



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO BICOCCA
DOTTORATO DI RICERCA IN SCIENZE GIURIDICHE
XXVII CICLO
CURRICULUM “DIRITTO TRIBUTARIO”

TESI DOTTORALE

“GLI ATTI IMPUGNABILI NEL PROCESSO TRIBUTARIO”

TUTOR
Chiar.mo Prof.
Salvatore Muleo

DOTTORANDA
Dott.ssa
Alessandra Kostner

ANNO ACCADEMICO 2013 – 2014

a Michele...

INDICE

INTRODUZIONE.....	5
-------------------	---

CAPITOLO I

LA GIURISDIZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE: DALL'ESPERIENZA DELL'ITALIA PREUNITARIA ALLE RIFORME EX LEGGE 448/2001 E LEGGE 248/2005.

1. Le origini del contenzioso tributario: dall'esperienza dell'Italia preunitaria alla legislazione n. 2136/1865.	7
2. La giurisdizione nella Legge n. 2248 del 20 marzo 1865 (c.d. Allegato E).....	19
3. La natura delle Commissioni tributarie nella riforma attuata negli anni trenta dello scorso secolo.....	28
4. La grande riforma degli anni settanta: l'art. 1 del D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972.	32
5. Le innovazioni apportate dal decreto legislativo n. 546/1992.....	43
5.1.L'attuale giurisdizione tributaria: l'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 e la sua evoluzione normativa e giurisprudenziale.....	44

CAPITOLO II

LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO DI PRIMO GRADO ALLA LUCE DEI DIBATTITI DOTTRINALI E GIURISPRUDENZIALI.

1. L'accertamento della verità come fine ultimo di ogni processo? Cenni sugli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali nelle varie branche del diritto.	57
---	----

2. La natura impugnatoria e dispositiva del processo tributario nel confronto con gli altri schemi processuali.....	76
2.1 Segue. Il carattere dei processi di rimborso.	100
3. Cenni minimi sull' "oggetto del processo tributario": l'irrilevanza di tale locuzione ai fini della problematica inerente agli atti impugnabili.....	106

CAPITOLO III

LE PROBLEMATICHE INERENTI ALL'ESEGESI DELL'ART. 19 DEL D.LGS. N. 546/1992

1. Breve premessa.....	111
2. L'evoluzione storica degli atti impugnabili nei previgenti sistemi normativi: spunti problematici.....	112
3. Gli odierni limiti interni alla giurisdizione tributaria. La tassatività degli atti autonomamente impugnabili.	127
3.1.Segue. L'impugnabilità degli atti per vizi propri.	145
4. I caratteri comuni degli atti impugnabili.	157
4.1.Cenni sulla nozione di atto amministrativo.	160
4.2.L'interesse a ricorrere.....	173
4.3.Il rispetto dei termini per la proposizione del ricorso, al fine di non incorrere nella definitività degli atti.	181

CAPITOLO IV

LA TASSATIVITÀ DEGLI ATTI IMPUGNABILI ALLA LUCE DELLA DOVEROSITÀ DELLA TUTELA DEL CONTRIBUENTE.

SEZIONE I

L'ANALISI DEI SINGOLI ATTI ATIPICI.

1. Premessa.	196
2. Riflessioni sugli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in tema di impugnabilità del diniego di autotutela.	198
3. Segue. Sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo.	214
4. Segue. Sull'impugnabilità degli avvisi bonari.	220
4.1. Precisazioni in tema di impugnabilità degli inviti di pagamento ai fini T.O.S.A.P.	234
5. Segue. Sull'impugnabilità delle risposte rese dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpellanti.	237
6. Segue. Sull'impugnabilità degli atti istruttori.	260
7. Segue. Sull'impugnabilità degli atti residuali.	271
7.1. Breve premessa.	271
7.2. Segue. Il preavviso di fermo amministrativo.	273
7.3. Segue. Note sull'impugnabilità del preventivo invito al pagamento ex art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.	280
7.4. Segue. Note sull'impugnabilità dell'invito di cui all'art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.	282
7.5. Cenni sull'impugnabilità dei dinieghi o delle revoche delle domande di condono, della sospensione della procedura di riscossione, dell'adesione al processo verbale, dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus. Conseguenti considerazioni sull'impugnabilità delle dilazioni di pagamento dei tributi ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, gli atti di recupero di cui all'art. 1, 421 comma, della Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 e l'ingiunzione di pagamento di cui all'art. 52, comma 6, del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997.	286

SEZIONE II

CRISI DEL PRINCIPIO DI TASSATIVITÀ DEGLI ATTI IMPUGNABILI?

1. I criteri adoperabili ai fini del superamento dell'elenco tassativo di cui all' art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992.	291
2. La non condivisibilità della teoria dell'impugnazione facoltativa.....	312
 BIBLIOGRAFIA.....	 319

INTRODUZIONE

Il presente lavoro affronterà i problemi interpretativi derivanti dall'esegesi dell'art. 19 della legge processuale tributaria (D. Lgs. n. 546/1992), alla luce delle attuali esigenze di tutela del contribuente. Invero tale disposizione, come ampiamente noto, individua l'elenco tassativo degli atti autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario prevedendo, altresì, il sistema della tutela differita per gli atti lesivi non contemplati nel suddetto elenco.

Il principio della tassatività degli atti impugnabili ha subito evidenti ridimensionamenti, e talvolta è stato addirittura negato, da un diffuso orientamento giurisprudenziale e dottrinale, sulla base di diverse argomentazioni.

Innanzitutto, mediante il riferimento all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992 (come modificato dall'art. 12, comma 2, della Legge n. 448/2001) che rende attualmente la giurisdizione tributaria una giurisdizione a carattere generale, con competenza in tutti i casi in cui si controverta su uno specifico rapporto tributario o su sanzioni inflitte da uffici erariali.

In secondo luogo, in ragione della circostanza che l'elenco degli atti impugnabili in via autonoma è stato redatto in tempi oramai risalenti, sulla base di una concezione di giurisdizione speciale, nonché con riferimento soltanto ai tributi a quell'epoca esistenti.

Infine, ritenendo che la tassatività, di cui all'art. 19, debba essere rivisitata in quanto l'elencazione, allo stato attuale, potrebbe risultare in contrasto con gli articoli 24 e 113 della Costituzione, nonché con le corrispondenti norme sovranazionali (in specie art. 6 Convenzione europea dei diritti dell'uomo ed art. 47 Carta europea dei diritti fondamentali).

La ricerca - dopo aver approfondito le cennate problematiche che, *prima facie*, potrebbero indurre l'interprete a prospettare l'estensione dell'elenco tassativo degli atti autonomamente impugnabili ogni qual volta siano sussistenti le esigenze di tutela del contribuente derivanti dalla manifestazione della pretesa erariale - impone di riflettere con maggiore ponderazione, focalizzando l'attenzione sui criteri adoperabili ai fini del superamento del principio di tassatività.

In particolare, occorre domandarsi se l'elenco degli atti autonomamente impugnabili sia interpretabile in senso estensivo mediante un ragionamento di tipo sussuntivo, allorquando sia notificato al contribuente un atto che, pur presentando un diverso *nomen iuris* rispetto agli atti nominati, presenti le medesime caratteristiche e ne condivida i caratteri strutturali, le finalità e gli effetti.

Ancora, è necessario verificare la rispondenza del principio di tassatività degli atti impugnabili alle garanzie sancite, in favore del contribuente, dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, nonché dell'art. 117 Cost. in relazione all'art. 6 Cedu, verificando se vi siano casi in cui il sistema della tutela differita - che non equivale ad un vuoto di tutela ma, al contrario, rappresenta una forma di tutela piena e solo temporalmente rinviata - risulti oggettivamente insufficiente.

CAPITOLO I

LA GIURISDIZIONE DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE: DALL'ESPERIENZA DELL'ITALIA PREUNITARIA ALLE RIFORME EX LEGGE 448/2001E LEGGE 248/2005.

SOMMARIO: 1. Le origini del contenzioso tributario: dall'esperienza dell'Italia preunitaria alla legislazione n. 2136/1865. 2. La giurisdizione nella Legge n. 2248 del 20 marzo 1865 (c.d. Allegato E). 3. La natura delle Commissioni tributarie nella riforma attuata negli anni trenta dello scorso secolo (1936-37). 4. La grande riforma degli anni settanta: l'art. 1 del D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972. 5. Le innovazioni apportate dal decreto legislativo n. 546/1992. 5.1. L'attuale giurisdizione tributaria: l'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 e la sua evoluzione normativa e giurisprudenziale.

1. Le origini del contenzioso tributario: dall'esperienza dell'Italia preunitaria alla legislazione n. 2136/1865.

L'Italia del periodo precedente all'unificazione, in materia fiscale, fu caratterizzata dall'ispirazione al modello francese post- rivoluzionario¹.

¹Tale sistema ricondusse il contenzioso tributario a quello amministrativo. In particolare, sin dai tempi dell'*Ancien regime*, ed ancor prima del noto editto di *Saint- Germain*, le liti concernenti il potere esecutivo furono devolute ai giudici speciali, con il conseguente ridimensionamento dei giudici ordinari. Successivamente, a partire dalla riforma del 1790, le funzioni di

In particolare, sino all'emanazione della Legge n. 2248 del 20 marzo 1865 e, pertanto, sia durante le esperienze del terzo Statuto costituzionale² che successivamente alla fase della restaurazione che interessò gli stati preunitari, il contenzioso tributario italiano fu interamente informato ai principi francesi³.

Tuttavia, come opportunamente sostenuto⁴, la sussistenza di un unico modello di riferimento non consentì di identificare un sistema giuridico unitario.

Difatti, i vari regni si distinsero per le diverse tipologie di

natura amministrativa e quelle giudiziarie furono nettamente separate e fu stabilito che gli atti amministrativi non potessero essere, in alcun modo, oggetto di intervento da parte dei giudici ordinari. Con il passare del tempo, la giurisdizione in materia tributaria fu stabilita nel senso di differenziare la tutela in materia di tributi diretti da quella riguardanti le imposte indirette. In specie, nel primo caso, la giurisdizione non fu devoluta al giudice ordinario, in quanto non ritenuto in grado di occuparsi di atti amministrativi. Al contrario, in caso di imposte indirette, l'intervento del giudice ordinario fu consentito, consistendo le stesse nell' "*applicazione di tasse prestabilite a fatti ed atti determinati dalle leggi*": così A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino, 1904, pag. 400. Sul punto, cfr. A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, II, Napoli, 1989, pag. 1137 e ss. Tale sistema subì modifiche sostanziali con l'emanazione della Costituzione dell'anno VIII. Difatti - pur permanendo la distinzione di tutela tra le liti in materia di imposte dirette e quelle in materia di imposte indirette, in quanto le prime furono assegnate ai Consigli di prefettura (che presero il posto dei precedenti Direttori) e per le seconde furono confermati i giudici ordinari - si rafforzò la tutela per i soggetti passivi. Cfr., ancora, A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 106 e ss.

² Si fa riferimento allo Statuto costituzionale del 5 giugno 1805.

³ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 1994, pag. 545 e ss.; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, pag. 29 e ss.

⁴ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 27 e ss.

imposte e tasse, nonché per la relativa disciplina.

L'imposta fondiaria, ad esempio, in alcune parti d'Italia⁵ fu riferita indistintamente a terreni e fabbricati; in altre parti⁶, fu scissa in due differenti imposte, l'una ricollegata ai terreni e l'altra ai fabbricati⁷.

Ancora, notevoli differenze furono rintracciabili tra i vari regni in relazione all'imposizione della ricchezza mobile, che mancò del tutto nel Regno di Napoli e nello Stato Pontificio, e si rivelò, invece, molto aspra in altri sistemi, nonché con riferimento all'imposizione indiretta⁸.

Presentarono una disciplina abbastanza omogenea, invece, le imposte di bollo e di registro, le cui variazioni nei vari regni dell'Italia preunitaria riguardarono esclusivamente le aliquote e le misure applicate⁹.

Probabilmente, la disomogeneità dei sistemi fiscali adottati nei regni dell'Italia preunitaria fu anche ricollegata alla mancata codificazione del diritto tributario ed alla conseguente difficoltà di individuare criteri e parametri unitari e coerenti.

Ciò detto, è bene chiarire che, tra i vari Regni d'Italia, rivestì particolare rilevanza il Regno di Sardegna, alla luce del fatto che il successivo Regno d'Italia fu di fatto la continuazione di tale sistema¹⁰.

Esso fu caratterizzato dalla presenza, da una parte, della Camera dei Conti che si occupava delle liti riguardanti i tributi ad esclusione delle imposte dirette e, dall'altra, degli

⁵ Si pensi al Regno del Lombardo- Veneto o a quello di Modena.

⁶ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, allo Stato Pontificio o al Regno di Granducato di Toscana.

⁷ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 28.

⁸ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pagg. 28 e 29.

⁹ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 29.

¹⁰ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pagg. 3 e 4.

Intendenti, funzionari amministrativi competenti in materia di tutti i tributi (sia diretti che indiretti)¹¹.

In altri termini, mentre per le prime (imposte dirette) la competenza fu riconducibile, in modo esclusivo, agli Intendenti; per le seconde (imposte indirette) fu riferibile ad entrambi gli organi.

Successivamente, il Regio Editto del 27 settembre 1822 e le lettere patenti del 25 agosto e 31 dicembre 1842 trasferirono rispettivamente la competenza in materia di tributi indiretti ai tribunali di Prefettura e la competenza in ordine alle materie originariamente devolute agli Intendenti ai Consigli di Intendenza¹².

In particolare, l'art. 26 del Regio editto del 29 ottobre del 1847 stabilì l'appartenenza alla cognizione dei Consigli, salvo le eccezioni previste dall'art. 4 dello stesso editto, delle controversie sul pagamento delle contribuzioni dirette o indirette dovute allo Stato, dei diritti d'insinuazione, di emolumento, di successione, delle iscrizioni d'ipoteca, nonché dei diritti di dogana, di gabelle, di pedaggi.

Laddove, poi, la controversia avessero superato il limite stabilito in 1200 lire o laddove le parti avessero palesato l'intenzione di saltare il primo grado di giudizio, fu concessa la possibilità di adire la Corte dei Conti, in qualità di organo d'appello¹³.

