assistenza dei Presidenti delle sezioni medesime.

Ogni sezione è presieduta dal Presidente proprio. Il Presidente della Corte suprema tributaria presiede le adunanze generali e le adunanze plenarie.

#### **Art. 112 – Composizione delle sezioni**

Ciascuna sezione si compone di un Presidente e di non meno di sette consiglieri. Assiste alle adunanze o alle udienze un segretario di sezione.

#### **Art. 113 – Assegnazione delle sezioni**

I primi referendari, i referendari e i segretari sono assegnati a ciascuna sezione con ordinanza del Presidente della Corte suprema tributaria.

A ciascuna delle sezioni potranno essere destinati, quando occorre, anche più di uno fra primi referendari e referendari.

I primi referendari e i referendari istruiscono i ricorsi e ne riferiscono alla sezione, e, quando ne sia il caso, al Consiglio in adunanza generale. Ed hanno voto deliberativo, se siano relatori o vengano chiamati a supplire consiglieri assenti o impediti.

#### **Art. 114 – Criteri di assegnazione**

Al principio di ogni anno sono designati, con decreto del Ministro della Giustizia, il Presidente e i consiglieri di ogni sezione, in modo però che in ciascuna sezione almeno due e non più di quattro consiglieri siano mutati rispetto alla composizione dell'anno precedente.

Ove manchi in qualche sezione il numero dei consiglieri necessario per deliberare, il Presidente della Corte supplisce con consiglieri appartenenti ad altre sezioni.

## TITOLO IV IL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

### **Art. 115 - Composizione**

Il Consiglio di presidenza della magistratura tributaria è costituito con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della giustizia ed ha sede in Roma.

Il consiglio è composto da undici componenti eletti dai giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, tra i professori universitari ordinari di diritto tributario o i soggetti abilitati alla difesa dinanzi ai Tribunali tributari regionali iscritti ai rispettivi albi professionali da almeno dodici anni.

Il Consiglio elegge nel suo seno il Presidente e due vicepresidenti.

I componenti del Consiglio di presidenza eletti dal Parlamento, finché sono in carica, non possono esercitare attività professionale in ambito tributario, né alcuna altra attività suscettibile di interferire con le funzioni degli organi di giustizia tributaria.

I componenti del Consiglio di presidenza sono eletti da tutti i componenti dei Tribunali tributari regionali e della Corte suprema tributaria con voto personale, diretto e segreto, e non sono immediatamente rieleggibili.

### **Art. 116 - Durata**

Il Consiglio di presidenza dura in carica per quattro anni.

I componenti del Consiglio di presidenza, che nel corso del quadriennio cessano per qualsiasi causa di farne parte o, se eletti in qualità di giudice, conseguono la nomina a Presidente, sono sostituiti per il restante periodo dal primo dei non eletti di corrispondente qualifica.

### **Art. 117 - Ineleggibilità**

Non possono essere eletti nel Consiglio di presidenza, e sono altresì esclusi dal voto, i componenti dei Tribunali tributari regionali e della Corte suprema tributaria, a seguito di giudizio disciplinare, ad una sanzione più grave dell'ammonimento.

Il componente sottoposto alla sanzione della censura è eleggibile dopo tre anni dalla data del relativo provvedimento, se non gli è stata applicata altra sanzione disciplinare.

### **Art. 118 - Elezione del Consiglio di presidenza**

Le elezioni del Consiglio di presidenza hanno luogo entro i tre mesi anteriori alla scadenza del precedente Consiglio di presidenza e sono indette con decreto del Ministro della Giustizia pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana almeno trenta giorni prima della data stabilita. Esse si svolgono in un giorno festivo dalle ore 9 alle ore 21.

Per l'elezione dei componenti del Consiglio di presidenza è istituito presso il Ministero della Giustizia l'ufficio elettorale centrale, composto da un Presidente di Sezione e da due giudici della Corte suprema tributaria, nominati dal Ministro della Giustizia.



Le operazioni elettorali si svolgono presso le sedi dei Tribunali tributari regionali e della Corte suprema tributaria presso ciascuna di queste sedi è istituito l'ufficio elettorale, che assicura l'espletamento delle operazioni di voto, composto dal Presidente o da un suo delegato, che lo presiede, e da due giudici tributari nominati dal Presidente. Il voto viene espresso presso la sede presso la quale è espletata la funzione giurisdizionale.

#### **Art. 119 - Votazioni**

Ciascun elettore può esprimere il voto per non più di sei candidati. Le schede devono essere preventivamente controfirmate dai componenti dell'ufficio elettorale ed essere riconsegnate chiuse dall'elettore.

L'ufficio elettorale regionale decide a maggioranza sulle contestazioni sorte durante le operazioni di voto, nonché su quelle relative alla validità delle schede, dandone atto nel processo verbale delle operazioni.

Al termine delle operazioni elettorali il verbale di scrutinio è trasmesso all'ufficio elettorale presso la Corte suprema tributaria che provvede alla proclamazione degli eletti ed alla loro prima convocazione.

#### **Art. 120 - Proclamazione degli eletti. Reclami**

L'ufficio elettorale centrale proclama eletti coloro che, nell'ambito di ciascuna categoria di eleggibili, hanno riportato il maggior numero di voti. A parità di voti è eletto il più anziano di età.

I reclami relativi alla eleggibilità e alle operazioni elettorali sono indirizzati al Consiglio di presidenza e debbono pervenire alla segreteria dello stesso entro il quindicesimo giorno successivo alla proclamazione dei risultati. Essi non hanno effetto sospensivo.

Il Consiglio di presidenza decide sui reclami nella sua prima adunanza.

#### **Art. 121 - Attribuzioni**

Il consiglio di presidenza:

- a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni;
- b) disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento;
- c) delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti degli organi giurisdizionali tributari;
- d) formula al Ministro della Giustizia proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi;
- e) predispone elementi per la redazione della relazione del Ministro della Giustizia, anche in ordine alla produttività comparata delle Commissioni;
- f) stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti;
- g) stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi;
- h) promuove iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale

dei giudici tributari;

**i)** esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni o che comunque riguardano il funzionamento degli organi giurisdizionali tributari;

**l)** esprime parere sulla ripartizione fra gli organi giurisdizionali tributari dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero della Giustizia per le spese di loro funzionamento;

**m)** delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

#### **Art. 122 - Convocazione**

Il Consiglio di presidenza è convocato dal Presidente o, in sua assenza, dal componente che lo sostituisce, di iniziativa propria o su richiesta di almeno un terzo dei suoi componenti.

#### **Art. 123 - Deliberazioni**

Il Consiglio di presidenza delibera con la presenza di almeno quattro componenti.

Le deliberazioni sono adottate a maggioranza e a voto palese; in caso di parità prevale il voto del Presidente.

Le deliberazioni sono adottate a scrutinio segreto, se riguardano persone o su richiesta di almeno due componenti presenti.

#### **Art. 124 - Trattamento dei componenti del Consiglio di presidenza**

I componenti del Consiglio di presidenza sono esonerati dalle funzioni proprie conservando la titolarità dell'ufficio e il relativo trattamento economico ragguagliato, quanto alla parte variabile, a quella più elevata conferita nello stesso periodo ai Presidenti degli organi giurisdizionali tributari.

Ai componenti del Consiglio di presidenza spetta, se con residenza fuori Roma, il trattamento di missione nella misura prevista per la qualifica rivestita e comunque non inferiore a quella prevista per il dirigente generale dello Stato, livello C.

#### **Art. 125 - Scioglimento del Consiglio di presidenza**

Il Consiglio di presidenza qualora ne sia impossibile il funzionamento, è sciolto con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri.

Le nuove elezioni sono indette entro un mese dalla data di scioglimento ed hanno luogo entro il bimestre successivo.

#### **Art. 126 - Alta sorveglianza**

Il Presidente del Consiglio dei Ministri esercita l'alta sorveglianza sulla Corte suprema tributaria e sui Tribunali tributari regionali. Il Presidente del Consiglio dei Ministri e il Ministro della Giustizia hanno facoltà di chiedere al Consiglio di presidenza ed ai Presidenti degli organi giurisdizionali tributari informazioni circa il funzionamento della giustizia tributaria ed i servizi relativi e possono fare, al riguardo, le comunicazioni che ritengono opportune al consiglio di presidenza .

Il Ministro della Giustizia presenta entro il 31 dicembre di ogni anno una relazione al Parlamento sull'andamento dell'attività degli organi di giurisdizione tributaria sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di presidenza.

#### **Art. 127 - Autonomia contabile del Consiglio di presidenza**

Il Consiglio di presidenza provvede all'autonoma gestione delle spese per il proprio funzionamento, nei limiti del fondo stanziato a tale scopo nel bilancio dello Stato e iscritto con unico capitolo nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze. La gestione si svolge in base al bilancio di previsione e a rendiconto consuntivo soggetto al controllo della Corte dei conti. Il bilancio e il rendiconto sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

#### **Art. 128 - Ufficio di segreteria del Consiglio di presidenza**

Il Consiglio di presidenza è assistito da un ufficio di segreteria, al quale vengono assegnati un primo dirigente, funzionari ed impiegati delle diverse qualifiche funzionali, appartenenti al contingente di cui all'art. 32, nei limiti fissati con decreto del Ministro della Giustizia.

L'ufficio di segreteria, per l'espletamento dei compiti affidatigli, può avvalersi dei servizi di cui all'art. 36.

#### **Art. 129 - Uffici di segreteria degli organi giurisdizionali tributari**

È istituito presso ogni organo giurisdizionale un ufficio di segreteria con funzioni di assistenza e collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale.

#### **Art. 130 - Personale addetto agli uffici di segreteria degli organi giurisdizionali tributari**

Agli uffici di segreteria degli organi giurisdizionali sono addetti dipendenti del Ministero della Giustizia compresi in un apposito contingente del personale.

Il contingente del personale istituito a norma del comma 1 è costituito con la dotazione indicata, complessivamente, nella tabella C e, per ogni organo giurisdizionale, nella tabella D. Il Ministro della giustizia, con proprio decreto determina ogni anno le variazioni da apportare alle dotazioni del contingente in relazione alle variazioni del numero di sezioni e del flusso dei ricorsi.

#### **Art. 131 - Trattamento economico del personale degli uffici di segreteria**

Al personale addetto agli uffici di segreteria degli organi giurisdizionali tributari spetta il trattamento economico previsto per le rispettive qualifiche dalle disposizioni concernenti il personale del Ministero della Giustizia.

#### **Art. 132 - Attribuzioni del personale delle segreterie**

I direttori delle segreterie e i funzionari con IX e VIII qualifica funzionale provvedono all'organizzazione tecnica del lavoro degli uffici di segreteria per adeguar-

ne l'efficienza alle necessità del processo tributario; partecipano a Commissioni di studio relative al funzionamento del contenzioso tributario istituite in seno al Ministero della Giustizia; vigilano sul restante personale assegnato alla segreteria.

Gli impiegati con VII e VI qualifica funzionale assistono i colleghi giudicanti nelle udienze e controfirmano gli atti nei quali la legge richiede il loro intervento; ricevono gli atti del processo concernenti il loro ufficio; rilasciano le copie delle decisioni; svolgono compiti di carattere amministrativo e contabile e provvedono agli adempimenti che ad essi vengono affidati; possono, nel caso di assenza o vacanza, fare le veci dei funzionari della qualifica funzionale immediatamente superiore.

Gli impiegati con V e IV qualifica funzionale provvedono ai servizi di protocollazione, classificazione, copiatura, fotocopiatura, spedizione e ogni altra mansione inerente alla qualifica di appartenenza; sostituiscono in caso di assenza o impedimento gli impiegati della qualifica funzionale immediatamente superiore.

Il personale ausiliario con III qualifica funzionale espleta servizi di anticamera, attività connesse e attività di ufficiale giudiziario in udienza.

Il personale della segreteria di cui ai commi 2 e 3 nell'espletamento dei propri compiti utilizza le procedure e le apparecchiature fornite per il funzionamento dei servizi automatizzati di cui all'art. 36.

#### **Art. 133 - Servizi automatizzati**

È istituito il servizio automatizzato per la gestione delle attività degli uffici di segreteria del Consiglio di presidenza e per le rilevazioni statistiche sull'andamento dei processi comprese la formazione e la tenuta dei ruoli.

Al servizio automatizzato di cui al comma 1 è preposto il centro informativo del dipartimento delle entrate di cui all'art. 49 del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992, n. 287.

Le modalità di gestione dei servizi automatizzati sono stabiliti con regolamento.

#### **Art. 134 - Attività di indirizzo agli uffici periferici**

La direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Ministero della Giustizia cura la rilevazione e l'esame delle questioni di rilevante interesse o di ricorrente frequenza nelle controversie pendenti dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sulla base di segnalazioni periodiche dei Presidenti delle stesse.

#### **Art. 135 - Ufficio del massimario**

È istituito presso ciascun Tribunale tributario regionale un ufficio del massimario, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni dello stesso.

Le massime delle decisioni saranno utilizzate per alimentare la banca dati del servizio di documentazione tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero della giustizia, al quale i Tribunali regionali sono collegati anche per accedere ad altri sistemi di documentazione giuridica e tributaria.

**Art. 136 - Corsi di aggiornamento**

La Scuola centrale tributaria, d'intesa con il Ministero della giustizia ed il Consiglio di presidenza, organizza ogni anno corsi di aggiornamento per i componenti degli organi giurisdizionali tributari concernenti la disciplina del processo in relazione al sistema normativo dei singoli tributi ed alle modificazioni sopravvenute.

Le modalità dei corsi di aggiornamento sono stabiliti con regolamento.

## DISPOSIZIONI GENERALI E TRANSITORIE

### **Art. 137 – Composizione delle Commissioni tributarie provinciali e dei Tribunali tributari regionali**

I componenti delle attuali Commissioni tributarie provinciali, che non siano magistrati di ruolo, su domanda da presentarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge, entrano a far parte di diritto delle nuove Commissioni tributarie provinciali ed hanno il diritto di restarvi sino al raggiungimento dei 75 anni di età, conservando lo *status* giuridico ed economico acquisito prima dell'entrata in vigore della presente legge. I posti che si rendono vacanti per mancata presentazione di tale domanda o per dimissioni successivamente presentate o per il raggiungimento del limite di età, ed anche eventuali posti nuovi in base alle esigenze sono coperti secondo i criteri stabiliti dalla presente legge.