Con l'emanazione dello Statuto Albertino aumentò la tutela del cittadino che divenne fulcro del sistema giudiziario.

E' in questo periodo che devono collocarsi il progetto di legge Galvagno del 1850, che propose di assegnare al

¹¹ Cfr. S. ROMANO, *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia*, in *Scritti minori*, I, Milano, 1950.

¹² Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 296 e ss.

¹³ Cfr., sempre, A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 296 e ss.

giudice ordinario tutte le controversie concernenti diritti¹⁴, e i progetti di legge Rattazzi del 1854, 1855 e 1857.

Questi ultimi tentarono di attribuire la competenza in materia fiscale secondo il criterio di riparto tipico dell'esperienza francese, devolvendo la giurisdizione sulle imposte indirette ai giudici ordinari e quella sui tributi diretti agli organi amministrativi.

Tra i due descritti progetti di legge prevalse nettamente il secondo che presentò delle non trascurabili problematiche.

In primo luogo, risultò alquanto inefficiente il sistema delle pregiudiziali che funzionava regolarmente quando gli organi amministrativi dovevano interrompere il giudizio al fine di ottenere una pronuncia da parte del giudice ordinario, ma non si svolgeva regolarmente in caso contrario.

In secondo luogo, gli organi del contenzioso non furono posti nelle condizioni (come invece avveniva nel sistema francese) di addivenire ad una pronuncia di revoca e/o annullamento degli atti¹⁵.

Pertanto, la giurisdizione risultò più prossima al sistema belga¹⁶ che non a quello della Francia post- rivoluzionaria.

¹⁴ Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 306 e ss.

¹⁵ Cfr. Cons. d'Int., Savona, 20 dicembre 1853, in *Riv. Amm.*, 1854, pag. 14 e ss.

¹⁶ Tale modello si distinse dal modello francese soprattutto in relazione all'introduzione della c.d. giurisdizione unica che, in ambito fiscale, avrebbe dovuto comportare, almeno teoricamente, l'attribuzione delle liti in materia di imposte dirette ed indirette al giudice ordinario. In concreto, tuttavia, ciò non avvenne ed, infatti, le controversie sulle imposte indirette furono devolute al giudice ordinario mentre quelle riguardanti i tributi diretti al giudizio, tra l'altro non appellabile, della Deputazione permanente provinciale. Sul punto, cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 239 e ss. Solo a partire dalla legge del 30 luglio 1880, la giurisdizione sui tributi diretti fu trasferita all'organo

Importante fu, inoltre, l'esperienza preunitaria dei Regni di Napoli e della Sicilia improntati evidentemente ai criteri dell'efficienza e della razionalità¹⁷.

Essi furono caratterizzati rispettivamente dalla presenza della Regia Camera della Sommaria e dal Tribunale del Patrimonio Reale, organi assimilabili ai tribunali amministrativi e competenti per la risoluzione delle liti che riguardavano i vari organi amministrativi e, quindi, anche il Fisco¹⁸.

Con il trascorrere del tempo, tali Regni si contraddistinsero per la circostanza che, come accadeva in Francia, fu vietato ai giudici ordinari di occuparsi delle liti riguardanti atti amministrativi, nonché per l'introduzione di un innovativo criterio di suddivisione della competenza delle liti.

Difatti, a partire dall'emanazione della Legge del 21 marzo 1817 e, successivamente, del decreto del 7 maggio 1838, le controversie furono suddivise tra giudici ordinari a seconda della materia oggetto di controversia e non più, dunque, in base alla natura delle parti coinvolte.

Rimasero di competenza dei giudici ordinari, per le motivazioni sopra esposte, le sole imposte indirette e le liti

ordinario ed, in particolar modo, alle Corti d'appello, ferma restando l'impugnazione per violazione di legge possibile innanzi alla Corte di Cassazione. Con la conseguenza che, solo a partire da tale normativa, fu effettivamente possibile rinvenire l'attuazione della giurisdizione unica. Cfr., sul punto, G. VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, Milano, 1901, pag. 326 e ss. Da quanto esposto, si evince come il modello belga comprese, sin da tempi assai risalenti, la fondamentale distinzione esistente tra giurisdizione ed amministrazione.

¹⁷Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 29 e ss.

¹⁸ Cfr., sul punto, M. ASCHERI, *Tribunali, giuristi e istituzioni: dal Medioevo all'età moderna*, Bologna, 1995, pag. 109 e ss.

riguardanti gli atti amministrativi (solo) nel caso in cui si fosse palesata una violazione di legge¹⁹.

Anche il Ducato di Parma seguì il modello francese e, pertanto, si ispirò al principio della separazione dei poteri²⁰. Difatti, per le imposte indirette, la competenza giurisdizionale fu attribuita al giudice ordinario; per le imposte dirette, invece, il discorso fu più complesso.

In una fase iniziale, il primo grado si svolse dinanzi al Consiglio delle contribuzioni dirette ed il secondo grado innanzi al Consiglio degli anziani o al Ministero delle Finanze.

Dal 1800 in poi comparvero il Consiglio di Prefettura e, successivamente, il Consiglio di Stato.

Di tale esperienza risultò all'avanguardia soprattutto il sistema delle pregiudiziali in base al quale, laddove in una controversia dinanzi al giudice ordinario fosse sorta una questione pregiudiziale, il giudizio si sarebbe interrotto e sarebbe ricominciato solo dopo l'emanazione di una pronuncia da parte del giudice speciale²¹.

Similare fu il modello del Lombardo- Veneto, nel quale fu applicato il tradizionale criterio del "doppio binario francese", fondato sulla distinzione tra imposte dirette ed indirette.

In specie, le prime furono attribuite all'autorità amministrativa; le seconde, invece, dapprima alla giurisdizione ordinaria e, a partire dalle patenti dell'11 luglio 1835, a dei tribunali misti, ad esclusione dell'imposta sulle

¹⁹ Cfr. G. VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, cit., pag. 402 e ss.

²⁰ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 29 e ss.

²¹ Cfr. G. VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, cit., pag. 338 e ss.

rendite che fu devoluta ad una Commissione provinciale²². Una posizione singolare fu, invece, occupata da alcuni degli stati preunitari: lo Stato Pontificio, il Ducato di Modena ed il Granducato di Toscana. Ciò per le ragioni che di seguito si esporranno.

Lo Stato Pontificio si distinse per il modello inaugurato che si rivelò più distante dal modello francese rispetto ai precedenti sopra descritti ma, al contempo, sostanzialmente di ispirazione d'oltrape.

Invero, sin dai primi decenni del 1800²³, tutte le cause riguardanti atti amministrativi e che coinvolgevano la pubblica amministrazione furono devolute al giudice amministrativo.

A tale impostazione ne seguì un'altra che vide la devoluzione delle liti riguardanti gli atti attribuiti alla Tesoreria generale in materia di pubblica amministrazione, nonché i dazi, i compensi, i canoni e le rescissioni di contratti tributari alla Congregazione camerale e quelle in materia di tributi locali alle Congregazioni governative.

Pertanto, fu fortemente ridimensionata la figura del giudice ordinario, al quale rimase la sola funzione di giudicare su pochissime materie e, soprattutto, in caso di esecuzioni²⁴.

Tale sistema, tuttavia, non fu privo di problematiche: il contribuente non poteva partecipare al procedimento

²² Tale Commissione presentò come presidente la figura del Luogotenente. Tuttavia, ciò non costituì un'eccezione rispetto alla tradizione francese, dal momento che tale circostanza rappresentò soltanto la volontà di attribuire la funzione giudiziaria ad organi sempre più specializzati.

²³ In particolar modo, è con l'editto Gamberini del 25 luglio 1835 che si attuò tale criterio di riparto, successivamente perfezionato dagli editti Antonelli del 10 settembre 1850 e del 2 giugno 1851.

²⁴ Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 296 e ss.

mediante l'applicazione del principio del contraddittorio orale; mancava la pubblicità delle udienze; le pronunce delle Congregazioni governative erano impugnabili dinanzi ad un organo composto in forma monocratica²⁵.

Preferì invece distaccarsi dall'esperienza francese il Ducato di Modena²⁶.

Per tali ragioni, nel Regno da ultimo richiamato, si rafforzò a dismisura l'Amministrazione attiva e si attribuì la risoluzione delle liti in materia amministrativa dapprima al ministero in unico grado e, nel periodo successivo, in primo grado ai Delegati provinciali ed, in appello, al Ministero dell'Interno²⁷.

La tutela dei contribuenti subì un grave colpo, dal momento che gli organi competenti in materia di contenzioso equivalevano di fatto ai membri parte dell'Amministrazione attiva.

Infine, il Granducato di Toscana seguì il modello francese post-rivoluzionario²⁸ con riferimento al sistema del doppio binario e, quindi, attribuì le sole controversie in materia di imposte indirette al giudice ordinario, ritenendo risolvibili in via amministrativa quelle concernenti imposte dirette e catastali²⁹.

Per il resto, seguì il modello belga e, difatti, furono introdotti il Consiglio di Prefettura, che si occupava di tasse comunali in primo grado, ed il Consiglio di Stato, che si poteva adire laddove il malcontento derivasse da 1/10 del totale dei

²⁵ Cfr. G. VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, cit., pag. 338 e ss.

²⁶ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 29 e ss.

²⁷ Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 297 e ss.

²⁸ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 29 e ss.

²⁹ Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 287 e ss.

contribuenti residenti nel comune.

Inoltre, si ritenne che tutte le liti riguardanti un soggetto privato e la pubblica amministrazione dovessero essere sottoposte all'intervento dell'organo giudiziario³⁰.

Il regime della doppia tutela in materia fiscale caratterizzò anche il periodo successivo all'unificazione italiana³¹, nel quale si tentò di emanare “norme di perfezionamento interno del nostro sistema tributario³²” al fine di migliorare l'assetto giuridico esistente³³.

In particolar modo, le legislazioni del 1862 (21 aprile 1862 nn. 585, 586, 587 e 588, 6 maggio 1862 n. 593 e 21 settembre 1862 n. 965), tutte in materia di imposte indirette, attribuirono la competenza delle controversie riguardanti tali tributi al giudice ordinario.

Rimase, tuttavia, in capo al contribuente la possibilità di scegliere preventivamente la via amministrativa³⁴.

Con riferimento all'imposta di registro, giova precisare che fu consentito anche adire la via giudiziaria in caso di problematiche meramente estimative.

Pertanto, in caso di vizi formali o sostanziali fu consentito presentare ricorso avverso il giudizio di stima reso dai periti

³⁰Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 291 e ss.

³¹ Sul tema, tra i tanti, cfr. E. CAPACCIOLI, *La nascita delle intendenze di finanza*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1972, I, pag. 425 e ss.; P. RUSSO, voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. *Comm.*, Torino, 1988, pag. 475 e ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 545 e ss.; P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 32 e ss.

³² Così C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, Firenze, 1950, pag. 3 e ss.

³³ Cfr. P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., pag. 32 e ss.

³⁴ Cfr. P. RUSSO, voce *Contenzioso tributario*, cit., pag. 475 e ss.

a ciò addetti³⁵.

Ancora, fu introdotta la legge sulla “manomorta”, prevista dagli articoli 1 e 12 della citata legge n. 587 del 21 aprile 1862, che consentì ai contribuenti di ricorrere sia innanzi all’autorità giudiziaria sia dinanzi ad organi amministrativi speciali³⁶.

Per quel che riguardò invece le imposte dirette, esse furono attribuite, in via esclusiva, ad organi amministrativi.

A tali legislazioni seguì la legge sull’imposta di ricchezza mobile n. 1830 del 14 luglio 1864 che istituì le commissioni da interpretare come “il germe di tutto il successivo svolgimento del sistema³⁷”.

Ai sensi dell’art. 21 di detta legge, in relazione ai tributi diretti, spettò alla giunta comunale individuare i contribuenti ed evidenziare chi tra questi, a causa di situazioni di indigenza, potesse vantare il diritto ad ottenere esenzioni.

I contribuenti furono tenuti alla compilazione di schede in cui dichiarare i propri redditi ed alla consegna di tale documentazione agli agenti della finanza.

Inoltre, fu deciso che tali informazioni, ex art. 20 della stessa legge, dovessero essere raccolte ed inviate alle Commissioni da parte degli agenti della finanza, che avevano anche l’obbligo di esprimere pareri sulle schede e di formulare proposte di accertamento.

La funzione di accertamento fu, tuttavia, condotta dalle

³⁵ Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 645 e ss.

³⁶ Cfr., sul tema, A. BERLIRI, *Della giustizia tributaria*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1943, I, pag. 71 e ss.

³⁷ Così F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 16. Sul tema, cfr., *ex multis*, F. BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, pag. 15 e ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pag. 174 e ss.

commissioni di prima istanza (c.d. comunali) che si occupavano delle operazioni necessarie alla determinazione del valore del reddito e dell'imposta. In specie, le commissioni controllavano gli elenchi dei contribuenti e le esenzioni, effettuavano le opportune rettifiche e altri controlli, se necessari, ai sensi dell'art. 23 della richiamata normativa, e determinavano, altresì, il reddito imponibile³⁸. Avverso i risultati di tali operazioni, sintetizzati in una tabella, si ammise l'impugnazione dinanzi alle Commissioni provinciali,³⁹ ma non innanzi al giudice ordinario.

Tale sistema fu improntato al principio del contingente, in base al quale "l'interesse erariale era soddisfatto per ciò solo che era fissato il contingente per il Comune, sicché il riparto del peso fiscale era interesse dei cittadini del Comune"⁴⁰.

Con riferimento ai tributi indiretti, invece, fu possibile ricorrere in via amministrativa ovvero intraprendere l'azione dinanzi al giudice ordinario.

Con la successiva legge n. 2136 del 26 gennaio 1865, al sistema di tassazione del reddito effettivo - il cui accertamento spettava - come precisato - alle Commissioni comunali e sulle cui impugnazioni era competente la Giunta provinciale - fu affiancata la fase del contenzioso dinanzi al giudice ordinario.

Peraltro, a partire da tale normativa fu possibile adire l'autorità giudiziaria competente anche per questioni concernenti la sola estimazione dei redditi.

³⁸ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 16 e 17.

³⁹ Cfr., ancora, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 17.

⁴⁰ Così F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 16, nota n. 30.

2. La giurisdizione nella Legge n. 2248 del 20 marzo 1865 (c.d. Allegato E).

Come opportunamente sostenuto, “la cellula germinale del vecchio ordinamento è da ricercarsi nella legge n. 2248 del 20 marzo 1865, c.d. All. E⁴¹”.

Difatti, anteriormente a tale legge, come si è evidenziato nel precedente paragrafo, le controversie fiscali furono, nella maggior parte delle ipotesi, attribuite agli organi amministrativi.

Con tale normativa, il legislatore abbandonò il modello francese ed inaugurò il principio della giurisdizione unica, ispirandosi al modello belga⁴² ed attribuendo al cittadino la titolarità di diritti soggettivi in grado di azionare l’azione giudiziaria, in caso di pretese arbitrarie vantate dall’Amministrazione finanziaria⁴³.

In specie, all’art. 1, abolì i tribunali del contenzioso amministrativo ed instaurò una giurisdizione unica in mano al giudice ordinario⁴⁴, al quale affidò anche la competenza

⁴¹ Così G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, pag. 242.

⁴² Le motivazioni di tale svolta devono essere rintracciate nel progetto di legge Minghetti del 27 aprile 1861, che propose di devolvere alla giurisdizione del giudice ordinario le liti relative a tutti i diritti dei privati, e nel disegno di legge Peruzzi del 29 maggio 1863 che, muovendosi nella stessa direzione del Minghetti, equiparò i diritti politici a quelli civili affermando, all’art. 2, che “tutte le controversie che riguardano diritti civili e politici (...) sono di competenza delle autorità giudiziarie”. Ancora, fondamentale fu il progetto di legge Lanza del 21 novembre 1864, che si oppose fermamente al mantenimento in vita degli organi amministrativi.

⁴³ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 7.

⁴⁴ Come autorevolmente sostenuto, tale normativa “fu un presidio giurisdizionale ai diritti naturali del cittadino in confronto allo Stato;

sulle controversie in materia tributaria ed impose il divieto di annullare e/o revocare l'atto amministrativo⁴⁵.

i diritti soggettivi, che vennero confidati al giudice ordinario, erano quelli di proprietà e libertà, quegli stessi a cui aveva dato struttura il diritto romano e che la filosofia del XVIII secolo aveva impostato su basi naturalistiche”: così F. BENVENUTI, *Mito e realtà nell'ordinamento amministrativo italiano, in L'unificazione amministrativa ed i suoi protagonisti, Atti del congresso celebrativo del centenario delle leggi amministrative di unificazione*, Vicenza, 1969, pag. 175 come citato da F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 6, nota n. 11.

⁴⁵ Probabilmente alla luce dell'art. 107 della Costituzione belga, si vietò al giudice di revocare e/o annullare l'atto amministrativo. In particolar modo, l'art. 4 dell'Allegato E affermò che “quando la contestazione cade sopra un diritto che si pretende leso da un atto dell'autorità amministrativa, i tribunali si limiteranno a conoscere degli effetti dell'atto stesso in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. L'atto amministrativo non potrà essere revocato o modificato se non sovra ricorso alle competenti autorità amministrative, le quali si conformeranno al giudicato dei tribunali in quanto riguarda il caso deciso”. Sempre nella stessa direzione, l'art. 5 della stessa normativa prevede che “in questo come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi”. Tale scelta del legislatore fu interpretata da parte della dottrina come una negatività che rendeva il sistema “difettoso e irrazionale (...)” e che era “conseguenza (...) dell'antica esclusione della garanzia giurisdizionale nei rapporti dei singoli verso lo stato”: così L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, Vallardi, 1905, pag. 47. Altra dottrina, invece, interpretò tale divieto come una garanzia, la concretizzazione del principio della divisione dei poteri e non, quindi, come un limite ai poteri dell'autorità giudiziaria. Cfr., A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 329 e ss. Infine, secondo un altro orientamento il potere di revocare e/o annullare gli atti amministrativi non servì al giudice, dal momento che non si poneva il caso in cui l'atto fosse invalido ed

Ed ancora, all'art. 12, tale normativa prevede la permanenza “dei corpi e collegi derivanti da leggi speciali⁴⁶” diversi dai tribunali amministrativi⁴⁷.

In particolare, la richiamata legge dispose che le controversie relative alle imposte indirette fossero escluse dalla giurisdizione del giudice ordinario, laddove tali questioni attenessero alla determinazione del valore del bene ovvero al presupposto⁴⁸ e che, per le altre controversie, la cognizione del giudice ordinario dovesse esercitarsi nel rispetto delle comuni regole giuridiche.

In relazione alle controversie in materia di imposte dirette, è bene preliminarmente sottolineare che tali questioni furono escluse dalla competenza giurisdizionale sino alla pubblicazione dei ruoli⁴⁹.

Sul punto, l'art. 6, comma 1, stabilì infatti l'esclusione dalla competenza delle autorità giudiziarie delle questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota, nonché di tutte le altre questioni sulle imposte dirette sino alla pubblicazione dei ruoli.

Ancora, tali liti - necessitando di una decisione di carattere equitativo basata sia sulla base imponibile che sul presupposto d'imposta - furono ricompresi nella

efficace. Cfr. F.TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 12, 13 e 14.

⁴⁶ Sono da ricomprendere in tale locuzione anche le Commissioni tributarie previste dalle leggi, precedentemente esaminate, degli anni 1864- 1865.

⁴⁷ Cfr. E. CAPACCIOLI, *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, pagg. 339 e 340; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 3 e 4.

⁴⁸ Così G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 243.

⁴⁹ Così F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 15; G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 242.

competenza del giudice speciale e, solo al termine di tale giudizio, furono ascritti alla competenza del giudice ordinario⁵⁰, sempre nei limiti della cd. “estimazione semplice⁵¹”.

In tale locuzione furono annoverate le questioni di fatto, attinenti all’individuazione ed alla quantificazione del cespite e del reddito, della base imponibile e del presupposto materiale del tributo⁵², sottratte alla competenza del giudice ordinario in quanto considerato non idoneo ad occuparsene.

Dalla richiamata estimazione semplice fu distinta la c.d.

⁵⁰ Sul rapporto tra giudizio tributario ed ordinario, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 4; M. INGROSSO, *Sull’autonomia dell’azione giudiziaria in materia tributaria*, in *Foro It.*, 1938, I, pag. 953; S. SATTA, *Contenzioso Tributario: Ammissibilità dell’azione davanti al magistrato ordinario, appello, mancante di motivi e res iudicata*, in *Dir. Prat. trib.*, 1957, II, pag. 304.

⁵¹Cfr., tra i tanti, F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 2, pag. 309 e ss., *Id.*, *Giusto processo e processo tributario*, *ivi*, 2006, n. 1, pag. 11 e ss.; M. SCUFFI, *Le regole del procedimento avanti alle Sezioni regionali della Commissione tributaria centrale*, in *Il fisco*, 2009, n. 10, pag. 1 e ss.; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., pag. 687, secondo cui l’estimazione semplice riguarda “questioni nelle quali venivano valorizzate fonti di convincimento proprie dell’attività di amministrazione, quali, ad esempio, la conoscenza diretta del fenomeno economico, l’esperienza derivante da fattispecie analoghe, la normalità di un risultato economico connesso a un determinato cespite. Da ciò il limite dell’estimazione semplice alla cognizione del giudice ordinario sul rapporto d’imposta, in quanto la formazione del convincimento giudiziale secondo le ordinarie regole probatorie non sarebbe risultata possibile”; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 243.

⁵² Cfr. M. SCUFFI, *Le regole del procedimento avanti alle Sezioni regionali della Commissione tributaria centrale*, cit., pag. 1 e ss.

“estimazione complessa” che invece presupponeva l’accertamento dei fatti al fine dell’applicazione di norme e negozi giuridici.

Alla luce di quanto affermato, è chiaro come l’Amministrazione finanziaria diffidasse del giudice ordinario nell’individuazione e misurazione del fatto imponibile⁵³ e preferisse, di conseguenza, attribuire tali controversie alle commissioni tributarie⁵⁴.

Inoltre, l’art. 6, comma 2, di tale normativa, prevede che in ogni controversia riguardante le imposte, gli atti di opposizione, per essere ammissibili in giudizio, dovessero essere accompagnate dal certificato di pagamento dell’imposta, eccetto il caso di presentazione della domanda di supplemento.

Fu questa la singolare regola del c.d. "*solve et repete*"⁵⁵,

⁵³ Cfr. G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pagg. 242 e 243.

⁵⁴ Sulla natura delle Commissioni tributarie, la giurisprudenza è stata evidentemente oscillante nel corso degli anni. Dapprima tali organi furono considerati giurisdizionali: così Corte Cost., 26 gennaio 1957, n. 12, in *Giur. It.*, 1957, I, n. 1, pag. 131 e ss.; in un secondo momento, negli anni sessanta, furono qualificati amministrativi dalla Corte Costituzionale: così 6 e 10 febbraio 1969, nn. 6 e 10, in *Giur. It.*, 1969, I, n. 1, pag. 1027 e ss. e giurisdizionali dalla Corte di Cassazione: così Cass. SS.UU., 20 giugno 1969, n. 2175, in *Foro It.*, 1969, I, pag. 1416 e ss.; *Id.*, 21 giugno 1969, n. 2201, in *Giur. It.*, 1969, I, n. 1, pag. 1637 e ss. Infine, a seguito della riforma degli anni 70, furono ridefiniti organi giurisdizionali: Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1975, II, pag. 132 e ss.; *Id.*, 2 dicembre 1982, n. 217, in *Giur. It.*, 1983, I, n. 1, pag. 848 e ss. In dottrina, cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.

⁵⁵ Cfr., sul punto, senza pretese di completezza, L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., pag. 319 e ss.; A. D. GIANNINI, *Solve et repete*, cit., pag. 349 e ss.; *Id.*,

secondo la quale l'instaurazione del giudizio civile in materia fiscale implicava necessariamente il preventivo pagamento del tributo⁵⁶.

Tale regola, peraltro, fu riprodotta in molte leggi speciali: si pensi, ad esempio, all'art. 149 della legge sull'imposta di registro, all'art. 97 della legge sulle successioni, all'art. 120 della legge n. 560 dell'11 luglio 1907 sull'imposta di ricchezza mobile, all'art. 15 della legge doganale n. 20 del 26 gennaio 1896 ed, infine, all'art. 285 del testo unico n. 1175 del 14 settembre 1931 in tema di finanza locale⁵⁷.

Essa fu autorevolmente definita, da parte della dottrina, come “un presupposto processuale o un'eccezione processuale⁵⁸, tale da incidere sull'ammissibilità della domanda del contribuente e non, quindi, riconducibile ad una causa di incompetenza temporanea dell'autorità giudiziaria⁵⁹”.

Il rapporto giuridico d'imposta, cit., pag. 281 e ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 15.

⁵⁶ Sul carattere preventivo del pagamento dell'imposta rispetto all'instaurazione del giudizio, cfr. Cass. civ., SS.UU., 29 luglio 1930, in *Mass. Foro It.*, 1930, n. 3012; *Id.*, 7 febbraio 1931, *ivi*, 1931, n. 447; *Id.*, 7 aprile 1932, *ivi*, 1932, n. 1199; *Id.*, 15 luglio 1933, *ivi*, 1933, n. 2753.

⁵⁷ Cfr. A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., pag. 281.

⁵⁸ In particolare, parte della dottrina definì il sistema del “*solve et repete*” come “(...) una vera eccezione processuale, perché il *solve et repete* è un mezzo di coercizione per ottenere il pagamento dell'imposta, e l'interesse dello Stato a ottenere il pagamento e a servirsi dei mezzi di coercizione a tale scopo, ha per organo l'Amministrazione, non il giudice; se quindi l'Amministrazione non eccepisce il mancato pagamento, il giudice non può rilevarlo d'ufficio”: così G. CHIOVENDA, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1960, pag. 244.

⁵⁹ Così A. D. GIANNINI, *Solve et repete*, cit., pag. 358.

Altra dottrina definì invece il sistema del “*solve et repete*” come una regola di competenza⁶⁰.

Con la differenza che secondo l’interpretazione dell’Allorio tale sistema costituì una regola di competenza nel senso che solo dopo il pagamento dell’imposta da parte del soggetto agente sarebbe sorta una “questione di diritto” da sottoporre al vaglio del giudice ordinario⁶¹.

Mentre, secondo l’interpretazione del Mortara, tale regola sarebbe stata voluta dal legislatore per consentire all’organo giudicante di poter fare giustizia mediante la condanna alla restituzione delle somme già versate, essendo vietato – come sopra già precisato- la revoca e/o annullamento degli atti amministrativi.

In ogni caso, è palese come l’obiettivo principale di tale previsione fosse quello di garantire al Fisco il percepimento delle somme, anche laddove non fossero dovute, nonché fare in modo che l’azione amministrativa non fosse disturbata dall’attività giudiziaria⁶².

Se, infatti, il contribuente avesse ommesso di versare le somme, anche nei casi di accertamento di una pretesa fiscale indebita, gli sarebbe stata applicata una sanzione pecuniaria⁶³.

La regola del “*solve et repete*” fu ritenuta obbligatoria per

⁶⁰ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Quinta edizione, Torino, 1969, pag. 615 e ss.; L. MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, cit., pag. 332.

⁶¹ Sul punto, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 40 e nota 94.

⁶² Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 38; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 502.

⁶³ Cfr. A. SALANDRA, *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, cit., pag. 396 e ss.; G. VACCHELLI, *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l’autorità amministrativa*, cit., pag. 338 e ss.

ogni giudizio, intrapreso da un privato⁶⁴ ed a prescindere dall'oggetto della contestazione⁶⁵, riguardante i tributi e, quindi, in relazione ad imposte dirette, indirette, tasse e tributi speciali⁶⁶, ad esclusione dei soli supplementi d'imposta.

Si ritiene di dover condividere l'opinione di quella dottrina⁶⁷ che negò la sussistenza di qualsivoglia correlazione tra la regola del "*solve et repete*" ex art. 6 della legge 2248/1865 ed il divieto di revoca e/o annullamento dell'atto amministrativo, di cui all'art. 4 della normativa appena richiamata.