I componenti delle Commissioni tributarie regionali, che non siano magistrati di ruolo, su domanda da presentarsi entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge diventano giudici "laici" ad esaurimento dei Tribunali tributari regionali, sino al 75 anno di età, conservando lo stesso *status* giuridico ed economico maturato nelle Commissioni tributarie regionali. I posti vacanti sono messi a concorso ai sensi della presente legge. I magistrati di ruolo delle soppresse Commissioni tributarie provinciali e regionali, su domanda da presentare entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della presente legge, entrano nel ruolo di magistrati dei Tribunali tributari regionali con le funzioni di Presidente.

Il numero dei posti di giudici dei Tribunali regionali tributari messi a concorso è stabilito tenendo conto del numero dei componenti delle Commissioni tributarie regionali che al momento del bando avranno cessato le loro funzioni ed anche della ridotta esigenza di assunzione prodotta dall'effetto deflativo determinato dalla istituzione delle nuove Commissioni tributarie provinciali di natura amministrativa.

Pertanto nel periodo transitorio i Tribunali tributari regionali sono composti da giudici "laici" ad esaurimento appartenenti alle soppresse Commissioni tributarie regionali, e da giudici "togati", assunti per concorso.

Nel periodo transitorio il Presidente di Commissione tributaria provinciale o di sezione è il più anziano componente. Egualmente diviene Presidente del Tribunale tributario regionale il componente più anziano in mancanza di un giudice di ruolo proveniente dalle soppresse Commissioni tributarie provinciali e regionali.

### **Art. 138 – Ricorsi pendenti**

Tutti i ricorsi pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge presso la Commissione tributaria provinciale e la Commissione tributaria regionale e la V Sezione della Corte di Cassazione sono trasmessi d'ufficio rispettivamente alla Segreteria della nuova Commissione tributaria provinciale, alla segreteria del Tribunale tributario regionale ed alla segreteria della Corte suprema tributaria entro 60 giorni dalla data di insediamento dei nuovi organi giurisdizionali.

Gli ulteriori termini cominceranno a decorrere dalla data di entrata in funzione dei nuovi organi amministrativi e giurisdizionali.

Le segreterie danno notizia della ricezione degli atti alle parti costituite. Le parti che vi abbiano interesse devono, entro il termine perentorio di 60 giorni dalla ricezione dell'avviso della segreteria, richiedere al Presidente che venga fissata la data di trattazione.

### **Art. 139 - Insediamento delle nuove Commissioni tributarie provinciali e dei Tribunali tributari regionali**

L'insediamento delle nuove Commissioni tributarie provinciali avviene entro sei mesi dalla entrata in vigore della presente legge con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

L'insediamento dei Tribunali tributari regionali ha luogo entro sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge, in data che viene fissata con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Ministro della Giustizia.

### **Art. 140 - Concorsi per i giudici dei Tribunali tributari regionali**

In base alle esigenze sono indetti concorsi per titoli ed esami a posti di consiglieri, posti di primi referendari e di referendari per i Tribunali tributari regionali.

A tali concorsi possono partecipare:

**a)** per consiglieri: i professori ordinari ed associati di diritto tributario nelle Università; i magistrati amministrativi e quelli dell'ordine giudiziario, con qualifica non inferiore a consigliere d'appello o equiparata; gli avvocati dello Stato con dodici anni di servizio; gli appartenenti alle carriere amministrative direttive dello Stato, forniti di laurea in giurisprudenza, con qualifica non inferiore ad ispettore generale od equiparata;

**b)** per primi referendari: i giudici di Tribunale od equiparati, nonché i funzionari dello Stato con qualifica non inferiore a direttore di divisione od equiparati, forniti di laurea in giurisprudenza;

**c)** per referendari: i giudici aggiunti di Tribunale od equiparati, nonché i direttori di sezione od equiparati, forniti di laurea in giurisprudenza.

I posti messi a concorso sono riservati per non più di un terzo, rispettivamente in ciascuna delle tre qualifiche, ai professori ordinari ed associati di materie giuridiche nelle università, ai magistrati con qualifica non inferiore a consigliere d'appello ed agli avvocati dello Stato - per consigliere - ai giudici di Tribunale od equiparati - per primo referendario - ai giudici aggiunti di Tribunale od equiparati - per referendario.

I posti residui e, comunque, non meno di due terzi di quelli messi a concorso sono riservati alle altre categorie di cui al secondo comma.

I concorsi verranno espletati da una Commissione nominata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri e composta da tre Consiglieri del Consiglio di Stato o della Corte di Cassazione o della Corte suprema tributaria e da due professori universitari ordinari di diritto tributario.

**Art. 141 – Domanda di trasferimento dei Consiglieri della V Sezione della Corte di Cassazione alla Corte suprema tributaria. Concorsi**

Il Presidente ed i Consiglieri della Corte di Cassazione, su domanda da presentarsi al Ministro della Giustizia entro 60 giorni dall'entrata in vigore della presente legge, possono chiedere di far parte della Corte suprema tributaria.

I posti resisi vacanti, per mancata presentazione di tale domanda e successivamente per il raggiungimento del limite di età, sono messi a concorso con decreto del Ministro della Giustizia tra :

- a) i consiglieri dei Tribunali tributari regionali
- b) i professori universitari ordinari ed associati di materie giuridiche
- c) i magistrati ordinari ed amministrativi
- d) gli appartenenti alle carriere direttive amministrative dello Stato con qualifica non inferiore a ispettore generale o equiparativo.

La Commissione esaminatrice è composta da tre Consiglieri del Consiglio di Stato o della Corte di Cassazione o della Corte suprema tributaria e da due professori universitari ordinari di diritto tributario.

**Art. 142 – Norme di attuazione**

Con regolamenti da emanarsi entro tre mesi dalla entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le norme di attuazione e le modalità di svolgimento dei concorsi.

**Art. 143 - Trasferimento del personale dalla segreteria alla V Sezione della Corte di Cassazione alla Corte suprema tributaria**

Il personale amministrativo addetto alle Segreterie delle Commissioni tributarie provinciali e regionali è trasferito alle segreterie rispettivamente delle nuove Commissioni tributarie provinciali e dei Tribunali tributari regionali, restando ad operare nelle attuali strutture edilizie. Le Sezioni staccate delle Commissioni tributarie regionali si trasformano in sezioni staccate dei Tribunali tributari regionali. Il personale della segreteria della V Sezione della Corte di Cassazione è trasferito presso la Corte suprema tributaria.

**Art. 144 – Sedi delle nuove Commissioni tributarie provinciali e dei Tribunali tributari regionali**

Le Commissioni tributarie provinciali ed i Tribunali tributari regionali conservano almeno nella fase di prima attuazione, le sedi ad esse destinate all'entrata in vigore della presente legge..

**Art. 145 – Entrata in vigore**

La presente legge entra in vigore il 1° giugno 2010



#### **Art. 146 – Disposizioni finanziarie**

La presente legge non implica in generale oneri finanziari, in quanto le segreterie, esistenti alla sua entrata in vigore, delle Commissioni tributarie provinciali, delle Commissioni tributarie regionali, della V Sezione della Corte di Cassazione e del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria divengono segreterie con lo stesso *status* giuridico ed economico rispettivamente delle nuove Commissioni tributarie provinciali, dei Tribunali tributari regionali, della Corte suprema tributaria e del nuovo Consiglio di presidenza, conservando i medesimi locali.

I componenti, in servizio alla entrata in vigore della presente legge, delle Commissioni tributarie provinciali e regionali, che non siano magistrati di ruolo, conservano il loro *status* giuridico ed economico di retribuzione a gettone, cioè di “giudici laici”, nelle nuove Commissioni tributarie provinciali, nei Tribunali tributari regionali. Le Commissioni tributarie provinciali, divengono organi pienamente “amministrativi” di giustizia tributaria, perdendo ogni elemento giurisdizionale che lo rendevano organo di natura mista, senza che il loro costo aumenti in futuro per effetto della presente legge.

Il Presidente ed i Consiglieri della V sezione tributaria della Corte di Cassazione sono trasferiti su domanda alla Corte suprema tributaria. Nel caso di mancata presentazione della domanda, i posti vacanti, sono coperti su domanda da presentarsi entro i sessanta giorni successivi alla scadenza, dai Consiglieri delle Sezioni civili e penali della Corte di Cassazione, dai Consiglieri delle Sezioni giurisdizionali del Consiglio di Stato, sulla base di una graduatoria di anzianità di servizio.

Soltanto i posti vacanti di consigliere della Corte suprema tributaria ed i posti di giudice dei Tribunali tributari regionali, che si renderanno liberi con il raggiungimento del limite di età, per dimissioni o per mancata presentazione della domanda dei componenti delle soppresses Commissioni tributarie regionali, nel corso degli anni sono messi a concorso, però in un contesto di riduzione notevole dell’organico esistente all’entrata in vigore della presente legge, per l’effetto deflativo prodotto, come avviene negli altri Paesi europei e negli Stati Uniti, dal ruolo di filtro della nuova Commissione tributaria provinciale quale organo amministrativo.



SPECIALE  
DIRITTO TRIBUTARIO  
GIURISPRUDENZA



**CORTE DI CASSAZIONE, SS.UU., SENT. 17 APRILE 2009 N. 9142**

*In materia di Iva, è devoluta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie la domanda proposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per la restituzione di somme indebitamente versate a titolo di imposta sul valore aggiunto, una volta che ne sia rifiutato il rimborso, senza che la giurisdizione del giudice tributario possa venir meno per essere stato proposto il ricorso da soggetto d'IVA (cessionario del bene o committente del servizio), invece che dal soggetto passivo del rapporto tributario, atteso che esulano dal tema della giurisdizione e sono ad essa gradate le questioni relative alla legittimazione attiva ed all'ammissibilità della domanda (1)*

**la sentenza così motiva:****Svolgimento del processo**

**C**on ricorso notificato alla s.r.l. San Michele Roma il 26 maggio 2006 (depositato il giorno 8 giugno 2006), il Ministero dell'Economia e delle Finanze e l'Agenzia delle Entrate, in forza di TRE motivi, chiedevano di cassare (con ogni conseguente pronunzia; spese rifuse) la sentenza n. 74/20/05, depositata il 30 maggio 2005, con cui la Commissione Tributaria Regionale del Lazio – in accoglimento dell'appello di detta società avverso la decisione (629/53/03) della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che aveva respinto l'impugnazione del silenzio rifiuto formatosi sull'istanza con la quale la società, assumendo di svolgere un'attività (ricovero e cura ospedaliera) esente da quell'imposta, aveva chiesto il rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati nell'anno 1997 – aveva condannato l'amministrazione finanziaria al rimborso del complessivo importo di € 97.305,13 Entrate in favore della contribuente.

Nel controricorso notificato il 30 giugno 2006 (depositato il 17 luglio 2006) la società intimata instava per la declaratoria di inammissibilità ovvero per il rigetto dell'avverso ricorso, con refusione delle spese processuali; il 27 febbraio 2009 la stessa società depositava l'ordinanza (2/16/09) del 12 gennaio 2009 con cui la Commissione Tributaria Regionale del Veneto aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 comma 2 del D. L. 2 settembre 1997 n. 313 e chiedeva di rinviare la trattazione della presente causa poiché tale eccezione ove accolta dalla Corte, inciderebbe direttamente sul giudizio.

**Motivi della decisione**

1. In via preliminare va rilevata e dichiarata l'inammissibilità del ricorso proposto dal Ministero per non avere lo stesso (dedotto di aver) preso parte a precedente grado o fase del giudizio né (allegato e provato) di essere titolare di un qualche rapporto giuridico che – come costantemente richiesto da questa Corte (Cass.: II, 23 agosto 2007 n. 17922; trib., 7 maggio 2007 n. 10341; III, 26 gennaio 2006 n. 1692; II, 26 gennaio 2006 n. 1507; 2005 n. 965; II, 13 settembre 2004 n. 18346; II, 29 aprile 2003

n. 6649; II, 4 febbraio 2002 n. 1468; II, 23 novembre 2001 n. 14910) – lo legittimi, anche al fine di dimostrare la sussistenza del necessario ed imprescindibile interesse (art. 100 c.p.c.), ad impugnare.

In proposito, va specificatamente ricordato che il titolo quinto, capo secondo, del D. Lg.vo 30 luglio 1999 n. 300, come noto, ha operato un trasferimento di funzioni e di rapporti inerenti le entrate tributarie dal Ministero (dell'Economia e) delle Finanze alle Agenzie Fiscali (tra le quali, l'Agenzia delle Entrate), le quali ultime sono divenute operative a partire dal primo gennaio 2001 in base all'art. 1 del DM 28 dicembre 2000: per effetto ed in conseguenza di tale trasferimento ciascuna Agenzia (1) è succeduta al Ministero nei rapporti, sostanziali e processuali, in corso a quel momento e (2) è divenuta titolare esclusiva dei rapporti tributari (e, di conseguenza, unica legittimata processualmente) sorti successivamente alla data detta di sua operatività: nel caso, il presente giudizio (giusta quanto si legge nella sentenza impugnata) è stato introdotto con ricorso in data 18 giugno 2002, quindi proposto in epoca successiva alla data di operatività detta per cui il rapporto sostanziale (perché afferente a richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta nell'anno 1997) deve ritenersi comunque trasferito all'Agenzia mentre il rapporto processuale si è sicuramente instaurato soltanto con quest'ultima in quanto solo ad essa è imputabile (ed è stata concretamente imputata) la formazione del silenzio rifiuto (opposto, dice il giudice di appello, dall'Ufficio dell'Agenzia in relazione alla istanza volta al rimborso della somma indebitamente versata a titolo di IVA), impugnato dalla società.