Ciò in quanto il sistema del "*solve et repete*" mirò ad inserire un limite alla possibilità di intraprendere l'azione giudiziaria ed, invece, il divieto previsto dal richiamato art. 4 implicò l'attuazione di esame sostanziale della domanda ed il conseguente riconoscimento della fondatezza della pretesa⁶⁸.

La Corte Costituzionale, con la nota pronuncia n. 21 del 31 marzo 1961 dichiarò incostituzionale il sistema del "*solve et*

⁶⁴ Tale regola fu ritenuta non operante nei giudizi in cui parte attrice era l'Amministrazione finanziaria e laddove quest'ultima chiedesse l'insinuazione del credito d'imposta nel passivo fallimentare del soggetto debitore. Cfr. A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., pag. 284 e nota 51.

⁶⁵ Cfr., sul punto, tra le tante, Cass. civ., SS.UU., 11 maggio 1931, in *Giur. It.*, 1931, I, n. 1, pag. 33 e ss.

⁶⁶ Cfr. A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., pag. 284.

⁶⁷ Cfr. A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., pag. 282.

⁶⁸ Cfr., ancora, A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., pag. 282.

repete"⁶⁹, affermando testualmente che esso risultasse “in contrasto con la norma contenuta nell'art. 3, perché è evidente la differenza di trattamento che ne consegue fra il contribuente, che sia in grado di pagare immediatamente l'intero tributo, ed il contribuente, che non abbia mezzi sufficienti per fare il pagamento, né possa procurarseli agevolmente ricorrendo al credito, fra l'altro perché, anche in caso di vittoria in giudizio, non otterrebbe il rimborso delle somme versate se non con ritardo. Al primo è, dunque, consentito, proprio in conseguenza delle sue condizioni economiche, di chiedere giustizia e di ottenerla, ove possa provare di aver ragione; al secondo questa facoltà è resa difficile e talvolta impossibile, non solo di fatto, ma anche in base al diritto, in forza di un presupposto processuale stabilito dalla legge e consistente nell'onere del versamento di una somma eventualmente assai ingente. Le stesse considerazioni valgono a giustificare anche il richiamo alle norme contenute negli art. 24 Costituzione, primo comma, e art. 113 della Costituzione, nei quali l'uso delle parole tutti e sempre ha chiaramente lo scopo di ribadire la uguaglianza di diritto e di fatto di tutti i cittadini per quanto concerne la possibilità di richiedere e di ottenere la tutela giurisdizionale, sia nei confronti di altri privati, sia in quelli dello Stato e di enti pubblici minori”.

Il sistema così delineato, modificato poi dal testo unico del 1877 e dal regolamento del 1907, rimase inalterato fino alla riforma degli anni 30.

⁶⁹ Per approfondimenti sulla questione attinente all'illegittimità costituzionale della regola del “*solve et repete*”, cfr., per tutti, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 615 e ss.

3. La natura delle Commissioni tributarie nella riforma attuata negli anni trenta dello scorso secolo.

Con la riforma attuata negli anni 30 dello scorso secolo (1936-1937), ed in particolar modo con la legge del 7 agosto 1936, n. 1639 e la legge dell'8 luglio 1937, n. 1516, alle Commissioni fu attribuita la giurisdizione in materia di imposte dirette, indirette, imposta di registro, successione ed, in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie⁷⁰.

Tale previsione aggravò particolarmente la problematica, già in essere, riguardante il coordinamento tra l'azione svolta dinanzi alle Commissioni tributarie e quella intrapresa innanzi all'autorità ordinaria⁷¹. Anche alla luce della circostanza che fu concessa al contribuente la possibilità di adire la giurisdizione ordinaria in caso di sentenza definitiva della Commissione di primo grado (distrettuale) o di secondo grado (provinciale). Nacque, così, un sistema complesso costituito da tre gradi, innanzi alle Commissioni distrettuali, provinciali e Centrale⁷²

⁷⁰ L'art. 28 della legge 1639/1936 recitava testualmente che "la risoluzione in via amministrativa delle controversie relative all'applicazione delle imposte di registro, di successione ed, in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, qualunque sia la natura della contestazione del valore presunto dei beni, è demandata alle Commissioni amministrative per le imposte dirette. Rimangono ferme le disposizioni vigenti per quanto concerne la risoluzione delle controversie in materia di bollo, tassa scambi, concessioni governative ed ogni altra tassa sugli affari o a queste assimilata".

⁷¹ Cfr. A. BERLIRI, *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I, pag. 893 e ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 23 e 24.

⁷² Avverso le pronunce della Commissione centrale era ammesso il ricorso dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione, nei limiti di quanto previsto dall'art. 362 c.p.c. e, quindi, per vizi di

(dinanzi a quest'ultima solo per le questioni attinenti all'applicazione della legge) e tre gradi davanti a Tribunale, Corte d'appello e Corte di Cassazione⁷³.

Peraltro, in quegli anni, era assai discussa la natura delle Commissioni tributarie, considerate da parte della dottrina⁷⁴ alla stregua di organi amministrativi e classificate, invece, da altra parte della dottrina⁷⁵ come organi giurisdizionali. Ciò alla luce della contraddittorietà propria della normativa in vigore in quel periodo, scarna, nonostante le significative modifiche apportate⁷⁶, in tema di effettive garanzie in ordine, ad esempio, al diritto di difesa ed al principio del

incompetenza ed eccesso di potere. Successivamente, con l'introduzione della Costituzione nel nostro ordinamento giuridico, tale ricorso fu possibile ai sensi dell'art. 365 c.p.c.

⁷³ Cfr. G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., pag. 243 e ss.

⁷⁴ Cfr., *ex multis*, P. RAGMISCO, *Sul carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1943, I, pag. 9 e ss., come riportato da F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 25 e 26, nota n. 55.

⁷⁵ Cfr., *ex multis*, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 241 secondo il quale "la legge ha inteso qui disciplinare un processo giurisdizionale, non un mero procedimento amministrativo". In senso conforme, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 28; C. MAGNANI, *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, pag. 31 e ss.; T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1986, pag. 10 e ss.

⁷⁶ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, agli artt. 24 e 28 della legge 1516/1937 che prevedevano l'obbligo, per l'Amministrazione finanziaria, di notificare un avviso contenente l'indicazione della data dell'udienza al contribuente che avesse fatto richiesta di essere sentito in contraddittorio. Sempre a titolo esemplificativo, si pensi all'introduzione dell'istituto della revocazione, nonché all'utilizzo dei mezzi istruttori.

contraddittorio⁷⁷, nonché delle nuove modalità di nomina dei membri delle commissioni.

Difatti, a partire dalla riforma del 1936-37, i componenti delle Commissioni - che furono riordinate - come già precisato - in distrettuali, provinciali e centrali⁷⁸ - furono scelti dall'Amministrazione finanziaria.

In specie, la nomina dei membri delle Commissioni distrettuali fu affidata all'Intendenza di finanza e quella delle Commissioni provinciali al Ministro per le finanze.

Al primo spettò anche il compito di controllare le attività svolte dalle Commissioni di primo e di secondo grado, nonché la funzione di intervenire, ai sensi degli articoli 20 e 21 della legge 1516/1937, laddove fossero riscontrabili casi di cattiva gestione o di funzionamento irregolare.

Tale sistema determinò la prevalenza del carattere corporativo delle Commissioni su quello elettivo, vigente precedentemente alla riforma degli anni trenta⁷⁹ e, quindi, uno stretto legame tra le Commissioni e l'Amministrazione⁸⁰.

L'art. 27 della legge 1639/1936 vietò espressamente che i membri delle Commissioni potessero avere la "rappresentanza di interessi territoriali, di categoria o di parte".

⁷⁷ Cfr., sul punto, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 23 e 24.

⁷⁸ Le Commissioni di prima istanza (distrettuali) e quelle di secondo grado (provinciali) erano costituite da un presidente, un vicepresidente e dodici membri, di cui otto effettivi e quattro supplenti. La Commissione centrale, invece, si componeva di un presidente, un vice-presidente e venti membri.

⁷⁹ Cfr., ancora, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 26.

⁸⁰ Cfr. T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, cit., pag. 10 e ss.

Ed, invece, non fu disposto né l'obbligo di motivazione delle decisioni in tema di questioni di fatto, né il divieto di utilizzazione per il giudice della scienza privata⁸¹.

Fu, inoltre, consentito ai giudici, ex art. 31 della legge 1516/1937, di integrare, modificare o basare l'accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria su un titolo differente rispetto a quello previsto originariamente.

Ciò detto, giova precisare che quando tale riforma fu attuata molte cose erano variate rispetto al panorama giuridico caratterizzante i periodi precedenti.

In particolare, erano state istituite la Sezione giurisdizionale del Consiglio di Stato e della G.P.A. e si era sempre di più affermato il carattere giurisdizionale delle commissioni.

Con riferimento alla prima significativa innovazione (*id est* la creazione di un giudice amministrativo), è doveroso precisare che le ragioni di tale scelta legislativa furono rintracciate in molteplici circostanze.

In primo luogo, nel bisogno di tutela per quelle situazioni lasciate in sospenso dalla sopra descritta legge del 1865, in secondo luogo, nell'eccessivo ridimensionamento subito dal giudice ordinario a seguito dell'attuazione della riforma dell'allegato E; ancora, nell'obiettivo di rendere ininfluente la politica nella gestione delle attività proprie dell'amministrazione; infine, nella necessità di differenziare la tutela in base alla distinzione esistente tra diritti soggettivi ed interessi legittimi⁸².

⁸¹ Cfr., tra i tanti, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 26 - 27; V. ANDRIOLI, *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. It., Dir. Fin.*, 1939, I, pag. 281 e ss.

⁸² Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pagg. 28 e 29. Interessante, in proposito, è la definizione del Ranelletti (Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, Milano, 1934, pag. 158 e ss.)

Con riferimento alla giurisdizionalità delle commissioni, è bene chiarire che, come autorevolmente sostenuto⁸³, essa fu da imputare ad una mera consuetudine interpretativa e non, dunque, ad una scelta legislativa.

4. La grande riforma degli anni settanta: l'art. 1 del D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972.

Era questa la situazione del contenzioso tributario quando - come assai noto - nel 1948 entrò in vigore la Costituzione repubblicana.

Quest'ultima stravolse completamente il panorama giuridico esistente e pose il problema della compatibilità delle Commissioni tributarie con l'art. 102 della Costituzione⁸⁴, che vietava di istituire nuovi giudici

dell'interesse legittimo che, come sottolineato da Allorio (Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 599), rappresenta la soluzione sociologica di un problema squisitamente giuridico.

⁸³ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 36, nota 87, che così si espresse: “la giurisdizionalizzazione delle commissioni è da imputarsi non ad un intervento puntuale, di rilievo “decisivo”, del legislatore, ma ad una consuetudine interpretativa: sicché l'opzione, tra il ritenere giurisdizionali o amministrative le commissioni, aveva alla radice l'accettazione o il rifiuto di quella consuetudine e, quindi, in ultima analisi, una scelta sul valore del dato consuetudinario nei confronti di una legislazione che, rimasta invariata per certi aspetti, per altri “presupponeva”- senza mai fissarla univocamente - la giurisdizionalità”.

⁸⁴ Cfr. G. A. MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Opere minori di diritto tributario*, Volume primo, *Il processo tributario*, Milano, 1982, pag. 197 e ss.

speciali, nonché con la sesta disposizione transitoria⁸⁵, che prevedeva la necessità di revisionare le giurisdizioni speciali esistenti all'epoca.

In relazione alla prima apparente dicotomia, (*i.e.* coordinamento con l'art. 102 della Costituzione), se dapprima ci si chiese se fosse possibile conservare i giudici speciali (esistenti) preesistenti alla Costituzione⁸⁶, in un secondo momento si comprese che tale norma riguardava solo l'istituzione di nuovi giudici⁸⁷.

Per quel che concerne la seconda problematica, invece, la circostanza che la sesta disposizione transitoria facesse espresso riferimento ad “organi speciali di giurisdizione” mal si conciliava con la discussa⁸⁸ natura delle Commissioni

⁸⁵ Tale disposizione così recitava: “(...) entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari”. Cfr., sul punto, G.A. MICHELI, *Corso di diritto Tributario*, cit., pag. 248 ss.

⁸⁶ Cfr. Corte Cost., 11 luglio 1961, n. 42, in *Giur. Cost.*, 1961, pag. 951 e ss.; *Id.*, 22 novembre 1962, n. 92, *ivi*, 1962, pag. 1359 e ss., *Id.*, 27 dicembre 1974, n. 287, in *Foro It.*, 1975, I, pag. 3 e ss.

⁸⁷ Cfr. Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 3 agosto 1976, n. 215, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1976, II, pag. 589 e ss., che così si espresse: “La norma dell'art. 102 della Costituzione interferisce nella materia della conservazione, previa revisione, dei giudici speciali preesistenti, in quanto essa dispone soltanto che non possono essere istituiti giudici speciali”.

⁸⁸ In specie, la Suprema Corte di Cassazione riconobbe alle Commissioni natura giurisdizionale: cfr., tra le tante, Cass. civ., SS.UU., 29 luglio 1950, n. 2164, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 20 giugno 1969, n. 2177, *ivi*; *Id.*, 22 settembre 1969, n. 3120, *ivi*.

La Corte Costituzionale, al contrario, le ritenne di natura amministrativa: cfr. Corte Cost., 29 gennaio 1969, n. 6, in *Foro It.*, 1969, I, pag. 561 e ss.; *Id.*, 30 gennaio 1969, n. 10, *ivi*, 1969, pag. 561 e ss.

tributarie.

In altri termini, occorre affermarne la natura giurisdizionale delle Commissioni al fine di poter superare il vaglio di costituzionalità.

Ciò fu fatto con la riforma degli anni settanta ed, in particolar modo, dapprima con la legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, successivamente con il D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972⁸⁹, e condiviso dalla giurisprudenza⁹⁰ e dalla dottrina⁹¹ prevalente.

L'art. 10 della legge 825/1971 stabilì, infatti, “la revisione della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle Commissioni Tributarie anche al fine di assicurarne l'autonomia e l'indipendenza e in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge, prevedendosi che l'azione giudiziaria possa essere esperita avanti le corti d'appello, con esclusione in ogni caso delle questioni di semplice estimazione, dopo che sia decorso il

⁸⁹ In merito alle innovazioni introdotte da tale riforma, cfr. C. MAGNANI, *Brevi osservazioni sulla progettata revisione delle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1971, I, pag. 180; G. A. MICHELI, *I possibili rimedi di riforma del contenzioso tributario*, Padova, 1975, pag. 3 e ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 45 e ss.; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 13 e ss.; *Id.*, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 209 e ss.