## 2. Con la sentenza gravata, la Commissione Tributaria Regionale –

premesso un sintetico esame del regime fiscale normativamente riservato all'attività sanitaria di cura e ricovero ed alle forniture di beni e servizi diretti all'esercizio dell'attività stessa – ha accolto l'appello della contribuente (condanna (ndo) l'amministrazione finanziaria al rimborso del complessivo importo di € 97.305,13 (oltre accessori)) osservando:

- ◆ in ordine alla legittimazione attiva del contribuente, che, rientrando l'attività svolta dalla società tra quelle indicate nell'art. 10, n. 19, del DPR 633/72, il contribuente si pone come soggetto attivo e passivo nei confronti dell'amministrazione anche per quando concerne il campo di applicazione dell'IVA: la pretesa del contribuente di vedersi rimborsare quanto non potuto detrarre, pertanto, non può essere azionata che nei confronti dell'amministrazione finanziaria, essendo pacifico che non trattasi di consumatore finale Entrate, privo di rapporti con l'amministrazione per quanto concerne l'IVA;
- ◆ sul merito, che la disposizione contenuta nell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva (la quale impone agli stati membri di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad una attività esente, quale quella di cui qui si discute) è direttamente applicabile e, quindi, non solo è prevalente, in caso di contrasto con quella italiana (la quale, pur dopo le sostanziali modifiche apportate al sistema delle detrazioni di cui al D. Lgs. n. 313/1997, non include tali forniture di beni nell'elenco delle operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR 633/72, come accertato dalla Corte di Giustizia delle Comu-

nità Europee nella sentenza del 25 giugno 1997, emessa in causa C-45/95), ma è invocabile e deducibile dai singoli cittadini dinanzi ai giudici nazionali e vincola gli organi dell'amministrazione dei singoli stati che sono tenuti ad osservarla e ad applicarla.

**3.** L'Agenzia chiede di cassare tale decisione in base a tre motivi.

**A.** Con il primo, la ricorrente contesta la reiezione della tesi dell'Ufficio secondo cui la società era carente di legittimazione ad agire (per non essere il soggetto passivo dell'imposta di cui chiedeva il rimborso) e denuncia violazione a falsa applicazione degli artt. 17, comma 1, e 18, comma 1, del DPR 26 ottobre 1972 n. 633 e dell'art. 2033 c.c. nonché motivazione insufficiente, illogica e contraddittoria adducendo che, essendo cessionaria dei beni che assumeva destinati all'esercizio esclusivo di attività esenti, la società avrebbe dovuto agire nei confronti del cedente e non certo dell'Amministrazione, come da giurisprudenza costante (Cass. 22 aprile 2003 n. 6419; 27 giugno 2001 n. 8783).

**B.** Con il secondo motivo l'Agenzia – richiamato il principio per il quale (Cass. ss. uu. 14 maggio 2001 n. 208) “rientra nella sfera della giurisdizione ordinaria, e non nell'ambito di quella delle commissioni tributarie, la controversia promossa dal cessionario di un bene, consumatore finale, intesa a realizzare il suo diritto a conseguire, dall'Amministrazione finanziaria, il rimborso della parte dell'IVA da lui pagata sull'accisa corrisposta per alcuni acquisti di gasolio” perché “il processo tributario, siccome modellato dal DPR n. 636 del 1972 e (con contenuti sostanzialmente coincidenti) dal D. Lgs. n. 546 del 1992, ha una configurazione particolare che lo differenzia sia da quello civile classico che da quello amministrativo “di annullamento”, posto che, non solo deve essere introdotto attraverso la impugnazione di specifici e delimitati atti ed in relazione a specifici rapporti d'imposta, ma rimane esso stesso delimitato dai confini del rapporto tributario, con la conseguenza che la stessa giurisdizione delle commissioni tributarie non si esprime al di là degli stessi confini oggettivi e soggettivi del rapporto tributario, per il che il consumatore finale, siccome estraneo al rapporto d'imposta IVA, non può adire le commissioni tributarie, ma è tenuto a rivolgersi, onde far valere le sue dedotte pretese, esclusivamente al giudice ordinario” – denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2 comma 1 del D. Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 assumendo che in ogni caso, se la società avesse voluto agire nei confronti dell'amministrazione la controversia avrebbe dovuto essere instaurata davanti al giudice ordinario e non anche alle Commissioni Tributarie (Cass. ss. uu. 14 maggio 2001 n. 208).

**C.** In terzo (ed ultimo) luogo l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 13 parte B) lett. c) della Direttiva n. 77/388/CEE, nonché dei principi di cui alla sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee 25 giugno 1997 (in causa C-45/95) adducendo che tale disposizione, laddove prevede che “gli stati membri esonerano c) le forniture di beni destinati esclusivamente ad un'attività esente ove questi beni non abbiano formato oggetto d'un diritto a deduzione”, non si riferisce agli acquisti di beni, bensì alla successiva rivendita (rectius: cessione) dei beni medesimi avendo il legislatore comunitario disposto che nel caso in cui un soggetto, dopo avere ac-

quistato un bene senza aver potuto detrarre l'IVA ceda il medesimo bene ad altro soggetto, tale operazione debba essere a sua volta esente da IVA onde evitare una doppia imposizione perché, in mancanza di tale norma, l'imposta, già assolta dal primo acquirente (nel caso la società resistente, che viene a configurarsi pertanto come consumatore finale), verrebbe ad essere nuovamente assolta dal successivo acquirente.

La correttezza di detta interpretazione della norma, secondo l'Agenzia, si ricava: dal testo della disposizione, specie da quello redatto in francese nel quale è utilizzata l'espressione "biens qui étaient affectés exclusivement à une activité exonérée" (beni che erano destinati esclusivamente ad una attività esente);

dall'interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (sentenza 25 giugno 1997 emessa in causa C-45/95, richiamata dalla società) e, soprattutto, dalle conclusioni dell'Avvocato Generale presentate il 10 dicembre 1996 richiamate nella sentenza;

dalla ratio della disposizione, che non è quella di non far pagare l'IVA a monte ai soggetti che, in virtù dell'attività esercitata non possono portare in detrazione la stessa in quanto non si comprenderebbe per quale motivo la disposizione si riferisce solo ai beni e non anche all'acquisizione di servizi e alle importazioni, atteso che l'art. 2 della Direttiva n. 77/388/CEE individua l'elemento oggettivo dell'imposta menzionando distintamente le cessioni dei beni, le prestazioni dei servizi e le importazioni;

dalla legislazione nazionale che con l'art. 1 comma 4 del D. Lgs. n. 313/97 ha introdotto nell'art. 10 comma 1 del DPR n. 633/72 il n. 27 quinquies, in forza del quale sono esenti da imposta "le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli artt. 19, 19 bis 1 e 19 bis 2", per cui le successive cessioni dei beni già acquistati per essere utilizzati in attività esenti Entrate, che verranno effettuate in favore di altri soggetti, sono ormai anch'esse esenti da imposta.

#### 4. Dal suo canto, la società oppone:

l'eccezione secondo cui, per ottenere il rimborso, avrebbe dovuto agire nei confronti del cedente e non dell'amministrazione, si palesa del tutto infondata perché essa svolge un'attività imprenditoriale che la rende titolare, nei confronti dell'amministrazione, di diritti ed obblighi contributivi in materia di IVA, tra cui il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti inerenti l'attività stessa: chi acquista beni e servizi nell'esercizio di impresa non è consumatore finale ed è, quindi, legittimato a chiedere il rimborso delle imposte pagate e non detratte e ad impugnare il silenzio rifiuto al rimborso, anche perché un'azione nei confronti dei cedenti dei beni non sarebbe nemmeno ipotizzabile non avendo la legislazione italiana recepito una Direttiva CEE che esonera dall'IVA, ovvero riconosce espressamente il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle forniture di beni destinati a talune specifiche attività esenti;

la pretesa carenza di giurisdizione delle Commissioni Tributarie è infondata avendo il giudizio per oggetto il diritto alla deduzione dell'IVA assolta da un imprendito-



re in via di rivalsa e non portata in detrazione, giudizio instaurato nei confronti dell'amministrazione finanziaria;

non è stata in alcun modo recepita la prima parte della Direttiva di cui al (l') art. 13 parte B, lett. c) che esonera o riconosce il diritto della detrazione delle forniture di beni destinati a talune specifiche attività esenti, la quale contiene un precetto normativo ben preciso e cioè l'obbligo per gli stati membri di esentare dall'IVA non solo l'attività svolta da essa società ma anche di esentare le forniture di beni destinati esclusivamente ad una attività esentata.

5. I primi due motivi del ricorso dell'Agenzia – che possono essere esaminati congiuntamente – debbono essere respinti; il terzo, invece, va accolto perché fondato.

In ordine alle eccezioni (a) di difetto di legittimazione passiva dell'amministrazione finanziaria (la società avrebbe dovuto agire nei confronti del cedente) e (b) di difetto di giurisdizione del giudice tributario (per agire nei confronti dell'amministrazione la società avrebbe dovuto instaurare la controversia davanti al giudice ordinario), invero, va ricordato che queste sezioni unite hanno da tempo (sentenze 19 marzo 1990 n. 2281 e 13 dicembre 1991 n. 13446, da cui ultima gli excerpta che seguono) statuito il principio – poi ribadito: con sentenza 4 giugno 2002 n. 8090 (per la quale “in materia di crediti IVA la giurisdizione tributaria è individuata dall'oggetto della domanda e non dal soggetto titolare del credito; la domanda di pagamento di un credito IVA, contestato dall'Amministrazione, appartiene alla giurisdizione delle commissioni tributarie”) e con ordinanza (ex art. 375 c.p.c.) 19 novembre 2007 n. 23835 (l' “attribuzione alla giurisdizione tributaria è dalla legge disposta in ragione dell'oggetto della domanda e non del soggetto titolare del credito, il quale ben può essere, quindi, il cessionario che assume la stessa posizione riservata al contribuente creditore originario”) -, da confermare per carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria, secondo il quale appartiene alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie (ivi, *ratione temporis*, ai sensi dell'art. 1, lett. d) del DPR 26 ottobre 1972 n. 636), la domanda proposta nei confronti dell'amministrazione finanziaria per la restituzione di somme indebitamente versate a titolo di imposta sul valore aggiunto, una volta che ne sia rifiutato il rimborso, senza che la giurisdizione del giudice tributario possa venir meno per essere stato proposto il ricorso da soggetto d'IVA (cessionario del bene o committente del servizio), invece che dal soggetto passivo del rapporto tributario, atteso che esulano dal tema della giurisdizione e sono ad essa gradate le questioni relative alla legittimazione attiva ed all'ammissibilità della domanda.

La terza doglianza – con la quale, nella sostanza, l'Agenzia contesta la legittimazione attiva sostanziale della società, ovvero sia la titolarità in capo a questa del diritto a rimborso -, come anticipato, è fondato.

Con ordinanza (adottata perché “la soluzione” delle questioni sottoposte al suo esame “non dà adito ad alcun ragionevole dubbio”) resa il 6 luglio 2006 nelle cause riunite C-18/05 e C-155/05 – “aventi ad oggetto domande di pronuncia pregiudiziale

le proposte Entrate, ai sensi dell'art. 234 CE, dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (C-18/05) e dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze (C-155/05)”, invero, la Corte di Giustizia CE ha (testualmente) statuito che “la prima parte dell'art. 13, parte B, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE” (“in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme”) “dev'essere interpretata nel senso che l'esenzione da essa prevista” – specificamente invocata dalla società e riconosciuta dal giudice a quo nella sentenza impugnata – “si applica unicamente alla rivendita di beni preliminarmente acquistati da un soggetto passivo per le esigenze di un'attività esentata in forza del detto articolo, in quanto l'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto iniziale dei detti beni non abbia formato oggetto di un diritto a detrazione”.

La questione di legittimità costituzionalità dell'art. 2, c. 2, del D. Lg. vo 2 settembre 1997 n. 313 che sostituisce l'art. 19 del DPR n. 633 del 1972 per contrasto con gli artt. 76 e 77, 117 primo comma della Carta Costituzionale, ed artt. 3 e 53 della stessa Costituzione – sollevata dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto nell'ordinanza (2/16/09) depositata il 12 gennaio 2009 (esibita dalla società) – è, nella specie, del tutto irrilevante perché la controversia è stata decisa in base alla richiamata vincolante interpretazione delle afferenti norme comunitarie nonché della diretta applicabilità delle stesse nell'ordinamento nazionale.

### **In conseguenza,**

**(1) la sentenza** impugnata deve essere cassata per avere erroneamente affermato la spettanza alla società intimata del rimborso dell'imposta sul valore aggiunto corrisposto per l'acquisto di beni necessari per lo svolgimento della sua attività esente dall'IVA e

**(2) la causa** (siccome non bisognevole di nessun ulteriore accertamento fattuale), ai sensi dell'art. 384 c.p.c., deve essere decisa nel merito da questa Corte con il rigetto della domanda di primo grado della società stessa, in piena conformità, peraltro, a precedenti statuizioni sulla medesima questione (Cass., un.: 20 gennaio 2009 nn. 4813 e 4814; 31 luglio 2008 n. 20752 (in controversia in cui “la Commissione Tributaria Regionale confermava il diritto della Casa di cura ad ottenere il rimborso delle somme versate a titolo di IVA sugli acquisti necessari per l'esercizio di attività esenti da IVA”); 30 luglio 2008 n. 20595 (in causa avente ad oggetto il silenzio rifiuto formatosi sull' “istanza” con cui una società esercente “attività di ricovero e di cura ospedaliera” aveva chiesto il “rimborso della somma versata a titolo di IVA per l'acquisto di beni indispensabili per l'esercizio della sua attività”)).

**(3) Le spese dell'intero giudizio** vanno integralmente compensate tra le parti ai sensi dell'art. 92, secondo comma, c.p.c., avendo lo stesso ad oggetto (cfr. Cass., un. n. 20752 e n. 20595 del 2008, citt.) una “questione molto dibattuta e definita solo con l'intervento della Corte Europea”.

---

## (1) L'indebito tributario in materia di IVA

Come è noto, ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, *“Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie e comunque denominati...”*.

Con la sentenza in commento la Cassazione ha ribadito l'interpretazione della citata norma per cui competono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie in cui si discute circa l'esistenza dell'obbligazione tributaria, comprese quelle concernenti il *quantum* del rimborso o la procedura con la quale lo stesso deve essere effettuato.

In effetti le stesse Sezioni Unite, con l'ordinanza n. 14335/05 del 12.5-8.7.2005, avevano espressamente affermato che il diritto al rimborso di un tributo non dovuto - compreso tra quelli elencati nell'art. 2 del d.Lgs. n. 546/1992 - non può svolgersi secondo il modello dell'indebito di diritto comune, dovendo osservarsi le regole del riparto di giurisdizione e la speciale disciplina processuale prevista dalle singole leggi d'imposta e dalla legge sul contenzioso tributario.