⁹⁰ Cfr., *ex multis*, Corte Cost., 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. Cost.*, 1974, pag. 2970 e ss.; *Id.*, 15 luglio 1976, n. 215, *ivi*, 1976, I, pag. 1351 e ss., in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, pag. 589 e ss.

⁹¹ Cfr., *ex multis*, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 313 e ss.; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1954, pag. 251 e ss.; C. MAGNANI- G. MARONGIU, *Sulla legittimità costituzionale delle nuove Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, pag. 589 e ss.; G. MARONGIU, *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, pag. 422 e ss.

termine per il ricorso alla commissione centrale, proponibile quest'ultimo, in via alternativa e per soli motivi di legittimità”.

Pertanto, fu affermata espressamente la natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, delle quali si evidenziavano l'autonomia e l'indipendenza - al pari di ogni altro organo giurisdizionale - e fu, inoltre, riorganizzato il processo tributario.

Difatti, a seguito di tale riforma, il giudizio in materia fiscale si articolò in tre gradi: due davanti alle Commissioni

tributarie di primo⁹² e secondo grado⁹³⁻⁹⁴ ed il terzo dinanzi

⁹² Le Commissioni di prima istanza, aventi la medesima competenza territoriale propria dei tribunali, furono composte da un Presidente, nominato assieme ai vari membri, dal Presidente del Tribunale. I componenti furono scelti sulla base di elenchi predisposti, tra gli altri, dai vari consigli comunali della circoscrizione, nonché sulla base di graduatorie formate dai consigli degli ordini degli avvocati, dottori commercialisti, ingegneri, camere di commercio, ecc. Tutti i membri di tali Commissioni, il cui incarico era a tempo indeterminato, svolsero la propria attività, tesa all'applicazione disinteressata della legge, sino al raggiungimento del settantacinquesimo anno di età. Cfr., sul punto, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 505 e ss.

⁹³ Le Commissioni tributarie di secondo grado, con sede nei vari capoluoghi di provincia, furono composte da un Presidente generale, dal Presidente di sezione, da un vice-presidente e dai vari membri; tutti nominati dal Presidente della Corte d'Appello. I componenti furono reclutati in parte sulla base di elenchi formati dal consiglio provinciale e per altra parte, come nel caso delle Commissioni tributarie di prima istanza, tra vari professionisti sulla base di graduatorie formate dai consigli degli ordini degli avvocati, dottori commercialisti, ingegneri, camere di commercio, ecc. Anche i membri di tali Commissioni svolsero la propria attività a tempo indeterminato sino al raggiungimento del settantacinquesimo anno di età. Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 507.

⁹⁴ Il D.P.R. n. 636/1972, all'art. 5, prevede delle cause di incompatibilità per la nomina dei giudici delle Commissioni tributarie di primo e secondo grado e, laddove queste si fossero presentate, si risolsero in casi di decadenza, come previsto dall'art. 6 della stessa normativa. In particolar modo, il citato art. 5 così recitava testualmente: "Non possono far parte delle commissioni tributarie, finché permangono nell'esercizio delle loro funzioni: a) i membri del parlamento; b) i consiglieri regionali; c) i prefetti; d) gli intendenti di finanza; e) gli amministratori degli enti che applicano tributi o che hanno una partecipazione nel gettito dei tributi indicati all'art. 1 nonché coloro che come dipendenti di detti enti o come componenti di organi collegiali comunque concorrono

all'accertamento dei tributi stessi; f) gli appartenenti alle forze armate in servizio permanente effettivo e i funzionari civili dei corpi di polizia in attività di servizio; g) i dipendenti dell'amministrazione periferica delle imposte dirette e delle tasse e delle imposte indirette sugli affari, nonché del catasto e dei servizi tecnici erariali; h) le persone che esercitano abitualmente l'assistenza o la rappresentanza di contribuenti in vertenze di carattere tributario; i) gli esattori ed i collettori delle imposte dirette. Non possono essere contemporaneamente componenti della stessa sezione i coniugi, i parenti ed affini entro il 4° grado. Nessuno può far parte di più di una commissione". Il richiamato art. 6, invece, prevedeva che "Decadono dall'incarico i componenti delle commissioni tributarie i quali: a) perdono uno dei requisiti di cui all'art. 4; b) incorrono in uno dei motivi di incompatibilità previsti dall'art. 5); c) cessano, se magistrati o impiegati dello Stato o di enti pubblici in attività di servizio, dall'impiego per causa diversa dal collocamento a riposo o da dimissione volontaria secondo i rispettivi ordinamenti; d) senza giustificato motivo, non partecipano a cinque sedute consecutive ovvero, non avendo esteso la decisione nel termine di trenta giorni, non vi provvedono nell'ulteriore termine fissato dal presidente della commissione; e) contravvengono al divieto di cui all'ultimo comma dell'art. 10; f) se presidenti delle commissioni o delle sezioni, omettono senza giustificato motivo, per un periodo superiore a due mesi, di convocare il collegio giudicante. La decadenza è dichiarata dal Ministro per le finanze su proposta del presidente del tribunale o della corte d'appello, secondo le rispettive competenze".

alla Commissione centrale⁹⁵ o alla Corte d'appello⁹⁶. Più precisamente, si stabilì che il terzo grado di giudizio dovesse svolgersi dinanzi alla Commissione centrale, che era il normale mezzo di impugnazione, e solo nei casi in cui fosse decorso il termine di impugnazione (*i.e.* sessanta giorni dalla notificazione della pronuncia o comunque della comunicazione del dispositivo della sentenza) o di totale soccombenza di una delle due parti si ritenne possibile effettuare l'impugnazione dinanzi alla Corte d'appello⁹⁷. Ancora, le pronunce rese dalle Commissioni tributarie furono impugnabili straordinariamente, ex art. 41 del D.P.R. 636/1972, mediante revocazione. Con la conseguenza che, laddove ricorressero i presupposti necessari⁹⁸ al fine

⁹⁵ La Commissione tributaria centrale, con sede in Roma, fu composta da docenti universitari di materie giuridiche ed economiche; giudici della Corte di Cassazione, della Corte dei Conti, del Consiglio di Stato. Requisito per farvi parte, oltre all'appartenenza a tali categorie, fu il non compimento del settantaduesimo anno d'età. L'attività di tali soggetti fu a tempo indeterminato, ma cessarono dall'ufficio al raggiungimento di un limite di età prestabilito (settantacinque anni). Anche per la Commissione centrale furono previste, come per le Commissioni di primo e secondo grado, delle cause di decadenza ed incompatibilità. A riguardo, l'art. 9, ultimo comma, del D.P.R. n. 636/1972 prevede che "per le incompatibilità e per la decadenza si osservano, in quanto applicabili, le disposizioni di cui agli articoli 5 e 6. La decadenza è dichiarata con decreto dal Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro per le finanze". Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 508.

⁹⁶ Cfr. T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, cit., pag. 21 e ss.

⁹⁷ Cfr. G. A. MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, cit., pag. 197 e ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 513.

⁹⁸ Il presupposto richiesto, al fine dell'utilizzo della revocazione, fu l'impossibilità di impugnare in altro modo la pronuncia, ad esempio

dell'utilizzo di tale strumento di impugnazione ed in presenza di gravi vizi della decisione, fu possibile ottenere l'inefficacia del giudicato.

In ogni caso, si ritennero impugnabili le decisioni di terzo grado in Cassazione, ex art. 360 c.p.c. per le pronunce emanate dalla Corte d'appello, ed, ex art. 111 Cost., per le sentenze della Commissione tributaria centrale⁹⁹.

L'introduzione, operata dalla riforma degli anni settanta, del terzo grado di giudizio fu probabilmente riconducibile alla necessità di garantire una maggiore tutela al contribuente, a fronte della complessità delle controversie in materia fiscale e della sfiducia del legislatore nei confronti delle decisioni delle Commissioni di primo e secondo grado¹⁰⁰.

Ciò detto, giova soffermarsi sull'art. 1 del D.P.R. 636/1972 che individuò le controversie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, a pena di inammissibilità del ricorso¹⁰¹.

Difatti, l'art. 1 della richiamata normativa stabilì che appartenevano alla competenza di tali organi le controversie in materia di “a) imposta sul reddito delle persone fisiche;

per decorrenza dei termini o per problematiche attinenti alla competenza dei giudici. Cfr., sul punto, Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 540.

⁹⁹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 13 e ss.; *Id.*, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pagg. 539- 540. Sul punto, è bene precisare che il ricorso in Cassazione fu proponibile nel termine di sessanta giorni dalla notificazione della pronuncia o entro un anno dalla pubblicazione della stessa.. Ancora, secondo parte della dottrina (Cfr. G. A. MICHELI, *Corso di Diritto tributario*, cit., pag. 281 e ss.) fu problematica l'impugnabilità in Cassazione, ex art. 111 della Costituzione, della pronuncia resa dalla Commissione tributaria centrale per vizi della motivazione.

¹⁰⁰ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pagg. 533- 534.

¹⁰¹ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 513.

b) imposta sul reddito delle persone giuridiche; c) imposta locale sui redditi; d) imposta sul valore aggiunto, salvo il disposto dell'art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nonché il disposto della nota al n. 1 della parte III della tabella A allegata al decreto stesso nei casi in cui la imposta sia riscossa unitamente all'imposta sugli spettacoli; e) imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili; f) imposta di registro; g) imposta sulle successioni e donazioni; h) imposte ipotecarie; i) imposta sulle assicurazioni. Appartengono, altresì, alla competenza delle suddette commissioni le controversie promosse da singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, la estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale”.

Le Commissioni furono, inoltre, competenti sulle controversie riguardanti i tributi esistenti precedentemente e soppressi ad opera del D.P.R. 636/1972, nonché con riferimento alle controversie aventi ad oggetto la violazione di obblighi quali, ad esempio, scontrini e ricevute fiscali¹⁰². Pertanto, restarono soltanto escluse le controversie in materia di imposta sugli spettacoli, imposta di bollo, imposta comunale sulla pubblicità, diritti sulle pubbliche affissioni, tasse sulle concessioni governative, dazi doganali, nonché tutti gli altri tributi locali.

In ogni caso, nel rispetto di quanto disposto dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1972 che, come si approfondirà

¹⁰² Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 511; P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, cit., pag. 758 e ss.

successivamente, conteneva l'elencazione degli atti impugnabili, presupposto indefettibile della giurisdizione tributaria era la riferibilità soggettiva della lite all'amministrazione finanziaria¹⁰³.

Con la conseguenza che non furono ritenuti sindacabili dal punto di vista giurisdizionale, innanzi alle commissioni tributarie, le controversie tra privati che riguardassero semplicemente uno dei tributi di cui all'art. 1 della più volte richiamata normativa.

La giurisdizione tributaria, per come delineata dal citato art. 1, fu esclusiva, in quanto era possibile tutelare le situazioni soggettive lese dall'applicazione della materia tributaria solo mediante la presentazione del ricorso dinanzi alle commissioni tributarie¹⁰⁴.

Peraltro, il principio dell'esclusività emerse con riferimento agli atti che – seppur non elencati tassativamente nell'art. 16 della medesima normativa, per come modificato dal successivo art. 7 – avessero natura preparatoria e, pertanto, potessero essere contestati, se lesivi, solo assieme all'atto conseguente¹⁰⁵.

Nonostante il contenzioso tributario conobbe, con la riforma attuata negli anni settanta, una profonda evoluzione, il sistema delineato continuava a presentare diversi aspetti

¹⁰³ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pagg. 511 e 512.

¹⁰⁴ Sul carattere esclusivo delle commissioni tributarie, tra gli altri, cfr. E. CAPACCIOLI, *Esclusività e pienezza della competenza delle commissioni tributarie*, in *Impresa ambiente e pubblica amministrazione*, 1975, I, pag. 117 e ss.; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 77 e ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 510; P. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, cit., pag. 757 e ss.

¹⁰⁵ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pagg. 510 - 511.

problematici¹⁰⁶.

Ad esempio, non era evidentemente garantita l'imparzialità e la terzietà dei giudici, alla luce della fattuale riconducibilità delle commissioni all'amministrazione finanziaria.

A conferma di tale circostanza, alle pronunce rese dagli organi giudicanti non era riconosciuto il ruolo delle "sentenze", seppur rese in nome del popolo italiano.

La giurisprudenza, sul punto, affermò che l'indipendenza andasse ricercata nei modi con i quali i giudici erano soliti svolgere le funzioni di loro competenza e che, conseguentemente, per aversi imparzialità occorresse che questi fossero immuni da vincoli che implicassero la soggezione formale o sostanziale rispetto all'amministrazione finanziaria¹⁰⁷.

Ancora, non esistevano strumenti indispensabili e di tutela per il contribuente quali, ad esempio, la tutela cautelare, l'obbligo di assistenza tecnica e la condanna alle spese sulla base del criterio della soccombenza¹⁰⁸.

Inoltre, le Commissioni tributarie erano formate non certamente da "esperti del diritto tributario ma tutt'al più da esperti in materie tecnico- economiche¹⁰⁹".

Invero, tale impostazione poteva andar bene fino a quando oggetto del contenzioso erano, nella maggior parte dei casi, questioni di stima ed, invece, diveniva inadeguata con la graduale "giurisdizionalizzazione" subita dalle liti

¹⁰⁶ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 14 e ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pagg. 508 e 509.

¹⁰⁷ Cfr. Corte Cost., 9 luglio 1970, n. 121, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 15 maggio 1974, n. 128, *ivi*.

¹⁰⁸ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 14.

¹⁰⁹ Così: F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 14.

d'imposta¹¹⁰.

Alla luce di quanto affermato, urgeva una riforma che fu attuata, parzialmente, negli anni ottanta con l'emanazione del D.P.R. n. 739 del 3 novembre 1981(entrato in vigore a partire dal 1 gennaio 1982)¹¹¹ ed, in senso radicale (come si vedrà nel prossimo paragrafo) negli anni novanta.