Ebbene, in base a tale disciplina le controversie in materia di rimborso di tributi *“sono devolute allo stesso giudice cui è conferita giurisdizione sul rapporto tributario controverso. La deroga a tale giurisdizione, che è conferita ratione materiae ed ha carattere esclusivo, è stata affermata dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 10725/2002, richiamata dal ricorrente, soltanto nel caso in cui l'ente impositore ha riconosciuto formalmente la non debenza del tributo versato e il diritto del contribuente al rimborso, sì che la controversia non riguarda più la risoluzione di una questione tributaria, ma un mero indebito oggettivo di diritto.*

Avv. Alessandro COGLIATI DEZZA

**COMM. TRIB. PROV. DI ROMA, SEZ. XXXIII - SENT. 68  
DEL 10 FEBBRAIO 2009 (UD. DEL 3 FEBBRAIO 2009) -  
PRES. GENTILE REL. CECINELLI**

*In caso di mancata allegazione dell'atto impugnato da parte del contribuente, il ricorso deve considerarsi inammissibile, e ciò in quanto la Commissione non può valutare le doglianze della contribuente, né la tempestività del ricorso, né il comportamento dell'ufficio (1).*

**La sentenza così motiva:**

**Fatto** – Avverso la cartella di pagamento in epigrafe, proponeva ricorso eccependo l'infondatezza della pretesa fiscale. All'udienza del 3 febbraio 2009 la Commissione dichiara inammissibile il ricorso per i seguenti

**Motivi** – La ricorrente non ha depositato l'atto impugnato. In detta situazione la Commissione non può valutare le doglianze della contribuente, né la tempestività del ricorso, né il comportamento dell'ufficio.

Pertanto il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

Sussistono validi motivi per compensare le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

la Commissione dichiara il ricorso inammissibile. Spese compensate.

---

**(1) Sulla mancata allegazione dell'atto impugnato**

(1) La sentenza in commento affronta, forse con eccessiva rigidità, una questione molto delicata, in modo fra l'altro difforme dal prevalente orientamento della giurisprudenza.

Ed infatti, è noto come la normativa sul processo tributario disponga l'inammissibilità del ricorso introduttivo al verificarsi di alcune cause tassative, ed in particolare:

**a)** la proposizione del ricorso oltre il termine perentorio di 60 giorni dalla notifica dell'atto impugnato;

**b)** la mancanza o l'assoluta incertezza di uno degli elementi essenziali del ricorso, quali l'indicazione della Commissione Tributaria adita, del ricorrente o del legale rappresentante, dell'Ufficio finanziario nei cui confronti è proposta impugnazione, dell'atto impugnato, dell'oggetto della domanda e dei motivi di ricorso, oltre, ovviamente, alla mancanza della sottoscrizione;

**c)** la costituzione in giudizio oltre il termine di 30 giorni dalla notifica del ricorso, oltre alla mancata allegazione allo stesso della fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione della raccomandata a mezzo del servizio postale;

**d)** l'evidente difformità tra la copia del ricorso consegnato o spedito alla controparte e la copia depositata presso la Segreteria della Commissione Tributaria.

Orbene, è noto l'orientamento della Corte Costituzionale per cui le cause di inammissibilità previste dalla legge processuale vanno intese in senso restrittivo, così evitando irragionevoli declaratorie di inammissibilità (cfr., per tutte, Corte Cost., sent. n. 520/2002).

E proprio sulla questione in esame, più di recente la Corte di Cassazione, con le sent. n. 905/2006, ha ricordato come sia il vecchio (D.P.R. 26 ottobre 1973 n. 636, art. 15, comma 1, lett. c,) che il nuovo processo tributario (D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 18, comma 2, lett. d), e art. 22, comma 1 e 2), facciano conseguire l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio solo in caso di mancata indicazione dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda, *“mentre nessuna conseguenza si fa discendere, invece, dalla omessa allegazione dell'atto opposto”*.

La soluzione prospettata nella sentenza in commento appare pertanto troppo rigida e quindi censurabile, anche in considerazione del fatto che il Giudice tributario, in applicazione dell'art. 22, comma 5, d.Lgs. n. 546/1992, ha sempre il potere, ove *“sorgano contestazioni”*, di ordinare l'esibizione degli originali degli atti e dei documenti di causa.

Avv. Claudio BERLIRI

**COMM. TRIB. REGIONALE DI ROMA, SEZ. I, SENT. N. 490/01/09,  
DEP. 3.1.09, PRES. VARRONE, REL. ZUCHELLI – GIUDICE: GIZZI**

*Il diniego di autotutela rientra nel novero degli atti impugnabili nel processo tributario ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, in quanto determina il dispiegarsi del potere impositivo. L'interesse legittimo connesso all'esercizio dell'autotutela comporta che, anche il diniego, per non incorrere in evidenti vizi di eccesso di potere deve seguire lo schema logico e giuridico proprio di qualsiasi atto amministrativo ed, in particolare, deve essere assistito da una congrua motivazione circa la sussistenza o meno dei motivi che giustificherebbero l'annullamento dell'atto impositivo, in relazione ai motivi prospettati dalla parte (1)*

**La sentenza così motiva:**

**F**atto – Il sig. X ha avanzato un'istanza di annullamento in autotutela relativamente all'accertamento, notificato in data 24 dicembre 2002 con il quale l'Ufficio di Albano accertava una plusvalenza ai sensi dell'art. 81, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986.

L'accertamento era divenuto definitivo per mancata impugnazione.

Avverso il rigetto dell'istanza di autotutela n. ... del ... il contribuente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Roma lamentando:

La plusvalenza accertata discende da una valutazione della cessione del 25% di quote della Società Alfa a r.l.. La valutazione derivava, secondo l'accertamento, dalla presenza nel patrimonio della società di un immobile ristrutturato. Il presupposto di fatto però sarebbe stato erroneo, in quanto l'immobile in questione è stato ristrutturato con concessione rilasciata dal comune il 5 novembre 1996 ed il 22 luglio 1997, quindi dopo la cessione avvenuta il 5 agosto 1996.

Difetto di motivazione dell'accertamento.

Si costituiva in giudizio l'ufficio resistendo.

Con la sentenza di cui in epigrafe la Commissione tributaria provinciale respingeva il ricorso osservando:

l'atto impugnato non consegue ad una rinnovata valutazione dell'interesse pubblico, ma è meramente confermativo dell'accertamento definitivo.

la pretesa fiscale nasce dall'atto impositivo e non dal mero rifiuto di annullarlo dunque il rifiuto stesso non è compreso tra gli atti impugnabili di cui all'art. 18 del D.Lgs. n. 546/1992.

Avverso la detta sentenza propone appello il contribuente, con atto notificato nei termini e depositato presso la segreteria della Commissione provinciale lamentando:

secondo la giurisprudenza della Corte di Cassazione sono impugnabili tutti gli atti comunque denominati ai sensi dell'art. 2 dello stesso decreto nella formulazione attuale dopo l'art. 3 del D.L. n. 203/2005;

l'istanza in autotutela richiede una valutazione dell'interesse legittimo sottostante; ripropone i motivi di primo grado.

Si costituisce in giudizio l'ufficio eccependo:

a prescindere dalla giurisdizione del giudice tributario l'atto impugnato non ha carattere impositivo;

l'illegittimità del rifiuto di autotutela, scaturisce solo da un interesse diverso del contribuente rispetto a quello che avrebbe potuto far valere nell'impugnazione dell'atto principale;

il giudizio comunque si deve limitare alla legittimità del rifiuto e non al merito tributario.

**Diritto** – Ritiene il Collegio in punto di giurisdizione di condividere la posizione della Cassazione, SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388 e 10 agosto 2005, n. 16776, secondo cui spetta alla giurisdizione del giudice tributario il giudizio di legittimità sul rifiuto di procedere all'autotutela da parte dell'Amministrazione tributaria.

Condivide altresì l'impostazione recata nelle medesime sentenze secondo cui il giudizio della Commissione tributaria è esteso in tali casi, anche alla tutela dell'interesse legittimo e dunque alla verifica dell'esistenza dell'eccesso di potere in presenza di un'attività discrezionale.

Sotto questo profilo il diniego di autotutela rientra nel novero degli atti tributari impugnabili poiché determina, come conseguenza, il dispiegarsi del potere impositivo.

Entrando nel merito del rifiuto di procedere all'annullamento in autotutela dell'accertamento, osserva il Collegio che il contribuente ha esposto la prospettata sussistenza di un errore di fatto che inficia il presupposto di imposta.

La prospettazione, infatti consiste nel ritenere che la ristrutturazione appartenente al patrimonio della società, che aveva evidentemente dato luogo ad un valore più elevato del cespite fosse avvenuta in momento successivo alla cessione delle quote. In sostanza, afferma il contribuente, all'atto della cessione l'immobile non assumeva quel valore che solo successivamente avrebbe assunto grazie alla ristrutturazione stessa e l'Amministrazione non sarebbe incorsa in erronea valutazione, ma sarebbe stata travisata da errore di fatto.

Orbene, il potere di agire in autotutela, contemplato dall'art. 2-*quater* del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 è stato introdotto dal legislatore con il precipuo scopo di autorizzare l'Amministrazione ad annullare atti impositivi al verificarsi di determinati presupposti al fine di non incorrere in contenzioso defatigante costoso e di esito negativo.

A riprova di ciò il D.M. 11 febbraio 1997, n. 37 che detta i criteri per l'esercizio di questo potere prevede priorità e valutazioni economiche all'evidenza dettate con la finalità di disciplinare l'auto-annullamento ai fini pubblici. Tuttavia, l'art. 5 dello stesso decreto amplia il significato della norma prevedendo che lo stesso contribuente possa richiedere l'annullamento indirizzando la richiesta all'ufficio che ha emesso l'atto. Con il proprio atto amministrativo di auto-organizzazione, quindi, l'Amministrazione tributaria ha predisposto una tutela ulteriore per il contribuente ben in-

teso nelle medesime ipotesi contemplate dall'art. 2 dello stesso decreto tra cui l'errore sul presupposto impositivo.

In tale maniera la stessa Amministrazione ha riconosciuto l'esistenza di un interesse legittimo del contribuente all'esercizio dell'autotutela. Il diniego pertanto per non incorrere in evidenti vizi di eccesso di potere deve seguire lo schema logico e giuridico proprio di qualsiasi atto amministrativo ed in particolare deve essere assistito da una congrua motivazione che nella fattispecie manca del tutto.

Nel motivare l'esercizio negativo del proprio potere l'Amministrazione non è tenuta a ripetere l'intero giudizio sottostante all'atto impositivo, ma a fornire un'adeguata motivazione circa la sussistenza o meno dei motivi che giustificerebbero l'annullamento a mente dello stesso art. 2 citato.

Nella specie il contribuente assume l'esistenza di un errore materiale ed è su questa prospettazione che l'Amministrazione avrebbe dovuto esercitare il suo potere valutativo e la sua capacità di motivare. Ciò non determina, quindi un novello esercizio del potere impositivo, ma solo una limitata decisione circa la sussistenza di uno dei requisiti previsti per l'annullamento in autotutela.

L'appello, pertanto, è da accogliere sul punto della carenza di motivazione dell'atto di diniego salvi e riservati gli ulteriori provvedimenti dell'Amministrazione.

Sussistono comunque giustificati motivi per la compensazione integrale delle spese, competenze ed onorari dei due gradi del giudizio.

#### **P.Q.M.**

accoglie l'appello nei limiti di cui in motivazione. Compensa integralmente tra le parti le spese, competenze ed onorari dei due gradi di giudizio.

### **(1) Sull'impugnazione del diniego di autotutela**

L'impugnazione del diniego di autotutela solleva tuttora varie problematiche, a partire dalla giurisdizione fino a giungere agli eventuali limiti del sindacato giurisdizionale, passando attraverso le condizioni d'impugnabilità.

Il pensiero espresso dalla C.T.R., nel caso in esame, si pone in sintonia con il più recente orientamento della Suprema Corte di Cassazione, in particolare espresso con le sentenze n. 7388/2007 e n. 16776/2005, secondo cui:

spetta alla giurisdizione tributaria il giudizio di legittimità sul rifiuto a procedere all'autotutela da parte dell'Amministrazione tributaria;

il giudizio dei giudici tributari è esteso in tali casi anche alla tutela dell'interesse legittimo e dunque alla verifica dell'esistenza dell'eccesso di potere in presenza di un'attività discrezionale;

per non incorrere nel vizio di eccesso di potere il diniego deve seguire lo schema logico e giuridico proprio di qualsiasi atto amministrativo, ed in particolare deve essere assistito da una congrua motivazione;



in presenza di congrua motivazione, il contribuente non può sindacare il merito del provvedimento dinanzi al giudice tributario, non potendosi quest'ultimo sostituirsi all'A.f. nelle valutazioni discrezionali, dovendosi limitare esclusivamente alla verifica della correttezza formale del provvedimento di diniego.

Avv. Giuseppe MARINO

I

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI ROMA SEZIONE I –  
SENTENZA N° 04/01/09 - PRONUNCIATA IL 21.10.08 -  
DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 14.01.09**

*Nel caso in cui non vi sia alcuna coincidenza tra il prezzo dichiarato ai fini dell'imposta di registro e quello accertato ai fini delle imposte dirette ed allorché il trasferimento dell'azienda sia avvenuto nell'ambito dello stesso nucleo familiare e precedente attiva ingerenza del cessionario nella gestione dell'azienda stessa, l'Ufficio finanziario, con l'atto di accertamento è chiamato a dare conferma e dimostrazione nella successiva eventuale fase di impugnazione della congruità del valore determinato quale plusvalenza per la cessione a titolo oneroso (1).*

II

**COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI ROMA SEZIONE X –  
SENTENZA 161/10/08 PRONUNCIATA IL 23/10/2008  
E DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 13/11/2008**

*Per l'applicazione dell'imposta di registro si ha riguardo al valore di mercato del bene, mentre per le plusvalenze realizzate nell'ambito di una impresa occorre verificare la differenza tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di cessione e il confronto tra il valore attribuito dall'Ufficio del registro al bene ceduto ed il corrispettivo in atto può legittimamente indurre l'Ufficio a presumere che quello indicato possa non essere il reale corrispettivo percepito, in quanto sproporzionalmente inferiore al valore del bene (2)*

**Le sentenze così motivano:**

I

**F**atto – In data 17 maggio 1999 il signor LG cedeva, tramite scrittura privata registrata il 7 giugno 1999, alla società Il CL di LAM & C s.a.s. l'attività di ristorazione sita in Subiaco, per il prezzo convenuto di lire 10.000.000, di cui lire 2.700.000 per stigliatura varia e lire 7.300.000 per avviamento.

L'Ufficio delle Entrate di Tivoli con l'avviso di accertamento n. 881010400671 elevava il valore che precede in lire 84.537.000, che, ai sensi dell'art. 86, comma 4, D.P.R. 917 1986, veniva considerato come plusvalenza, e quindi ripreso a tassazione ai fini IR-PEF, con l'aggiunta delle relative sanzioni e interessi.