5. Le innovazioni apportate dal decreto legislativo n. 546/1992.

La tappa fondamentale dell'evoluzione normativa del processo tributario, che ha delineato l'attuale sistema di riferimento, è rappresentata dal D. Lgs. n. 546 del 1992.

In specie, con l'emanazione dei decreti legislativi 545 e 546 del 1992, entrati in vigore il primo aprile 1996, il legislatore ha mutato radicalmente la struttura del processo tributario, introducendo uno schema processuale modellato essenzialmente su quello civile ordinario e su quello amministrativo, caratterizzato da rapidità e snellezza.

Il legame con il processo civile è stato esplicitato - oltre che dall'introduzione, nel processo tributario, di istituti propri del processo civile - dal testuale rinvio all'applicazione delle norme del codice di procedura civile per tutto quanto non espressamente disciplinato dal decreto legislativo 546/1992.

Inoltre l'art. 1 del D. Lgs. n. 546/92, il quale, al primo comma, stabilisce che la giurisdizione tributaria è esercitata dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, ha fatto

¹¹⁰ Cfr. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 509.

¹¹¹ Cfr., sul punto, T. TOMASICCHIO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 22 e ss.

testualmente riferimento alla “giurisdizione tributaria”, espressione non presente nel precedente DPR 636 del 1972, ove si faceva riferimento alla competenza anche se intesa come giurisdizione.

Di seguito si analizzeranno- ancorché molto sinteticamente - i tratti fondamentali della giurisdizione tributaria disegnata dal D. Lgs. n. 546/1992, fondamentale ai fini del prosieguo della trattazione.

5.1. L'attuale giurisdizione tributaria: l'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 e la sua evoluzione normativa e giurisprudenziale.

L'art. 2 del decreto legislativo 546/92 definisce, come noto, la giurisdizione del giudice tributario.

Inizialmente tale disposizione ha operato l'estensione, già avvenuta ad opera di singole leggi d'imposta, dell'elenco dei tributi oggetto della giurisdizione tributaria, previsto dall'art. 1 del D.P.R. 636/72.

Le modifiche intervenute nel 1992, innanzitutto, hanno riaffermato che la giurisdizione delle Commissioni era la continuazione (riordinata) dell'ordinamento del D.P.R. n. 636/72 (che a sua volta era la continuazione del sistema processuale di cui al D.L. 1639/1936, convertito con modificazioni dalla L. 1016/1937), al fine di rispettare il disposto dell'art. 102 della Costituzione e della VI disposizione transitoria e finale sul divieto di istituzione di nuovi giudici speciali¹¹². Quindi, nonostante l'ampliamento

¹¹² L'art. 1 comma 1, nella sua originaria formulazione stabiliva che: “gli organi di giurisdizione in materia tributaria previsti dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, sono riordinati in commissioni tributarie provinciali, aventi sede nei capoluoghi di ogni provincia ed in

delle materie devolute, tale impostazione ha confermato il (preesistente) carattere di giurisdizione speciale delle Commissioni tributarie.

La disciplina del 1992 ha, inoltre, dapprima esteso la giurisdizione ai tributi comunali e locali, e con formula ampia, ad “ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie”. Inoltre ha espressamente affermato la giurisdizione tributaria per le controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie indicate al comma 1 dell’art. 2.

Il testo della disposizione in esame, nella sua formulazione originaria, conteneva un’elencazione tassativa dei tributi oggetto della giurisdizione.

In specie, nella versione in vigore fino al 31 dicembre del 2001, l’art. 2 delineava sostanzialmente una giurisdizione per materia¹¹³.

commissioni tributarie regionali, aventi sede nel capoluogo di ogni regione”.

¹¹³ L’art. 2, nella versione in vigore dal 15 gennaio 1993, disponeva testualmente: “Sono soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie concernenti: a) le imposte sui redditi; b) l’imposta sul valore aggiunto, tranne i casi di cui all’art. 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed i casi in cui l’imposta è riscossa unitamente all’imposta sugli spettacoli; c) l’imposta comunale sull’incremento di valore degli immobili; d) l’imposta di registro; e) l’imposta sulle successioni e donazioni; f) le imposte ipotecaria e catastale; g) l’imposta sulle assicurazioni; h) i tributi comunali e locali; i) ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie. Sono inoltre soggette alla giurisdizione tributaria e controversie concernenti le sovrainposte e le imposte addizionali nonché le sanzioni amministrative, gli interessi ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1. Appartengono altresì

Invero le controversie attribuite al giudice tributario erano quelle aventi ad oggetto le imposte, i tributi locali e ogni altro tributo attribuito *ope legis* alla competenza del giudice tributario¹¹⁴.

Tale originario disposto dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/92 è stato innovato, in modo rilevante, nel 2001 e nel 2005, mediante provvedimenti normativi tesi all'allargamento della giurisdizione tributaria ed alla concentrazione delle liti fiscali dinanzi ad un solo giudice speciale.

In specie con la novella portata dall'art. 12 della L. n. 488/2001, superando la previgente elencazione dei singoli tributi, è stata estesa la competenza delle Commissioni tributarie a tutti i tributi, comprendendovi così quelli regionali e locali, il bollo, i dazi doganali e tutte le prestazioni imposte aventi natura tributaria¹¹⁵.

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”.

¹¹⁴ A seguito della modifica apportata, anche tale ampliamento di giurisdizione è stato soggetto al vaglio della Corte Costituzionale. Quest'ultima, con ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998, ha ritenuto infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 30 della L. n. 430/1991 e dei decreti legislativi nn. 545 e 546 del 1992, sollevata sotto il profilo dell'introduzione di una nuova giurisdizione speciale in violazione dell'art. 102 Cost. e della VI disposizione transitoria.

¹¹⁵ Per effetto di tale novella la giurisdizione è stata estesa: “a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali (...) nonché le sovrainposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio” con

A partire da tale riforma, dunque, la giurisdizione tributaria è stata svincolata dal classico approccio fondato sull'elencazione delle singole materie (*i.e.* tributi) ad essa attribuite, individuando il limite nell'intera materia tributaria.

Ancora, con l'intervento legislativo del 2005 (art. 3 bis del D.L. n. 203/05, convertito con modificazioni dalla L. n. 248/05), il legislatore ha ampliato l'oggetto della giurisdizione tributaria a tutte le controversie concernenti tributi di ogni genere e specie "comunque denominati", introducendo, altresì, un secondo periodo al secondo comma, ai sensi del quale appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie sulla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, del canone per lo

la esclusione delle "controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. n. 602/73". Inoltre, è stato espressamente attribuito al giudice tributario il potere di risolvere "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 e la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio" (art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 546/92). Cfr., tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *Prime considerazioni sulla rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 4105 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 803 e ss.; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 463 e ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 115; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 1059 e ss.; AA.VV., *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino, 2007.

scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché quelle attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni. L'odierno art. 2 stabilisce, inoltre, che la giurisdizione tributaria si estende anche ai contributi per il servizio sanitario nazionale nonché alle sovrainposte ed alle addizionali, alle sanzioni amministrative comunque irrogate dagli uffici finanziari e, infine, agli interessi e ad ogni altro accessorio.

L'inciso "comunque denominati", inoltre, mostra il chiaro intento del legislatore di rendere irrilevanti le continue modifiche legislative che mutano la denominazione delle varie prestazioni imposte dirette a coprire le spese pubbliche, le quali rientrano tutte, a prescindere dal *nomen iuris*, nella giurisdizione tributaria.

Ovviamente resta il fatto che, ai fini dell'inclusione di una prestazione imposta nel novero della materia tributaria, occorre verificare la sua (talvolta non semplice) riconducibilità alla categoria concettuale di tributo¹¹⁶.

In ordine a quest'ultimo profilo, in virtù della loro natura non tributaria riscontrata anche dalla giurisprudenza di legittimità, restano escluse dalla giurisdizione tributaria le liti sui contributi previdenziali obbligatori, sul canone di

¹¹⁶ In proposito cfr. tra gli altri, ai fini che qui interessano, M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1957, I, pag. 13 e ss.; A. FEDELE, *La nozione di tributo e l'art. 75 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1995, pag. 23 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, pag. 5 e ss.; G. FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, pag. 123 e ss.; F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, cit., pag. 1059 e ss.

erogazione d'acqua potabile per uso domestico¹¹⁷, sul canone in materia di concessione in uso dei beni demaniali, sulla penale dovuta dagli istituti di credito delegati dai contribuenti per il versamento diretto di imposte in caso di ritardato versamento delle medesime¹¹⁸, sulle sanzioni irrogate nei confronti del concessionario della riscossione per violazione degli obblighi inerenti al rapporto concessionario, le controversie promosse dal concessionario in materia di rimborso IVA indebitamente riscossa dal cedente¹¹⁹, nonché le controversie relative agli atti dell'esecuzione forzata di cui agli artt. 615 e 617 c.p.c.

Al contrario, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto la natura di tassa, con conseguente affermazione della giurisdizione tributaria, al contributo versato dai professionisti ai propri ordini professionali¹²⁰.

E' evidente, dunque, come l'individuazione della natura di tributo possa risultare oltremodo complessa, oltre a collegarsi all'ulteriore questione problematica riguardante l'esistenza di un giudice speciale (*i.e.* le Commissioni tributarie) per le liti sui tributi che non sono "imposte".

Già il problema si era manifestato con la legge n. 448 del 2001, a seguito della quale l'ambito delle attribuzioni al giudice tributario era stato esteso a fattispecie impositive specificamente individuate, sino a coprire tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie. In quell'occasione, tuttavia, non erano state snaturate le indicazioni fornite dalla Corte Costituzionale che, poco tempo prima, aveva specificato che il divieto di

¹¹⁷ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 09 agosto 2001, n. 10976, con la quale è stata dichiarata la natura di corrispettivo di tale canone.

¹¹⁸ Cfr. Cass. civ., SS. UU., 7 novembre 2000, n. 1148.

¹¹⁹ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 4 maggio 2005, n. 9191.

¹²⁰ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 26 gennaio 2011, n. 1782.

istituire giudici speciali non impedisce al legislatore di estendere la giurisdizione delle commissioni, a condizione però che si resti pur sempre nell'ambito della materia tributaria¹²¹.

Alla luce dell'ulteriore ampliamento della giurisdizione di cui si è detto, tale chiarissimo principio non risulta più di facile applicazione sia perché nell'ordinamento tributario manca una nozione positiva di tributo, sia perché le fattispecie impositive attribuite ai giudici tributari dal D.L. n. 203 del 2005, a prescindere dal *nomen iuris* attribuitogli (*i.e.* canoni), presentano evidenti tratti di commutatività e si collocano inevitabilmente in un incerto ambito di confine fra le entrate patrimoniali e quelle tributarie.

L'intervento del legislatore, che avrebbe dovuto porre fine ai problemi di interpretazione e di inquadramento della materia, si è dunque rilevato poco consono, come è dimostrato dalle diverse pronunce della Corte Costituzionale proprio in relazione alle norme di estensione della giurisdizione tributaria, ed in specie sui recenti canoni sottoposti al vaglio delle Commissioni tributarie.

Precisamente la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 2, comma 2, secondo periodo, del D.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche (COSAP) di cui all'art. 63 del D.lgs. n. 446/1997¹²², le controversie riguardanti le sanzioni comunque irrogate da uffici

¹²¹ Cfr. Corte Cost., ord., 23 aprile 1998, n. 144, in *Banca dati Fisconline*.

¹²² Cfr. Corte Cost., 14 marzo 2008, n. 64. Tra i vari commenti cfr. G.MARINI, *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, in *Giur. trib.*, 2008, pag. 380; C. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2008, pag.1445.

finanziari, anche non tributarie¹²³, e, inoltre, nella parte in cui attribuiva alle Commissioni la cognizione delle controversie in tema di tariffa per lo scarico e la depurazione delle acque reflue ex artt. 13 e 14, L. n. 36/1994 e artt. 154 e 155, d.lgs. n. 152/2006¹²⁴.

Alla base delle decisioni relative al COSAP ed alla tariffa per lo scarico e la depurazione delle acque reflue vi è la tesi secondo cui entrambe le tipologie di entrate hanno natura di corrispettivo privatistico. Pertanto, escluso il carattere di prelievo tributario, l'attribuzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie avrebbe snaturato la materia ad esse originariamente attribuita, dando luogo alla violazione del divieto costituzionale di istituire nuovi giudici speciali ex art. 102 Cost.¹²⁵

In particolare, la Corte costituzionale è intervenuta con la sentenza n. 64/2008 in tema di COSAP (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), stabilendo che il canone è di competenza del giudice ordinario e non delle Commissioni tributarie e che "l'eventuale attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversia non avente natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali¹²⁶".

Dunque, per valutare la sussistenza della violazione dell'art. 102, comma 2, Cost., ad avviso dei giudici delle leggi occorre accertare se la controversia devoluta alle Commissioni abbia o meno natura tributaria, avuto riguardo ai criteri elaborati dalla giurisprudenza della Corte per qualificare come tributarie le entrate erariali. Tali criteri

¹²³ Cfr. Corte Cost., 14 maggio 2008, n. 130.

¹²⁴ Cfr. Corte Cost., 11 febbraio 2010, n. 39.

¹²⁵ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 32 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., pag. 571 e ss.

¹²⁶ Cfr., Corte Cost., 14 marzo 2008, n. 64.

prescindono ovviamente dal *nomen iuris* stabilito dalla norma che disciplina l'entrata, ma “consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla spesa pubblica con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante¹²⁷”.

Inoltre, sempre ad avviso dei giudici delle leggi che, “dove sia stata accertata la natura non tributaria della materia attribuita alla cognizione dei giudici tributari, si deve affermare l'illegittimità costituzionale di detta attribuzione”¹²⁸. Pertanto la Corte costituzionale ha ritenuto costituzionalmente illegittima la competenza dei giudici tributari in materia di COSAP basandosi sul fatto che detto canone, il quale si applica in via alternativa al tributo denominato TOSAP (tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), “da un lato, è stato concepito dal legislatore come un *quid* ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo (TOSAP) e, dall'altro, risulta disegnato come corrispettivo di una concessione, reale o presunta, dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici¹²⁹”.