Il signor Lustrissimi si opponeva tempestivamente all'atto predetto, di cui chiedeva l'annullamento, poiché illegittimo ed infondato sotto vari profili.

La Commissione tributaria provinciale di Roma con sentenza n. 148/46/07 depositata in data 18.5.2007, ha respinto il ricorso.

Il contribuente, rappresentato e difeso dal dott. Francesco Lando, ha proposto appello eccependo i seguenti rilievi:

In via pregiudiziale, rileva la diversa disciplina alla base della tassazione degli effetti traslativi di diritti reali tra l'imposta di registro e le imposte sui redditi; inoltre l'Ufficio finanziario ha determinato in maniera del tutto autonoma e senza alcuna motivazione la plusvalenza di lire 84.537.000.

In via principale, osserva che l'art. 39, comma 1, lettera d) D.P.R. 600 del 1973, dà la possibilità all'Amministrazione finanziaria di rettificare i redditi esposti in dichiarazione, desumendo l'esistenza di attività non dichiarata "anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti". Nel caso in esame, invece, l'avviso di accertamento non presenta i requisiti previsti dall'art. 42 D.P.R. 600 del 1973; inoltre l'Ufficio non ha accertato alcun valore venale relativamente all'azienda ceduta.

Per tali ragioni sollecita, in riforma della impugnata sentenza, la richiesta di dichiarare illegittimo l'avviso impugnato e quindi di disporre l'annullamento.

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Tivoli, nel costituirsi in giudizio, ritiene le doglianze di parte contribuente prive di rilevanza, anche perché la stessa non ha fornito risposta all'invito di instaurare il contraddittorio, con il quale sarebbe stato opportuno rappresentare gli elementi che, a suo dire, contrastavano il valore accertato.

**Diritto** – Con la scrittura privata sottoscritta in data 17.5.1999, autenticata dal notaio Carlo Pennazzi Catalani e registrata presso l'Ufficio del Registro di Velletri in data 7.6.1999, il signor LG cedeva alla Società .... l'azienda commerciale in Subiaco, esercente attività di ristorante, trattoria, pizzeria, osteria e birreria, per il prezzo dichiarato di lire 10.000.000, di cui lire 2.700.000 quale attrezzatura varia e lire 7.300.000 quale avviamento.

Ai soli effetti dell'imposta di registro il valore dell'avviamento veniva dichiarato in lire 75.000.000, ai sensi dell'articolo 51, comma 4, D.P.R. 131 del 1986, ottenuto moltiplicando il reddito medio degli ultimi tre anni per il coefficiente 3 (tre).

L'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Tivoli, con avviso di accertamento n. 881010400671, provvedeva ad accertare per l'anno 1999 il maggior reddito di lire 84.537.000, ai fini dell'imposta sulle persone fisiche, in base all'articolo 39, comma 1, D.P.R. 600 del 1973, che così veniva motivato "Rilevato che per l'anno in esame è stata posta in essere una cessione d'azienda in data 17.5.1999 per un importo dichiarato di lire 84.537.000, atto registrato in data 7.6.1999 presso l'Ufficio del Registro di Velletri".

Una prima considerazione va fatta in ordine al valore accertato di lire 84.537.000, che, come innanzi esposto, non risulta assolutamente rilevabile nella scrittura privata registrata né ai fini dell'imposta di registro né a quelli inerenti l'imposta sulle persone fisiche.

La parte contribuente con il ricorso introduttivo, oltre a lamentare tale incongruenza, sosteneva, comunque, che il valore dichiarato ai fini dell'imposta di registro non poteva essere assunto ai fini della plusvalenza di cui all'art. 86, comma 4, D.P.R. 917 del 1986, anche perché nel caso a quo il trasferimento aziendale era av-

venuto nell'ambito dello stesso nucleo familiare, per la cui fattispecie il Legislatore con l'introduzione dell'art. 3, comma 25, lettera a) ha modificato l'art. 54 del TUIR.

I primi giudici con l'impugnata sentenza, hanno statuito, tra l'altro, che i valori venali accertati dall'Ufficio ai fini dell'imposta di registro sono compatibili anche per quanto riguarda l'imposizione diretta, per cui hanno disatteso il ricorso.

Ai fini dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 51 D.P.R. 131 del 1986, la base imponibile si fonda sul valore di mercato del bene e nel caso di cessione di una azienda o diritti reali sulla stessa, si determina sul "valore venale in comune commercio"; per quanto riguarda le imposte sui redditi, invece, la base imponibile si quantifica con riferimento al corrispettivo della transazione, cioè al prezzo effettivamente conseguito (artt. 58 e 86 del TUIR).

L'articolo 86, comma 2, stabilisce, infatti, che la plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso è costituita dalla differenza tra il corrispettivo pattuito e il costo non ammortizzato, prevedendo, altresì, con specifico riferimento alla cessione di azienda che: "concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze dell'azienda, compreso il valore dell'avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso".

In sostanza, il prezzo pattuito costituirà la plusvalenza imponibile.

E' bene evidente, la diversità di determinazione dell'imponibile nel caso di cessione di un'azienda agli effetti della imposta di registro e delle imposte dirette.

Quindi si appalesa, in relazione alle precisazioni che precedono, assolutamente non giustificato il procedimento adottato dall'Ufficio finanziario per determinare il valore della plusvalenza accertata, il quale, peraltro, oltre che non motivato, nemmeno corrisponde a quello dichiarato agli effetti dell'imposta di registro.

L'Ufficio, nel proprio atto di resistenza, onde avallare il proprio atto di rettifica fa riferimento alla sentenza n. 4057 del 21.2.2007 emessa dalla Corte di Cassazione, con la quale, fermi restando i principi stabiliti ai fini dell'imposta di registro e delle imposte dirette con i richiamati art. 51 D.P.R. 131 del 1986 e artt. 58 e 86 del TUIR, ha stabilito che "l'amministrazione finanziaria è legittimata a procedere in via presuntiva sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato col valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore".

Quanto affermato dalla Suprema Corte, in disparte che nel caso a quo non esiste affatto alcuna coincidenza tra il prezzo dichiarato ai fini dell'imposta di registro e quello accertato ai fini delle imposte dirette, si può senz'altro dire che la prova richiesta, circa il prezzo effettivamente corrisposto, è stata raggiunta, anche se in modo indiretto, con la circostanza che il trasferimento dell'azienda è avvenuto nell'ambito dello stesso nucleo familiare e precedente attiva ingerenza del cessionario nella gestione dell'azienda stessa. Peraltro, l'Ufficio finanziario, con l'atto di accertamento non ha individuato alcun elemento che potesse dare conferma della congruità del va-

lore determinato quale plusvalenza per la cessione a titolo oneroso.

In tale situazione non resta che, in totale riforma della sentenza di primo grado, che accogliere l'appello e quindi dichiarare illegittimo l'accertamento, che pertanto va annullato.

Le spese processuali, in considerazione della contraria sentenza di primo grado, restano compensate tra le parti in causa.

## **II**

### **Svolgimento del processo**

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Viterbo, a seguito di segnalazione del centro informativo dell'anagrafe tributaria che evidenziava che la Sig.ra BAM con atto registrato a Viterbo il 9-06-00 aveva ceduto un'azienda commerciale avente ad oggetto la vendita a minuto di alimentari e macelleria per l'importo di £ 80.000.000.= di cui £ 60.000.000.= per avviamento commerciale e che dai dati presenti nel sistema informativo per l'IRPEF 2000 risultava dichiarata solo parzialmente la relativa plusvalenza. Le parti nello stesso atto indicavano, ai soli fini dell'imposta di registro il valore dell'avviamento commerciale in £ 100.000.000.=.

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Viterbo rettificava, quindi, il valore dell'avviamento dichiarato ai sensi del 4° comma dell'art. 51 del T.U. dell'Imposta di Registro, notificando distinti avvisi di accertamento alla Sig.ra B ed all'acquirente Sig. FS.

La Sig. B faceva notare: 1°) che la plusvalenza da cessione di azienda era stata dichiarata nel mod. Unico per l'anno 2000 a tassazione separata e che l'importo indicato di £ 30.000.000.= corrispondente al 51% del valore dell'avviamento perché la restante parte di £ 29.400.000.= era stata dichiarata dal coniuge Facchin Sandro nella propria dichiarazione dei redditi, in quanto tra i medesimi era esistente un'impresa familiare; 2°) che il valore dell'avviamento dichiarato ai fini dell'imposta di registro era pari a £ 100.000.000.= diversa da quella effettivamente incassata di £ 60.000.000.= e, quindi, dichiarata ai fini delle II.DD.. Il valore di £ 60.000.000.= era da ritenersi congruo per l'andamento di recessione degli ultimi tre anni che aveva penalizzato i piccoli esercizi commerciali della zona fagocitati dalla grande distribuzione e considerato anche i pochi anni di gestione dell'attività che durava da sei anni. Il valore di £ 100.000.000.= ai fini dell'imposta di registro era stata indicata per evitare accertamenti futuri e aveva preferito aderire agli automatismi di calcoli previsti dall'Ufficio del registro stesso che aveva a suo tempo interpellato.

La contribuente impugnava detto avviso di accertamento lamentando difetto di motivazione dello stesso in quanto sarebbero stati applicati alla fattispecie relativa all'accertamento sull'imposta sui redditi, principi relativi sull'imposta di registro.

L'Ufficio si costituiva in giudizio e contestava tutti i motivi di doglianza della parte.

La CTP di Viterbo – Sez. n. 1 con sentenza n. 6 del 5-02-07, riuniva i ricorsi, li accoglieva e compensava le spese.

Avverso detta decisione proponeva appello l'Ufficio sostenendo la legittimità del proprio operato che aveva proceduto all'accertamento induttivo in quanto la vendita del bene risultava inferiore rispetto a quella accertata ai fini dell'imposta di registro e spettava alla contribuente di superare tale presunzione fornendo prova di aver venduto l'azienda proprio al prezzo indicato in bilancio. L'Ufficio, pertanto, in assenza di altri riscontri aveva utilizzato il valore definito ai fini dell'imposta di Registro per procedere all'accertamento ai fini dell'IRPEF. Pertanto, chiedeva l'accoglimento dell'appello con vittoria di spese ed onorari di ogni grado di giudizio.

In data 11-04-08 la contribuente si costituiva in giudizio e presentava le proprie controdeduzioni sostenendo che, ai fini della imposizione diretta, non era giustificato l'accertamento di maggior valore operato dall'Agenzia delle Entrate che aveva effettuato una automatica trasposizione del valore dichiarato agli effetti dell'imposta di registro non suffragato da elementi costituenti presunzioni gravi, precise e concordanti e la prova richiesta alla contribuente era insita nella contabilità – non presa in esame dall'Ufficio – dove erano esposte le somme realizzate dall'operazione di compravendita che coincidono con quelle dichiarate dall'acquirente. Pertanto, chiedeva il rigetto dell'appello e, di conseguenza, la conferma della decisione dei primi giudici.

La Commissione, esaminati gli atti, ritiene l'appello fondato e, quindi, meritevole di accoglimento. Per l'applicazione dell'imposta di registro si ha riguardo al valore di mercato del bene, mentre per le plusvalenze realizzate nell'ambito di una impresa occorre verificare la differenza tra il prezzo di acquisto ed il prezzo di cessione e il confronto tra il valore attribuito dall'Ufficio del registro al bene ceduto ed il corrispettivo in atto può legittimamente indurre l'Ufficio a presumere che quello indicato possa non essere il reale corrispettivo percepito, in quanto sproporzionalmente inferiore al valore del bene. Nel caso in esame l'Ufficio ritiene congruo il valore dichiarato in atto, ai fini dell'imposta di registro (£ 100.000.000.=) in luogo di £ 60.000.000.= per l'avviamento commerciale.

L'Amministrazione finanziaria, infatti, innanzi ad una vendita di un bene inferiore rispetto a quella accertata ai fini dell'imposta di registro e, quindi, in presenza di un comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, è legittimata a procedere ad un accertamento induttivo e spetta alla contribuente di superare tale presunzione di corrispondenza del prezzo incassato rispetto al valore di mercato dimostrando – anche con il ricorso ad elementi indiziari – di avere in concreto venduto proprio al prezzo inferiore indicato in bilancio (Corte di Cass. – Sez. V sent. N. 14448 del 6-11-00). La parte, invece, ha dichiarato nello stesso atto un valore della plusvalenza, rispetto al prezzo di cessione dichiarato in materia di imposta di registro, senza giustificare in alcun modo le ragioni di tale comportamento antieconomico, né nell'atto, né nel contraddittorio con l'Ufficio, né nel ricorso e neppure nelle controdeduzioni all'appello. Infine, la Corte di Cass. con sentenza n. 20865 del 5-10-07 ha affermato che, in sede di accertamento dell'IRPEF, l'Amministrazione finanziaria, in assenza di altri riscontri, può avvalersi degli esiti di quello compiuto ai fini dell'imposta di registro, divenuto nel frattempo definitivo.

---

## (1-2) Sempre rilevante il contenzioso nell'avviamento

Le sentenze n. 4/01/09 del 14/01/09 e n. 161/10/08 del 13/12/08 della C.T.R. del Lazio rientrano nel novero delle molte decisioni emesse dagli organi di giustizia tributaria con sempre maggiore frequenza ancora in questi ultimi tempi, in ordine all'annosa questione riguardante i criteri di valutazione dell'avviamento.

### **Concetto di avviamento**

La ragione di un così copioso contenzioso va ricercata nel fatto che sullo stesso concetto di avviamento già in passato si sono avute molte discussioni ed ancora oggi tra gli studiosi non esiste uniformità di vedute.

Invero, il codice civile fa riferimento a questa nota peculiare dell'azienda all'art. 2426, al punto 6, laddove è stabilito che l'avviamento può essere iscritto nell'attivo del bilancio con il consenso del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto e deve essere ammortizzato entro un periodo di cinque anni; è tuttavia consentito ammortizzare sistematicamente l'avviamento di un periodo limitato di durata superiore, purchè esso non superi la durata per l'utilizzazione di questo attivo e ne sia data adeguata motivazione nella "nota integrativa" il cui contenuto è contemplato dal successivo art. 2427.

Nel codice civile sono contenute altre norme che si interessano direttamente o indirettamente dell'avviamento.