Invece, nella fattispecie alla base della sentenza n. 130 del 14 maggio 2008 in tema di lavoro “nero”, la Corte costituzionale si è pronunciata dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del D.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria. Secondo la Corte, invero, per attribuire la competenza al giudice tributario non è sufficiente che la sanzione sia

¹²⁷ Cfr., Corte Cost., 14 marzo 2008, n. 64, cit.

¹²⁸ Così, ancora, Corte Cost., 14 marzo 2008, n. 64, cit.

¹²⁹ Così, ancora, Corte Cost., 14 marzo 2008, n. 64, cit.

irrogata da uffici finanziari in quanto la giurisdizione tributaria “deve essere imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto”, a pena di violare l’art. 102, comma 2, Cost. e la VI disposizione transitoria della Costituzione per la creazione *ex novo* di un giudice speciale¹³⁰.

Dunque, la Consulta ha motivato le proprie statuizioni sul presupposto che la giurisdizione tributaria deve essere considerato un corpo speciale di giurisdizione, preesistente alla Costituzione. Ciò comporta che l’oggetto di tale giurisdizione, così come la disciplina degli organi speciali, ben possono essere modificati dal legislatore ordinario, il quale, tuttavia, incontra precisi limiti costituzionali consistenti nel divieto di snaturare le materie attribuite alle suddette giurisdizioni speciali, nonché nella necessità di assicurare la conformità alla Costituzione delle medesime giurisdizioni (Corte Cost., Ord. n. 144/1998).

Secondo la Consulta, dunque, l’identità della natura delle materie oggetto delle suddette giurisdizioni costituisce una condizione essenziale affinché le modifiche legislative intervenute possano qualificarsi come una consentita revisione dei giudici speciali e non come una vietata introduzione di un nuovo giudice speciale.

¹³⁰ In particolare la Corte, con la richiamata pronuncia n. 130 del 14 maggio 2008 ha testualmente affermato: “Non c’è dubbio che la lettura che dell’art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992, dà il diritto vivente, finisce per attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie relative a sanzioni unicamente sulla base del mero criterio soggettivo costituito dalla natura finanziaria dell’organo competente ad irrogarle e, dunque, a prescindere dalla natura tributaria del rapporto cui tali sanzioni ineriscono. Essa, dunque, si pone in contrasto con l’art. 102, secondo comma, e con la VI disposizione transitoria della Costituzione, risolvendosi nella creazione di un nuovo giudice speciale.”

Ed ancora, la giurisdizione tributaria deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura del rapporto, non potendo essere ancorata al solo dato formale soggettivo relativo all'ufficio competente ad irrogare la sanzione.

Le illegittime attribuzioni di materie alle Commissioni possono derivare, direttamente, da un'espressa disposizione legislativa che devolve alla giurisdizione tributaria materie non tributarie, ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione tributaria operata dal legislatore con riguardo ad una particolare materia.

Infine, è bene per completezza ricordare che la Consulta si è anche espressa sulle altre entrate individuate dal D.L. n. 203/2005, ossia sul CIMP (canone per l'installazione di mezzi pubblicitari) e sulla TIA (Tariffa di Igiene Ambientale).

Con la sentenza n. 141/2009 e la successiva ordinanza n. 218/2009¹³¹ in materia di liti relative al canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, la Corte si è pronunciata dichiarando l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 nella parte in cui devolve le liti suddette alla giurisdizione tributaria, sulla base della riconosciuta natura di tributo che assume il prelievo del canone per l'installazione di mezzi pubblicitari (Cimp)¹³².

¹³¹ Cfr. Corte Cost., 8 maggio 2009, n. 141; Id., 7 luglio 2009.

¹³² In questa pronuncia la Corte ha chiarito anche le differenze fra Cimp e Cosap. In Specie ad avviso della Corte il Cimp, contrariamente al Cosap, "(...) è connesso a un regime non concessorio - tale, cioè, da attribuire al concessionario diritti di cui altrimenti non sarebbe titolare - ma autorizzatorio, in senso proprio, delle iniziative pubblicitarie incidenti sull'arredo urbano o sull'ambiente (...)" . Pertanto, "(...) l'autore delle suddette iniziative è già titolare del diritto a esercitarle e che la previa autorizzazione,

Inoltre, con le decisioni n. 238/2009, n. 300/2009 e n. 64/2010¹³³, rigettando la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del D. Lgs. n. 546/92 nella parte in cui attribuisce le liti in materia di TIA alle Commissioni, la Corte ha riconosciuto la natura tributaria di tale tariffa valorizzando la sua sostanziale continuità rispetto alla tassa

avendo la funzione di realizzare un controllo preventivo, non costituisce una controprestazione del Comune rispetto al pagamento del canone". Inoltre "(...) una controprestazione rispetto al CIMP non potrebbe essere individuata neppure nell'uso "dell'arredo urbano" o "dell'ambiente", perché il Comune, nella specie, non è titolare di diritti propri su di essi, idonei ad essere scambiati sul mercato con atti di autonomia privata, ma è solo ente esponenziale dei relativi interessi pubblici e può vantare diritti solo sui singoli beni che compongono "l'arredo urbano" e "l'ambiente", in quanto tali beni appartengano al demanio o al patrimonio indisponibile o disponibile del Comune stesso". In ordine al Cosap, poi, "(...) il pagamento del canone costituisce, cioè, la controprestazione dell'uso, legittimo od abusivo, del bene comunale e la natura non tributaria del COSAP non muta per il fatto che, riguardo alla particolare ipotesi di occupazione abusiva di beni comunali, la legge preveda l'obbligo per l'autore di tale illecito di corrispondere al Comune, oltre alle sanzioni amministrative, un'indennità predeterminata, commisurata al canone che sarebbe stato fissato ove la concessione fosse stata rilasciata. Tale previsione costituisce, infatti, una disposizione non di diritto tributario, ma di diritto privato speciale". Per quanto attiene al Cimp, invece, "(...) al pagamento del canone non corrisponde...alcuna controprestazione da parte del Comune, perché né il consenso all'incidenza della pubblicità sull'arredo urbano o sull'ambiente, né il rilascio di autorizzazioni alle iniziative pubblicitarie possono qualificarsi come corrispettivi contrattuali a carico del Comune".

¹³³ Cfr. Corte Cost., 24 luglio 2009, n. 238; *Id.*, ord., 20 novembre 2009, n. 300; *Id.*, ord., 24 febbraio 2010, n. 64.

sui rifiuti solidi urbani¹³⁴.

Giova da ultimo segnalare, in merito alla residuale competenza del giudice ordinario, la sentenza della Corte di Cassazione n. 10958/2005¹³⁵, con la quale i giudici di legittimità hanno ribadito che rientrano nella competenza del giudice tributario tutte le questioni riguardanti l'interpretazione ed applicazione della normativa fiscale, mentre all'autorità giudiziaria ordinaria spettano le controversie che sorgono dopo l'avvio della procedura esecutiva.

Quanto, invece, alla giurisdizione del giudice amministrativo in materia fiscale, è sicuramente attribuito a tale giudice il potere di annullamento di atti amministrativi generali¹³⁶, oltre al potere di decidere in ordine ai vizi che attengono a profili estranei o differenti rispetto a quelli riconducibili all'imposizione tributaria, come desumibile dall'art. 7, comma 4, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), ai sensi del quale "La natura tributaria dell'atto non esclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti".

¹³⁴ Cfr. M. BEGHIN, *Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3097.

¹³⁵ Cfr., Cass. civ., sez. trib., 25 maggio 2005, n. 10958.

¹³⁶ In ordine ai quali al giudice tributario è riconosciuto, ex art. 7, quinto comma, del D.lgs. 546/92, il potere di disapplicazione dei suddetti atti.

CAPITOLO II

LA NATURA DEL PROCESSO TRIBUTARIO DI PRIMO GRADO ALLA LUCE DEI DIBATTITI DOTTRINALI E GIURISPRUDENZIALI.

SOMMARIO: 1. L'accertamento della verità come fine ultimo di ogni processo? Cenni sugli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali nelle varie branche del diritto. 2. La natura impugnatoria e dispositiva del processo tributario nel confronto con gli altri schemi processuali. 2.1. (Segue) Il carattere dei processi di rimborso. 3. Cenni minimi sull' "oggetto del processo tributario": l'irrilevanza di tale locuzione ai fini della problematica inerenti agli atti impugnabili.

1. L'accertamento della verità come fine ultimo di ogni processo? Cenni sugli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali nelle varie branche del diritto.

In passato, il processo era distinto dal procedimento ed era, di conseguenza, definito come un procedimento "speciale" al quale potevano partecipare sia i soggetti autori dell'atto

finale che i destinatari degli effetti del provvedimento¹³⁷⁻¹³⁸.

Ciò, tuttavia, non bastava, in quanto occorreva che si

¹³⁷ Cfr. E. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1996, pag. 60 e ss.; *Id.*, *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Dig. Sez. Civ. XIV*, Torino, 1996, pag. 648 e ss.; *Id.*, *Processo e giurisdizione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1993, pag. 1 e ss.; *Id.*, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1985, pag. 4 e ss.

¹³⁸ Rinviano al capitolo terzo l'approfondimento della nozione di provvedimento, si vedano sul tema, senza alcuna pretesa di completezza, O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit.; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, Milano, 1945; L. RAGGI, *Atti amministrativi, giustizia amministrativa*, Genova, 1950; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit.; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit.; G. CORSO, *L'efficacia del provvedimento amministrativo*, Milano, 1967; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, Milano, 1970; A. M. SANDULLI, *Manuale di Diritto amministrativo*, XV edizione, Napoli, 1989; R. ALESSI, *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1971; P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972; *Id.*, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1982; F. G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. Amm.*, 1995, pag. 1 e ss.; A. ROMEO, *L'impugnabilità degli atti amministrativi*, Napoli 2008; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010; F. LUCIANI, *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo : rilevanza ed efficacia*, Torino, 2010; V. CERULLI IRELLI, *Il potere amministrativo e l'assetto delle funzioni di governo*, in *Studi in onore di Alberto Romano*, Editoriale Scientifica, Napoli 2011, I, pag. 115 e ss.; N. PECCHIOLI, *Soggetti privati ed esercizio di funzioni amministrative*, in *Studi in onore di Alberto Romano*, cit., I, pag. 611 e ss.; M. TRIMARCHI, *La validità del provvedimento amministrativo: profili di teoria generale*, Pisa, 2013.

realizzasse la “struttura dialettica del procedimento¹³⁹”, ovvero il contraddittorio paritetico¹⁴⁰ che consentiva di stabilire una “simmetrica parità¹⁴¹” tra i contraddittori.

Ancora, si parlava di processo allorquando si presentasse un conflitto di interessi¹⁴² ovvero quando fosse consentita la partecipazione al processo a soggetti con un differente interesse rispetto a quello dell’autore del provvedimento¹⁴³.

In proposito è doveroso precisare, *in primis*, come tale visione del processo fosse incompatibile con l’interpretazione semplicistica, di ispirazione pandettistica, del “rapporto giuridico”, non essendo possibile esaurire in quest’ultimo la complessità dello schema processuale¹⁴⁴.

Ed, in secondo luogo, come la nozione di “azione¹⁴⁵” fosse inidonea a rappresentare lo schema processuale,

¹³⁹ Cfr. E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (teoria generale)*, cit., pag. 648 e ss.

¹⁴⁰ Così A. CERRI, *La “dialettica” del giudizio incidentale: rimediazioni sul tema*, in *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, Milano, 1988, pag. 129 e ss.; L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur.*, VIII, Roma, 1988.

¹⁴¹ Cfr. E. FALLAZZARI, *Istituzioni di diritto processuale*, cit., pagg. 86 e 87.

¹⁴² Cfr. F. CARNELUTTI, *Istituzioni di diritto processuale civile*, Padova, 1941, pag. 17 e ss.

¹⁴³ Cfr. F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1952, pag. 157 e ss. E. FAZZALARI, *Istituzioni di diritto processuale*, cit., pag. 84.

¹⁴⁴ Cfr. E. FAZZALARI, *Introduzione alla Giurisprudenza*, Padova, 1984, pagg. 59 e 60.

¹⁴⁵ Si suole, in tale sede, fare riferimento sia alla nozione più tradizionale di “azione” con la quale si indicava la facoltà delle parti di azionare il processo mediante la proposizione della domanda; sia ad una più moderna interpretazione che individua nell’azione un insieme di poteri, doveri e facoltà assegnate *ex lege* alle parti. Così E. FAZZALARI, *Processo e giurisdizione*, cit., pagg. 2 e 3.

costituendone semplicemente un *posterius*.

E' evidente come la sfera del processo e quella del procedimento si siano, con il passare del tempo, avvicinate, al fine di garantire, nel rispetto dei principi di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione ex art. 97 della Carta Costituzionale, eguale tutela ai cittadini; nonché al fine di assicurare una tutela effettiva al soggetto, nel rispetto dell'art. 24 della Costituzione e del rilevante impatto (se pur differente) dei principi comunitari e delle Carte internazionali nell'ordinamento interno e, dunque, nel sistema tributario¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss.; S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 3, pag. 653 e ss.; *Id.*, *Corte europea dei diritti dell'uomo e indagini fiscali*, in *Dial. Trib.*, 2009, n. 4; M.C. FREGNI, *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2014, n. 2, pag. 210 e ss.; F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 1, pag. 3 e ss.; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 2, pag. 435 e ss.; G. MELIS- A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, n. 2; A. MARCHESELLI, *La (in)dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, *ivi*, 2013, n. 2; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, *ivi*, 2012, n. 2; F. GALLO, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. Trib.*, 2011, p. 11 ss.; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in atti del Convegno "Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e giusto processo tributario", Pescara, 5-6 Maggio 2011; *Id.*, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010; L.

Ferma restando l'evidente connessione intercorrente tra processo e procedimento, è utile soffermarsi sul rapporto dell'uno e dell'altro con l'accertamento della verità dei fatti, analizzando l'approccio dei vari sistemi processuali e procedurali, per giungere all'analisi dei principali connotati del sistema tributario.

In via preliminare, è doveroso precisare che esistono vari concetti di verità. Si è soliti, difatti, distinguere la verità come corrispondenza di proposizioni dalla verità come coerenza e verità come consenso¹⁴⁷.