Secondo la dottrina più accreditata l'avviamento consiste nell'aspettativa di lucri futuri fondata specialmente sul nome, sull'insegna, sulla posizione del locale che serve da richiamo ai vecchi e ai nuovi clienti, sull'assorbimento delle merci, sull'abilità dei collaboratori e dipendenti, sulle pratiche tradizionali di correttezza, di fido di piccoli servizi.

Ciò vuol dire che l'avviamento risulta dalla combinazione di vari elementi dell'azienda ed è piuttosto un bene immateriale derivante dall'ingegno dell'imprenditore e dalle sue attività volitive, sicchè esso è l'attitudine o meglio la capacità dell'azienda, per la sua composizione e per l'impulso dato dalla sua organizzazione, a produrre profitti e dunque è da considerare come modo di essere o qualità e come risultato dell'azienda in quanto organizzata.

L'avviamento può essere definito in buona sostanza come un complesso di fattori e di condizioni immateriali (clientela dell'azienda, rinomanza dei suoi prodotti, ubicazione, fiducia di cui gode l'azienda anche nel mercato finanziario, relazioni con i fornitori, fedeltà e diligenza del personale, bontà dei beni facenti parte dell'azienda, qualità personali ed organizzative dell'imprenditore e dei suoi più stretti collaboratori, luogo in cui sorge l'azienda, sistema di produzione, ecc. ...) che concorrono a formare la maggiore o minore capacità reddituale dell'azienda e che sono idonei a seguire l'azienda stessa nel corso di cessione ad altro proprietario.

Perché l'avviamento produca i suoi frutti e si estrinsechi e concreti in materia positiva, è necessario comunque che l'azienda passi dalla fase statica alla fase dina-

mica, perché è solo attraverso l'esercizio dell'impresa che si manifesta la minore o maggiore redditività dell'azienda.

Anche la giurisprudenza in linea di massima si è mostrata favorevole a questa tesi e in più occasioni ha avuto modo di affermare che l'avviamento è attribuito dell'azienda, intesa come organismo, ossia un modo di essere, una qualità dell'azienda, da questa non scindibile, che spiega l'attitudine dell'organismo aziendale a produrre utilità economica, sicché esso assume valore commerciale solo quando sia unito a vari altri elementi dell'azienda, non avendo, cioè, vita propria autonoma, e non essendone concepibile la funzione ed il valore se non in connessione diretta con una determinata attività commerciale (vedi in particolare Cass., n. 613 del 13/01/2006).

### **La normativa tributaria nell'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria.**

In materia tributaria l'avviamento ha rilevanza specialmente ai fini dell'imposta di registro e delle imposte sui redditi ed è proprio in questi settori impositivi che si verificano le più frequenti contestazioni con riguardo alla sua valutazione.

Per quanto concerne la tassazione dell'avviamento ai fini dei tributi suddetti mette conto ricordare che sia l'art. 51, comma 5, del T.U. sull'imposta di registro approvato con Dpr 26/4/1986, n.131, sia l'art. 54, comma 5, del Tuir approvato con Dpr 22/12/1986, n. 917 riguardante la tassazione delle plusvalenze conseguite mediante cessione a titolo oneroso, si limitano a stabilire che alla determinazione del valore dell'azienda trasferita concorre anche l'avviamento, senza precisare un criterio di massima per la sua determinazione in concreto, mentre lo stesso art. 51 del T.U. n. 31/1986, al comma 2, specifica semplicemente che il valore complessivo di beni che compongono l'azienda coincide con il "valore venale in comune commercio" vale a dire con il prezzo che il venditore ha maggiori probabilità di realizzare in normali condizioni di mercato.

Solo all'art. 2, comma 4, del Dpr 31/7/1996, n. 460, recante il regolamento di attuazione delle disposizioni per l'accertamento con adesione ai fini delle imposte indirette di cui all'art. 2 ter del D.L. 30/9/1994, n. 56, il legislatore ha stabilito che il valore di cessione viene determinato attraverso la redditività media dichiarata negli ultimi tre esercizi, moltiplicata per tre.

Più precisamente, detta norma prevede quale regola generale che "*il valore di avviamento è determinato sulla base degli elementi desunti dagli studi di settore ...*" e poi, in via sussidiaria, ammette, in difetto di tali studi, il calcolo sulla base matematica, prescrivendo l'applicazione di una "*percentuale di redditività ... a media dei ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati ai fini delle imposte sui redditi negli ultimi tre periodi di imposta anteriori a quello in cui è intervenuto il trasferimento, moltiplicata per tre ...*" o per due in particolari circostanze che denotino ridotta produttività.

Ne deriva allora che il procedimento di calcolo si articola in due fasi, la prima delle quali consiste nell'applicare una determinata "percentuale di redditività" alla



media dei ricavi degli ultimi tre periodi d'imposta anteriori a quello in cui si è verificato il trasferimento, mentre la seconda fase consiste nel moltiplicare tale ultimo risultato per tre (o per due "*nel caso in cui emergono elementi validamente documentati*"). Il risultato finale di tale moltiplicazione rappresenta il valore accertato dell'avviamento.

Giova altresì ricordare che "la percentuale di redditività non può essere inferiore al rapporto tra il reddito d'impresa e i ricavi accertati o, in mancanza, dichiarati nel medesimo periodo" ai fini delle imposte sui redditi, e che gli elementi suddetti (reddito d'impresa e ricavi) vanno riferiti al periodo d'imposta in cui avviene la cessione.

Orbene, in questi ultimi tempi l'Amministrazione finanziaria spesso ha fatto ricorso al criterio suesposto per determinare l'avviamento anche ai fini dell'imposta di registro.

E quando l'Ufficio non ha potuto applicare gli elementi degli studi di settore, è stato utilizzato il criterio matematico in via esclusiva, il che ha comportato la nascita di una presunzione legale assoluta per cui in presenza di un reddito sia pur minimo esiste sempre un avviamento positivo.

Va detto, peraltro, che l'Amministrazione finanziaria anche in precedenza ha avuto modo di sviluppare una propria linea interpretativa basata su rigidi criteri matematici, che traggono il valore dell'avviamento, applicando un astratto "coefficiente reddituale" al volume d'affari conseguito dall'azienda negli ultimi esercizi, talvolta combinato con riferimento al patrimonio sociale.

Siffatta prassi si è poi consolidata nel tempo anche a seguito di alcune circolari intervenute prima dell'entrata in vigore del T.U. n. 131/1986, tra le quali meritano di essere ricordate la n. 10 del 19/2/1980 dell'Ispettorato Compartimentale di Napoli e la n. 69 del 3/11/1980 dell'Ispettorato Compartimentale di Bologna, che hanno fornito il criterio di calcolo dell'avviamento moltiplicando per due la media dei redditi conseguiti dall'azienda negli ultimi tre esercizi.

Si tratta comunque di un criterio basato su calcoli matematici rigidi che non offrono alcuna garanzia, trattandosi pur sempre di criteri forfettari ed oltremodo empirici, ben lontani.

Gen. G.d.F. Salvatore GALLO

## Sentenze di merito massimate delle Commissioni Tributarie di Roma

**1) COMM. TRIB. REG. DI ROMA, SEZ. XXXVIII - SENT. N. 279, DEP.  
IL 28 GENNAIO 2008 SEZ. XXXVIII - PRES. ELEFANTE, REL. ZACCARDI**

*E' legittima la condanna alle spese di lite dell'A.f. che abbia proceduto, nonostante la tempestiva diffida del contribuente, all'annullamento in autotutela dell'atto impositivo solo a seguito di notifica del ricorso.*

### **La sentenza così motiva:**

**F**atto e diritto - La decisione appellata, dopo aver ricordato che già con sentenza 281/54/2004 è stata dichiarata la cessazione della materia del contendere su un ricorso proposto dalla Società attuale appellata in relazione ad una richiesta di versamento della TARSU per l'anno 2000 relativa agli stessi immobili cui si riferisce l'avviso impugnato in questa sede e relativo all'anno 2002, immobili di cui la Società C. s.r.l. non dispone, ha nuovamente dichiarato la cessazione della materia del contendere prendendo atto che il Comune di Roma in autotutela aveva effettuato lo sgravio dell'imposta anche per il 2002.

Il giudice di primo grado ha, altresì, condannato al pagamento delle spese di giudizio il Comune appellante per la tardività nell'esercizio dei poteri di autotutela che non aveva consentito, neanche in questo secondo caso, alla Società C. s.r.l. di evitare l'impugnazione della cartella emessa a causa di un evidente errore.

Nell'atto di appello si contesta questa statuizione sostenendo essenzialmente, da un lato, che lo sgravio è stato disposto prima della proposizione del ricorso e, da altra angolazione, che non è consentito sanzionare con la condanna alle spese il comportamento processuale delle parti e che solo la parte soccombente può essere condannata al pagamento delle spese di giudizio.

L'appello è infondato, ed invero, si deve osservare che: a) la cartella impugnata è stata notificata il 22 luglio 2004; b) il 31 agosto 2004 la Società appellata ha presentato istanza di sgravio; c) il 27 ottobre 2004 la Società stessa ha diffidato il Comune di Roma a provvedere prima della scadenza del termine per impugnare la cartella in questione; e) lo sgravio è intervenuto a giudizio in corso e se ne è avuta notizia il 21 marzo 2005 con la costituzione del Comune di Roma nel giudizio stesso.

Non v'è chi non veda che il ricorso è stato causato dalla tardività del provvedimento di sgravio di cui per converso il Comune appellante, comunque, non ha in alcun modo provato la tempestività. Come ha, correttamente, ricordato il primo giudice nella parte narrativa della decisione, dopo la sentenza della Corte Costituzionale 274/2005 che ha dichiarato la illegittimità costituzionale dell'articolo 46 del D.Lvo. n. 546/1992 nella parte in cui esclude la possibilità di condannare alle spe-

se una delle parti in caso di dichiarazione di cessazione della materia del contendere, non vi è alcun modo ostacolo in questa sede a riconoscere la legittimità della sentenza appellata.

Coerentemente anche le spese di questa fase di giudizio sono poste a carico del Comune di Roma nella misura indicata in dispositivo.

#### **P.Q.M..**

La Commissione Tributaria Regionale per il Lazio, sezione n. 38°, definitivamente pronunciando sul ricorso in appello di cui in epigrafe lo rigetta con condanna del Comune di Roma al pagamento delle spese di questa fase del giudizio che liquida in complessivi € 1.000,00 (Euro mille/00) a favore della Società appellata.

---

#### **2) COMM. TRIB. REG. DI ROMA, SEZ. XXXVIII – SENT. N. 283, DEP. IL 28 GENNAIO 2008 - PRES. ELEFANTE, REL. SCALA**

*E' da dichiararsi inammissibile per difetto di legitimatio ad causam - vizio rilevabile in ogni stato e grado del processo - il ricorso giurisdizionale in cui venga eccepita l'illegittimità di una cartella esattoriale per vizi propri in cui venga chiamato in causa il solo Ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Né può essere disposto in tal caso alcuna integrazione del contraddittorio con il Concessionario della riscossione in quanto, ai sensi dell'art. 102 c.p.c., il litisconsorzio necessario può essere ordinato solo tra soggetti che siano tutti ugualmente legittimati attivi o passivi dell'azione.*

#### **La sentenza così motiva:**

**S**entenza – Presente appello l'Ufficio avverso la sentenza n. 172/17/06 della CTP di Roma, depositata il 19.05.2006, concernente esiti liquidazione ex art. 36 bis anno 1996.

La CTP accolse il ricorso perché ai sensi dell'art. 5 bis, Legge 106/05 la notifica della cartella deve avvenire entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Nel caso concreto il ruolo è stato reso esecutivo in data 28.12.2000, ex art. 9 L. 448/98 e quindi tempestivamente.

In diritto ritiene che la sentenza sia viziata da violazione di legge: - dell'art. 101 CPC per inosservanza del principio del contraddittorio.

In effetti il rilievo della CTP riguarda proprio un vizio del procedimento esattivi.

Le nullità in tema di contraddittorio sono rilevabili in ogni stato e grado del giudizio (cita varie sentenze della Cassazione).

La legittimazione passiva è del Concessionario se l'impugnazione riguarda vizi propri della cartella (Cass. 14669/01, CTR Roma n. 100/06) – e per l'omessa pronuncia su un punto decisivo della controversia.

Pur avendo l'Ufficio eccepito la sua mancanza di legittimazione passiva la CTP non si è pronunciata sul punto. Il solo soggetto passivo è il Concessionario, come previsto anche dall'art. 10 D. Lvo n. 546/92, allorché si tratta di vizi riguardanti il suo operato (CTR Roma n. 17/34/07 del 7.02.2007).

Ritiene, pertanto, il ricorso inammissibile perché proposto nei confronti di parte non legittimata passivamente.

Chiede la dichiarazione della inammissibilità del ricorso introduttivo in via principale e la riforma della sentenza impugnata ed il riconoscimento della legittimità dell'iscrizione a ruolo con condanna alle spese in via subordinata.

Diritto – il vizio di carenza di legittimazione era stato eccepito anche in primo grado.

L'appello risulta notificato presso lo Studio del difensore nominato dalla parte in primo grado, anche se in secondo grado non si è costituita.

Non v'è dubbio che nel caso di specie il solo soggetto dotato di legittimazione passiva sia il Concessionario, legittimato a contraddire ogni qual volta sia impugnato un atto dallo stesso formato ed allorché risultano dedotti vizi a lui imputabili. (Cass. n. 14669/05).

Ai sensi dell'art. 10 D.L.vo 546/92 parte nel presente processo è proprio e soltanto il Concessionario del servizio Riscossioni.

La violazione in tema di *legitimatō ad causam* è rilevabile in ogni stato e grado del processo.

Non è possibile procedere alla integrazione del contraddittorio perché a norma dell'art. 102 CPC la stessa può essere ordinata solo tra soggetti tutti ugualmente legittimati attivi o passivi.

Stante la particolarità e complessità della questione trattata si ravvisano giusti motivi per la compensazione delle spese.

### **P.Q.M.**

La Commissione tributaria regionale di Roma dichiara l'inammissibilità del ricorso introduttivo. Spese compensate.

---

### **3) COMM. TRIB. REG. DI ROMA, SEZ. XII – SENT. N. 208, DEP. IL 2 APRILE 2008 PRES. DE SANTIS, REL. CERRETTI**

*Le dichiarazioni di terzi raccolte dalla G.d.f., dall'Ufficio e dal contribuente, avendo valore di indizio, possono ben concorrere alla formazione del convincimento del giudice tributario, non ostando a ciò il divieto di assunzione della prova testimoniale di cui all'art. 7, d.Lgs. n. 546/1992, d'altra parte già rilevato dalla Corte di Cassazione con la sent. n. 16418 del 18 giugno 2008.*

### **La sentenza così motiva:**

**F**atto - Il Sig. (omissis), con atto del 09/05/2002, proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento n. (omissis) a lui notificato, emesso nei confronti della So-

cietà IM. S.r.l., notificato il 20/12/2001 con il quale l'Ufficio delle Entrate di Roma 1, per l'esercizio sociale 1995, accertava, ai fini IRPEG ed ILOR il reddito di impresa di Lire 1.500.000.000.

L'accertamento, come era dato rilevare dalle "motivazioni", scaturiva – per relationem – da P.V.C. redatto dalla G.d.F., NCPT, n. 157 del 24/09/1997, redatto a seguito di operazioni di contrasto alle frodi fiscali finalizzate all'evasione dell'IVA negli scambi comunitari.

Con il ricorso alla C.T.P., il sig. (omissis) contestava il fatto che l'accertamento fosse stato a lui notificato, in quanto completamente estraneo alla Società al contrario di quanto risultava dal verbale di constatazione nel quale lo stesso Sa. veniva individuato come amministratore "di fatto" – unitamente al Sig. Re.Mi – della Società IM.

Per quanto attiene infatti l'individuazione del Sig. Sa. come amministratore di fatto, si eccepeva come il P.V.C. cui faceva riferimento l'Ufficio dovesse considerarsi privo di ogni valore in quanto fondato solo su presunzioni prive di riscontro probatorio.

L'Ufficio delle Entrate si costituiva in giudizio.

La sezione 49 della C.T.P. di Roma con sentenza n. 281/46/05, depositata il 21/09/2005, accoglieva il ricorso ritenendo il contenuto del P.V.C. lacunoso e contraddittorio e non atto a provare il coinvolgimento del Sig. Sa quale amministratore di fatto della Società.

Avverso la sentenza propone ricorso in appello l'Ufficio delle Entrate, chiedendo la riforma della stessa, con declaratoria di conferma dell'accertamento eccependo il vizio di omessa motivazione della sentenza per l'estrema sinteticità della stessa non risultando possibile conoscere le ragioni poste a fondamento del dispositivo, nonché ne merito, l'assoluta infondatezza della sentenza che non ha tenuto conto dei fatti e dati come rilevati dalla Guardia di Finanza.

Si costituisce in giudizio il Sig. Sa. chiedendo di respingere il ricorso in appello dell'Ufficio in quanto infondato.

**Motivi** – Dalla attenta lettura del P.V.C. citato nell'avviso di accertamento, emerge che la Società IM., fosse implicata, insieme con altri operatori commerciali, in operazioni intracomunitarie sistematicamente finalizzate ad incamerare illegittimamente l'IVA.

Nell'ambito delle operazioni di controllo delle società facenti parte del "sistema" i verificatori hanno individuato, nella persona del Sig. (omissis) "l'amministratore di fatto" della Società IM. predetta.

Orbene, dalla lettura tutta del predetto P.V.C. e dei suoi allegati emerge come l'interpretazione dei fatti, atti e testimonianze raccolte, conduca necessariamente ed inequivocabilmente a ritenere che il Sig. (omissis) fosse "di fatto" l'amministratore della Società in luogo del Sig. Te.At. (peraltro nominato rappresentante legale all'età di 86 anni e deceduto nel 1996).

Tutti i dati raccolti portano alla convinzione che proprio al predetto Sa. debba riferirsi la gestione sociale, indipendentemente dalla sua apparente formale estraneità.

Estraneità, però, come detto, meramente formale, atteso che altrimenti, risulterebbero del tutto inspiegabili fatti, dati, avvenimenti, intercettazioni telefoniche e testimonianze raccolte e citate.

Illuminante e al di là di ogni possibile fraintendimento infatti risulta il fatto (cfr. foglio 15 del P.V.C.) che il Sa., quale Amministratore della IT. S.r.l., garantisca copertura finanziaria per tutti gli acquisti effettuati dalla IM.; così come le testimonianze raccolte convergono sempre nella persona del Sig. Sa. come gestore occulto degli avvenimenti.

E le prove testimoniali raccolte ben possono essere prese in considerazione, atteso che l'eccezione dell'inammissibilità della prova testimoniale nel giudizio innanzi alle Commissioni Tributarie (sancito dal quarto comma dell'art. 37 del D.Lgs. 546/92) si riferisce (cfr. Corte di Cassazione, Sent. 14774 del 15/11/2000) "... alla prova testimoniale quale prova da assumere nel processo con le garanzie del contraddittorio e non implica, pertanto, l'impossibilità di utilizzare, ai fini della decisione, le dichiarazioni che già organi dell'Amministrazione Finanziaria sono autorizzati a richiedere anche privati nella fase amministrativa di accertamento anche sul conto di un determinato contribuente (art. 32, primo comma, n. 8, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; art. 51, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633)...".

Tali dichiarazioni, chiaramente assumono rilevanza di elementi "indiziari", che nel caso che ne occupa, insieme con tutti gli altri elementi raccolti aiutano a formare il convincimento di questa Commissione, circa la correttezza e giustificazione dell'atto di accertamento.

#### **P.Q.M**

In riforma della sentenza impugnata accoglie il ricorso in appello dell'Ufficio. Spese compensate.

---

#### **4) COMM. TRIB. REG. DI ROMA, SEZ. XXIX – SENT. N. 69, DEP. IL 25 GIUGNO 2008 - PRES. DE SALVO, REL. ZEMA**

*In tema di solidarietà tributaria, l'opponibilità da parte degli altri condebitori della sentenza favorevole, ai sensi dell'art. 1306, comma 2, c.c., presuppone, oltre alla estraneità del condebitore al giudizio, che la decisione favorevole sia passata in giudicato*

#### **La sentenza così motiva:**

**F**atto – FI.Do. con ricorso depositato il 19/10/2005 impugnava la cartella di pagamento notificata il 5/8/2005 con la quale l'Agenzia delle Entrate di Viterbo le chiedeva il pagamento di complessivi Euro 15.393,84 relativi (tranne che per la som-

ma di Euro 342,94) ad un accertamento di maggior valore dell'atto per notaio An. registrato il 23/2/'95.

Deduceva la contribuente che il detto atto non conteneva un trasferimento di beni ma soltanto la rinnovazione di un impegno a vincolare un terreno, rinnovo già contenuto in un precedente rogito del 1992, e ripetuto a richiesta del Comune di Viterbo. Tale accertamento era stato impugnato sia dalla madre, coobbligata venditrice, Ba.An sia dall'acquirente Ba.Gi, ed era stato integralmente accolto con annullamento dell'avviso di accertamento dalla Commissione regionale di Roma con sentenza n. 31/19/01 dell'8/5/2001.

Chiedeva, quindi, che l'effetto favorevole dell'annullamento dell'accertamento fosse esteso anche a lei, quale coobbligata che non aveva partecipato al giudizio, benché la sentenza d'appello della Commissione regionale fosse gravata da ricorso per Cassazione.

L'Agenzia contestava l'applicazione dell'art. 1306, comma 2 c.c. poiché il giudicato favorevole non si era ancora formato essendo pendente il ricorso in Cassazione.

La Commissione provinciale di Viterbo con sentenza n. 31/03/06 del 23/05/2006 accoglieva il ricorso ritenendo di giustizia che l'azione di recupero nei confronti della coobbligata non dovesse proseguire per non essere il credito certo, liquido ed esigibile.

Propone appello l'Agenzia motivando che la Fiorentini non aveva impugnato l'avviso di accertamento, la liquidazione, l'iscrizione a ruolo e neppure, nel merito, la cartella.

Quindi il credito di imposta è sicuramente certo, liquido ed esigibile e l'estensione del giudicato favorevole non è consentito non essendosi ancora formato un vero giudicato. Chiede la riforma della sentenza e la conferma della legittimità della cartella, vinte le spese.

L'appellata non si è costituita.

**Motivi** – l'appello va accolto. In tema di solidarietà tributaria, l'opponibilità da parte degli altri condebitori della sentenza favorevole, ai sensi dell'art. 1306, comma 2, c.c., presuppone, oltre all'estraneità del condebitore al giudizio, che la decisione favorevole sia passata in giudicato. Nella specie è pacifico che l'appellante fosse rimasta estranea al giudizio, conclusosi in favore dei coobbligati con la sentenza della CTR di Roma n. 31/19/01, ma è anche pacifico tra le parti che questa sentenza è stata impugnata per cassazione e quindi non è ancora passata in cosa giudicata. Pertanto in riforma della sentenza impugnata, deve confermarsi, allo stato degli atti, la legittimità della cartella di pagamento.

In considerazione della particolarità della controversia, ricorrono giusti motivi per compensare le spese.

#### **P.Q.M.**

La Commissione regionale accoglie l'appello dell'Agenzia, spese compensate.

**5) COMM. TRIB. REG. DI ROMA, SEZ. I – SENT. N. 100,  
DEP. IL 12 MARZO 2008, PRES. MARRONE, REL. LUCERTI**

*L'unica valida prova della notifica dell'appello è rappresentata dall'avviso di ricevimento della raccomandata contenente l'appello, debitamente sottoscritto dal destinatario, ovvero da copia della ricevuta dell'appello eventualmente presentato brevi manu. Deve quindi essere dichiarato inammissibile l'appello ove risulti soltanto che all'ufficio appellato è stata inviata semplicemente una comunicazione dell'avvenuto deposito dell'appello presso la Commissione Regionale e non un esemplare del tutto identico a quello depositato.*

**La sentenza così motiva:**

**F**atto - S.B. ricorre contro iscrizione ipotecaria effettuata dal Concessionario per la riscossione della provincia di Roma a garanzia del pagamento di imposte non versate.

La commissione tributaria provinciale di Roma ha dichiarato il proprio difetto di giurisdizione in materia.

Propone appello lo S. ricostruendo il rapporto tributario sottostante l'iscrizione ipotecaria, lamentando il difetto di notifica della cartella di pagamento della cui esecuzione l'iscrizione contestata è garanzia sostenendo la giurisdizione in proposito delle Commissioni tributarie e chiedendo in via principale la remissione degli atti alla Commissione Provinciale.

Si costituisce l'Ufficio delle Entrate di Roma 3 contestando la regolarità formale dell'appello non notificato in esemplare conforme delle controparti.

**Motivi** – Deve pregiudizialmente essere esaminata la regolarità formale della procedura di proposizione dell'appello da parte dell'Ufficio.

La proposizione del ricorso e per traslato dell'appello tributario, stante il richiamo dell'art. 53, 2° comma, D.Lgs. 546/92 alla procedura prevista dall'art. 22 stesso D.Lgs., è da qualificare quale atto complesso formato da una serie di atti semplici imprescindibili per la validità del procedimento. Il procedimento si avvia con la notifica della doglianza alla controparte (nella specie il soggetto appellato, vincitore nel giudizio di primo grado) nei termini di legge e si perfeziona con il deposito di copia dell'appello notificato, nei successivi trenta giorni, presso la Segreteria della commissione tributaria competente. L'inosservanza di ognuno degli adempimenti procedurali decritti è sanzionata con l'inammissibilità del ricorso, che può essere rilevata in ogni stato e grado del giudizio ed addirittura senza che alla dichiarazione d'inammissibilità osti la costituzione in giudizio della controparte. Nella specie invece risulta seguita una procedura del tutto irritale con il deposito dell'atto di appello presso la Commissione Tributaria Regionale e la mera comunicazione alle controparti dell'effettuato deposito.

Tale procedura oltre a non rispettare i dettami del D. Lgs. 546/92 non si rinviene in alcuna norma anche di carattere speciale che possa essere invocata.



L'unica valida prova della notifica era rappresentata dall'avviso di ricevimento della raccomandata contenente l'appello, debitamente sottoscritto dal destinatario, ovvero copia della ricevuta dell'appello eventualmente presentato brevi manu. Allo stato degli atti, considerato che all'ufficio appellato è stata inviata semplicemente una comunicazione dell'avvenuto deposito dell'appello presso la Commissione Tributaria Regionale e non un esemplare del tutto identico a quella depositata, quindi l'appello deve essere ritenuto inammissibile con preclusione dell'esame delle questioni in esso prospettate.

Sussistono valide ragioni per la compensazione delle spese di lite.

#### **P.Q.M.**

La Commissione dichiara inammissibile l'appello.  
Spese compensate.

---

#### **6) COMM. TRIB. REG. DI ROMA – SEZ. I SENT. 39/1/08 DEP. IL 20 FEBBRAIO 2008**

*In applicazione dei principi fissati dalla Cassazione a SS.UU., con la sent. n. 12868/2005, i dirigenti comunali possono essere autorizzati dagli statuti comunali a deliberare in ordine alla costituzione in giudizio del Comune ed all'impugnazione delle sentenze sfavorevoli. Diversamente, l'art. 3 bis, legge n. 88/2005, che ha espressamente statuito che l'ente locale nei confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio, concerne il solo aspetto processuale dell'assistenza tecnica in giudizio introducendo una eccezione alla regola che impone alle parti di dotarsi, in qualsiasi processo, dell'assistenza tecnica di un professionista abilitato. Il Comune deve pertanto costituirsi in giudizio in persona del sindaco, essendo inammissibile l'appello proposto dal Comune in persona del Dirigente della Unità Organizzativa Entrate Fiscali.*

#### **La sentenza così motiva:**

**F**atto – Il Comune di Roma notificava alla Società R.I.V.E. srl l'avviso di accertamento ICI per l'anno 2003, con il quale veniva richiesto il versamento di complessivi euro 43.630,38, quale imposta, sanzioni e interessi, per un immobile sito in Roma, via ..., iscritto al N.C.E.U. al foglio 451, n. 622, sub. 502, categoria catastale D/4, con rendita catastale di lire 182.400.000, di cui alla comunicazione del competente Ufficio del Territorio.

La società in sostanza eccepiva l'illegittimità dell'accertamento alla luce della conciliazione giudiziale avvenuta con l'Ufficio del registro in base alla quale è stata definita la rendita catastale di lire 40.480.000.

La Commissione tributaria provinciale di Roma con sentenza n. 409/39/06 depositata il 15.09.2006 ha accolto il gravame.

Il Comune di Roma, in persona del Dirigente dell'Unità Organizzativa Entrate Fiscale, Dipartimento 11, propone appello avverso la sentenza di primo grado in base ai seguenti motivi:

5) Illegittimità della sentenza/eccesso di potere, poiché i primi giudici hanno recepito il giudicato esterno formatosi su una fattispecie diversa da quella in esame;

6) Illegittimità della sentenza/carenza di motivazione-motivazione illogica, in quanto i primi giudici hanno semplicemente confermato la rendita dichiarata dalla società sulla base del giudizio emesso dalla Commissione tributaria regionale con riguardo all'imposta INVIM, anziché tenere conto della rendita risultante in catasto, regolarmente notificata con provvedimento n. 6707212000.

Chiede, pertanto, la conferma del proprio operato, con vittoria delle spese di giudizio.

La Società R.I.V.E. Srl, in persona dell'Amministratore legale, rappresentata e difesa dal Dott. A. M. e dal Dott. D. G., con atto di costituzione in giudizio contesta diffusamente le argomentazioni del Comune appellante, per cui sollecita la conferma della sentenza di primo grado, con vittoria delle spese di giudizio.

**Diritto** – Il collegio, al di là delle eccezioni in diritto e nel merito avanzate dalla parte pubblica appellante, ritiene di esaminare, preliminarmente, la regolarità formale dell'atto di appello in questione.

In proposito, va ricordato che l'art. 50 del Testo Unico degli Enti Locali, approvato con il D.Lgs. 267 del 2000, attribuisce al sindaco la rappresentanza dell'ente. Tuttavia, l'art. 6, comma 2, del citato T.U.E.L., nel prevedere che lo statuto specifica i modi di esercizio della rappresentanza anche in giudizio attribuisce all'autonomia statutaria il potere di affidare la rappresentanza processuale anche ad un soggetto diverso, specificamente ai dirigenti, nell'ambito dei rispettivi settori di competenza, ovvero ad esponenti apicali della struttura amministrativa.

Per quanto riguarda lo statuto del Comune di Roma approvato con delibera 17 luglio 2000, n. 122, entrato in vigore il successivo 3 settembre, stabilisce all'art. 24 che "il Sindaco è l'organo responsabile del Comune e rappresenta l'ente" e all'art. 34 che "i dirigenti promuovono e resistono alle liti anche in materia di tributi comunali ed hanno il potere di conciliare e transigere".

Pertanto è evidente che delle suindicate previsioni statutarie, l'una riproduce la disposizione del citato art. 50 T.U.E.L., cosicché il Sindaco resta il solo soggetto titolare del potere di rappresentanza processuale, l'altra detta una disciplina meramente organizzativa della rappresentanza legale, stabilendo i modi di esercizio di essa con l'attribuzione ai dirigenti della materia delle autorizzazioni a promuovere resistere alle liti.

Tale ultima regola trova concreta attuazione del Regolamento di organizzazione per l'esercizio dell'azione di promovimento del giudizio, resistenza alle liti, conciliazione e transizione approvato con deliberazione di Giunta del 27 gen-

naio 2001, n. 182, nel quale si prevede che sia il dirigente competente nella materia afferente il caso trattato ad adottare la determinazione sull'azione o sulla resistenza in giudizio, quale atto essenzialmente gestionale e tecnico.

Deve, quindi escludersi che la disposizione statutaria che conferisce ai dirigenti il potere di decidere se promuovere o resistere alle liti ovvero di conciliare e transigere, attribuisca agli stessi anche il potere di rappresentare in giudizio l'ente, sia perché l'art. 24 dello Statuto ne conferma la spettanza unicamente al Sindaco, sia perché tale potere non è ricompreso tra quelli di direzione degli uffici e dei servizi attribuiti ai dirigenti dall'art. 107 del citato T.U.E.L.. Del resto è tradizione nel nostro ordinamento l'attribuzione del potere di rappresentare in giudizio l'ente locale ad un organo diverso da quello autorizzato a decidere l'instaurazione di una lite o la costituzione in giudizio.

Nella specie l'atto di appello risulta proposto "per il Comune di Roma in persona del Dirigente dell'Unità Organizzativa Entrate Fiscali, Dipartimento 11, dott. C.F.C., ai sensi dell'art. 11 comma 3 del D.Lgs. 546/92 come modificato con legge n. 88 del 31.05.2005 e della delibera di Giunta Comunale n. 130 del 25.2.2000 domiciliato per la carica in Via Ostiense 131/L.

Per le ragioni sopraesposte il soggetto rivestente la qualifica di dirigente non è idoneo ad agire in giudizio per il Comune, atteso che la *legitimatio ad processum* in rappresentanza del Comune compete, nella specie, esclusivamente al Sindaco.

In applicazione dei suesposti principi la Corte di Cassazione (SS.UU. 12868/2005) ha ritenuto legittima la costituzione in giudizio del Sindaco del Comune di Roma previa determinazione del dirigente dell'Unità organizzativa tributi, perché ritenuta conforme alle previsioni statutarie e regolamentari.

Né si perviene a diverse conclusioni applicando l'art. 11 D.Lgs. 546, come modificato dall'art. 3-bis legge 31 maggio 2005, n. 88, che ha espressamente statuito che l'ente locale nei cui confronti è proposto il ricorso può stare in giudizio anche mediante il dirigente dell'ufficio tributi, ovvero, per gli enti locali privi di figura dirigenziale, mediante il titolare della posizione organizzativa in cui è collocato detto ufficio.

Invero tale norma configura un'ipotesi legalmente tipizzata, nella quale, in relazione al processo tributario, l'ente può stare in giudizio senza il ministero di un difensore e pertanto riguarda e disciplina solo l'aspetto processuale dell'assistenza tecnica in giudizio introducendo una eccezione alla regola che impone alle parti di dotarsi, in qualsiasi processo, dell'assistenza tecnica e dell'ufficio di un professionista abilitato, regolando in modo particolare l'esercizio del diritto di difesa dell'ente locale, in modo che la sua esplicitazione risulti più agevole, con l'attribuzione della funzione difensiva al dirigente dell'Ufficio tributi anziché ad un legale.

Tale giudizio riproduce in sostanza quelli analoghi emessi nel periodo che precede da questa sezione I. L'appello del Comune va quindi dichiarato inammiss-

sibile con preclusione dell'esame delle questioni proposte. In considerazione di quanto innanzi dedotto nulla si dispone in ordine alle spese di lite.

**P.Q.M.**

Dichiara inammissibile l'appello del Comune. Nulla per le spese.

---

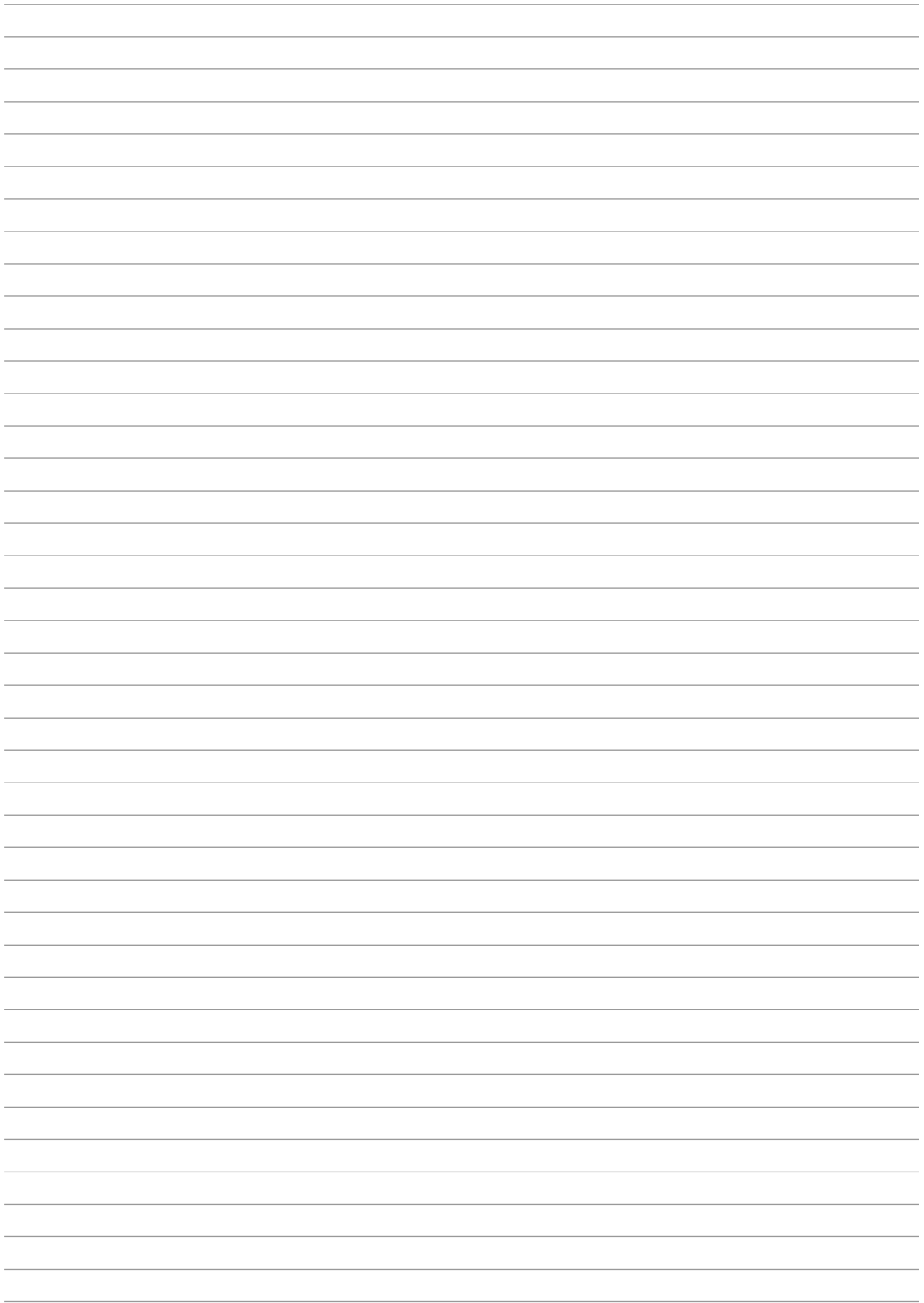
**7) COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE – SEZ. XXXIII -  
SENT. N. 68, DEP. IL 3 FEBBRAIO 2009**

*In caso di mancata allegazione dell'atto impugnato da parte del contribuente, il ricorso deve considerarsi inammissibile, e ciò in quanto la Commissione non può valutare le doglianze della contribuente, né la tempestività del ricorso, né il comportamento dell'ufficio.*

Masimario a cura degli Avvocati Claudio Berliri,  
Alessandro Cogliati Dezza e Giuseppe Mrino

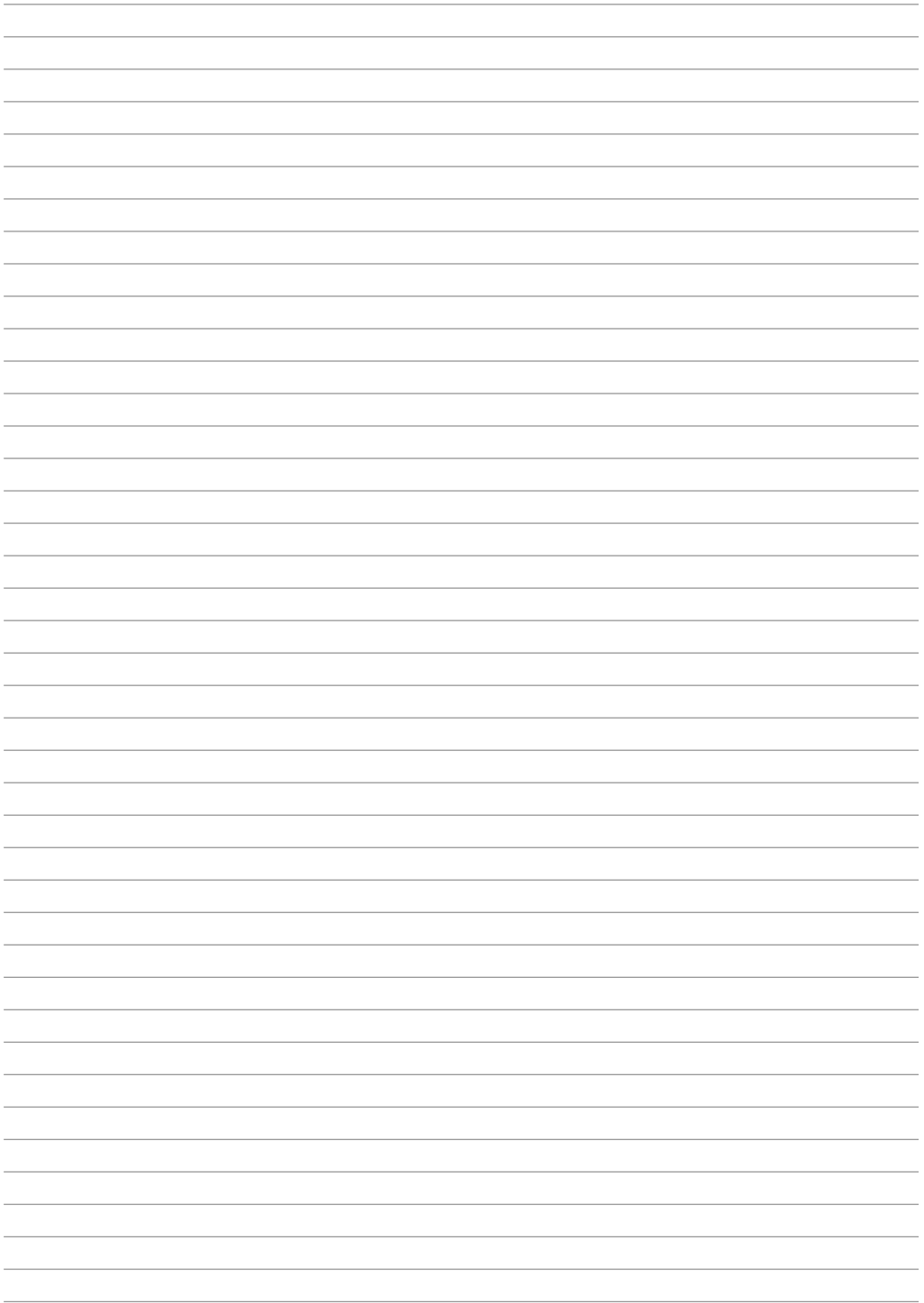












finito di stampare nel mese di dicembre 2009  
per i tipi Stilgrafica srl  
via Ignazio Pettinengo, 31 - 00159 Roma