Con la prima locuzione (*i.e.* verità come corrispondenza delle proposizioni) si suole intendere che la verità attinge ai fatti di causa ai quali si giunge mediante la realtà empirica degli stessi fatti¹⁴⁸.

In particolare, secondo tale ricostruzione, si dovrebbe ritenere vero ciò che è provato dalle parti¹⁴⁹.

PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 3, pag. 675 e ss.; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, *ivi*, 2007, n.1, pag. 228 ss.; E. DE MITA, *La "durata ragionevole" del processo tributario tra norme interne e convenzionali* nota a Corte d'Appello, Perugia, 30 Ottobre 2001, n. 331, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 1431 ss., A. GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. Trib.*, 2001, n. 2, pag. 271 e ss.

¹⁴⁷ Su tale distinzione, cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2012, n. 4, pag. 1117 e ss.

¹⁴⁸ Si rinvia, sul punto, a F. D'AGOSTINI, *Verità avvelenata. Buoni e cattivi argomenti nel dibattito pubblico*, Torino, 2010; M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117 e ss.

¹⁴⁹ *Contra*, recentemente, B. CAVALLONE, *La pantofola virtuosa. Cenerentola e la teoria del giudizio di fatto*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2013, n. 6, pag. 1393 e ss., secondo cui non è da condividere, o in ogni caso è da interpretare con scetticismo, l'orientamento peraltro maggioritario, che ritiene gli strumenti probatori funzionali

La concezione della verità come coerenza, invece, muove dalla constatazione che la verità di un'affermazione deriva dalla coerenza di tale affermazione con il contesto in cui si trova¹⁵⁰.

Infine, il concetto di verità come consenso interpreta la verità come il risultato del consenso espresso, in relazione ad una determinata affermazione, da parte dei soggetti interessati¹⁵¹.

Certamente non si può ritenere applicabile al processo l'ultima delle concezioni della verità delineata (*i.e.* verità come consenso) in quanto, come affermato¹⁵², “nessuna maggioranza, neanche l'unanimità dei consensi o dei dissensi, può render vero ciò che è falso o render falso ciò che è vero”.

Invero, l'accordo delle parti non produce alcun effetto sulla veridicità di un fatto¹⁵³.

Altra cosa è, invece, affermare che la mancata contestazione di un fatto da parte dei soggetti contendenti conduce alla “non contestazione” di tale fatto e, pertanto, alla non doverosità di provarlo.

In concreto, laddove le parti si ritenessero concordi su una determinata proposizione, quest'ultima sarebbe - ai sensi dell'art. 115 c.p.c. - non contestata; tuttavia, non ne sarebbe provata da parte del giudice la veridicità.

all'accertamento della verità. Così come non si ritiene accettabile considerare giusta una pronuncia in quanto conforme ai fatti.

¹⁵⁰ *Contra* F. D'AGOSTINI, *Verità avvelenata. Buoni e cattivi argomenti nel dibattito pubblico*, cit.; M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117 e ss.

¹⁵¹ Cfr., G. VATTIMO, *Addio alla verità*, Roma, 2009. *Contra*, M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117 e ss.

¹⁵² Così: L. FERRAJOLI, *Principia iuris. Teoria del diritto e della democrazia*, Roma- Bari, 2007, pag. 215.

¹⁵³ Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117 e ss.

Poiché non convince, altresì, la concezione della verità come coerenza, dal momento che una descrizione coerente dei fatti di causa potrebbe non risultare veritiera¹⁵⁴, si ritiene quindi condivisibile il descritto modello della verità come corrispondenza delle proposizioni.

Ciò detto, ritornando al tema della verità nel processo, con riferimento al processo civile, parte della dottrina¹⁵⁵ (anche quella appartenente alla cultura filosofica generale), rientrando nella corrente dei “verifobi¹⁵⁶”, ha escluso la possibilità di accertare la verità all’interno della fase processuale.

Tentando di schematizzare i modelli presenti, si possono individuare quattro diversi orientamenti, dei quali si tenterà di ripercorrere, seppur sinteticamente, i tratti salienti.

Il primo di tali modelli ha negato l’individuabilità della verità nel processo sostenendo che la realtà non esiste e, pertanto, nessuna forma di conoscenza reale della stessa può essere ammessa.

In particolare, secondo la corrente filosofica richiamata¹⁵⁷, meglio conosciuta come “pensiero debole”- che sembra

¹⁵⁴ Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117.

¹⁵⁵ Cfr. C. FURNO, *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940, pag. 9 e ss.; G. VATTIMO, *Della realtà. Fini della filosofia*, Milano, 2012; *Id.*, *Addio alla verità*, cit.

¹⁵⁶ Con la locuzione “verifobia”, come sottolineato da M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117 e ss., si intende l’insieme di coloro che, tra i giuristi, con atteggiamento aspramente scettico, non riconoscono alcun valore alla verità e, conseguentemente, ne negano l’individuabilità e la conoscibilità. Tale termine è da ricondurre allo studioso Alvin Godman che lo ha, per la prima volta, utilizzato durante la relazione “*Verità del precetto e della sanzione penale alla prova del processo*”, Milano, Università Cattolica del Sacro Cuore, 22 giugno 2012.

¹⁵⁷ Cfr. G. VATTIMO, *Della realtà. Fini della filosofia*, cit.; *Id.*, *Addio alla verità*, cit.

richiamare il noto aforisma del filosofo Nietzsche secondo cui “non esistono fatti, esistono solo interpretazioni”- poiché nessuna interpretazione potrebbe mai essere considerata vera, non può sussistere la conoscenza e, conseguentemente, pare privo di qualsiasi senso il dibattito relativo all’individuabilità della verità nel processo¹⁵⁸.

Il secondo modello è giunto alla medesima conclusione e, quindi, alla non rintracciabilità della verità nel processo, ritenendo possibile soltanto individuare una verità parziale e, dunque, una non - verità¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Secondo altra dottrina (M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117), i fautori della corrente filosofica descritta (Cfr., per tutti, G. VATTIMO, *Della realtà. Fini della filosofia*, cit.; *Id., Addio alla verità*, cit.) sarebbero incorsi in vari equivoci. Secondo l’autore, questi avrebbero erroneamente interpretato la verità come un ente e non “come il predicato di un enunciato che dice qualcosa intorno ad un fatto”. Con la conseguenza che tale visione non potrebbe conciliarsi con il processo. Ed ancora affermare che la verità non esiste, secondo il Taruffo, significherebbe negare anche l’esistenza del diritto e di tutto l’apparato che si occupa dell’amministrazione della giustizia. Infine, ritenere che la verità equivalga alla “verità del potere” significherebbe attribuire a quest’ultima un rango superiore rispetto a quello che gli è proprio e, pertanto, trascurare che il potere comunichi mediante “verità avvelenate”.

¹⁵⁹ Cfr. C. FURNO, *Contributo alla teoria della prova legale*, cit., pag. 9 e ss. Sul punto, una dottrina (cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117) ha affermato che l’impossibilità di giungere a verità assolute nel processo non deve tradursi nella negazione dell’esistenza di verità relative. Peraltro, il raggiungimento di verità relative sarebbe compatibile con la descritta concezione della verità come corrispondenza delle proposizioni, in quanto l’accertamento della veridicità di tali fatti non può essere compiuta in senso assoluto. Più precisamente, per verità relativa deve intendersi l’accertamento della verità di un determinato fatto con riferimento alle prove, in senso quantitativo e qualitativo, che lo supportano.

Precisamente, esso ha sottolineato come il processo civile, per le sue caratteristiche, non sia predisposto all'individuazione della verità dei fatti, quanto alla mera composizione delle controversie al fine di mantenere la pace sociale.

Ciò in quanto, sempre secondo la richiamata dottrina, la verità materiale, e dunque la verità giuridica, è inconoscibile in modo assoluto e, di conseguenza, qualsiasi decisione giudiziale si estrinseca in una pronuncia vaga, approssimativa ed irrazionale¹⁶⁰, assai lontana dalla situazione di fatto, anche perché non esiste la possibilità di accertare, in sede processuale, la verità, rappresentando il processo il luogo ideale per la risoluzione di conflitti tra i cittadini.

Tale visione sembrerebbe essere confermata dalla natura evidentemente dispositiva del processo civile¹⁶¹ che attribuisce alle parti, come si vedrà successivamente¹⁶², il potere di individuare i fatti e le prove ed al giudice il solo compito di emanare la decisione più appropriata, sulla base di quanto addotto dalle parti.

Propendendo per tale tesi, l'accertamento della verità sarebbe dunque logicamente ricollegabile allo schema processuale inquisitorio che conferisce all'organo

¹⁶⁰ Il teorema dell'inconoscibilità conduce inequivocabilmente ad affermare l'irrazionalità di qualsivoglia pronuncia giurisdizionale: così S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 33 e ss.

¹⁶¹ Cfr. M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, pag. 19 e ss. Si ricordi, come sottolineato da B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 2008, n. 3, pag. 947 e ss., che la contrapposizione tra sistema dispositivo e sistema inquisitorio è da ricondurre al Gonner.

¹⁶² Si veda, in proposito, il successivo paragrafo.

giudicante ampi poteri istruttori e decisori¹⁶³.

Tuttavia, tale connessione dovrebbe essere provata in considerazione delle modalità effettive e concrete con cui si esercita l'acquisizione probatoria¹⁶⁴.

Il terzo modello è quello ispirato alla teoria del processo "adversarial" proprio del processo civile e penale americano¹⁶⁵.

Secondo tale concezione, il processo si riduce ad una mera competizione e, quindi, il fine esclusivo del giudizio è quello di risolvere le controversie mediante la vittoria di una delle parti e la soccombenza di un contendente rispetto all'altro.

Se si propendesse per tale orientamento, si dovrebbe rivolgere l'attenzione esclusivamente a tale aspetto, trascurando il profilo attinente alla corrispondenza della decisione alla verità.

Infine, il quarto ed ultimo modello interpreta il processo come "uno spettacolo teatrale ritualizzato o semplicemente come un rituale¹⁶⁶".

Ne deriva che l'accertamento della verità diviene un elemento irrilevante, dal momento che il processo risulta

¹⁶³ Cfr., sul punto, B. CAVALLONE, *Riflessioni sulla cultura della prova*, cit., pag. 947 e ss. secondo cui se si ritiene "giusta" la decisione fondata su un accertamento veritiero dei fatti di causa, si deve, altresì, ritenere che il giudice sia legittimato ad integrare il quadro probatorio costituito dalle parti. Peraltro così procedendo, secondo l'Autore, si comprenderebbe la motivazione per cui si assiste, sempre più, all'incremento normativo dei poteri di iniziativa probatoria dei giudici.

¹⁶⁴ Cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 39 e ss.

¹⁶⁵ Cfr. M. TARUFFO, *Il processo civile "adversary" nell'esperienza americana*, Padova, 1979, pag. 51 e ss.

¹⁶⁶ Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117.

essere finalizzato a trasmettere un messaggio alla società, riguardante la corretta ed adeguata gestione della giustizia. Accanto alle posizioni dottrinali descritte, non sono mancati, tuttavia, orientamenti opposti che, sostenendo la possibilità per l'essere umano di ricercare e conoscere la verità, hanno ammesso l'eventualità del scoprimento di quest'ultima nel corso del processo.

In tale contesto, è certamente rilevante l'orientamento¹⁶⁷ che ha concluso per la possibilità di ottenere un sufficiente grado di conoscenza, all'interno dell'iter processuale, partendo dalla concezione secondo cui, pur potendo sussistere varie visioni della realtà - anche in contrasto l'una rispetto all'altra - il giudice è in grado di scegliere quella che si avvicini maggiormente alla verità.

Optando per tale impostazione, la finalità del processo, caratterizzato da un insieme di passaggi complessi e da una struttura articolata, sarebbe rintracciabile nell'emanazione di una pronuncia giurisdizionale "giusta" rispetto alle norme ed alla situazione oggetto di tutela, che consentirebbe, tra l'altro, di comporre i conflitti e di tendere alla conservazione della pace sociale.

Senza considerare che ogni norma posta alla base dell'ordinamento giuridico prevede un effetto giuridico conseguente al verificarsi di un fatto e, dunque, laddove si escludesse la possibilità di giungere all'accertamento della verità, si presenterebbe inevitabilmente una violazione del diritto e della giustizia in generale¹⁶⁸. Ed, inoltre, si ammetterebbe la possibilità di sacrificare la verità in nome

¹⁶⁷ Cfr. N. GOODMAN, *Vedere e costruire il mondo*, trad. it., Bari, 1988, come citato da S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 46.

¹⁶⁸ Cfr., ancora, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 48.

della speditezza della fase processuale e di esigenze, dunque, non così indispensabili.

Attualmente, il sistema processuale in argomento è, come noto, sempre più improntato alla libertà di deduzione di fatti e di allegazione delle prove e al principio del libero convincimento del giudice, oltre che alle presunzioni ed al principio di legalità delle prove.

Il che comporta, in primo luogo, una concreta difficoltà di giungere alla verità in senso assoluto ed oggettivo, in quanto è assai semplice incorrere in travisamenti della realtà analizzata, sia in relazione all'ambito processuale, sia, più in generale, ad ogni forma di conoscenza umana. Ed, in secondo luogo, implicando i molteplici strumenti esistenti finalizzati alla verifica dei fatti, la concretizzazione della realtà processuale e quindi di una verità relativa.

Ancora, è possibile individuare un altro orientamento che ha ritenuto il processo finalizzato all'accertamento della verità facendo leva sul principio di legalità.

In particolare, affermare che - ai sensi dell'art. 101, comma 2, cost. - i giudici sono soggetti alla legge significa ammettere che questi siano tenuti a decidere le controversie in base alle norme di diritto più adeguate e che, di conseguenza, la decisione della controversia risulti, tra quelle possibili, la più giusta¹⁶⁹.

Ne consegue che, pur dovendo riconoscere le difficoltà insite nell'accertamento della verità a causa dei tempi troppo lunghi del processo e del fatto che quest'ultimo si presti a scambi dialettici e ad attività persuasive¹⁷⁰, tale orientamento ritiene non solo che si possa parlare di verità nel processo ma addirittura che non abbia senso immaginare

¹⁶⁹ Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117.

¹⁷⁰ Cfr. M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, cit., pag. 30 e ss.

un processo senza giustizia, risultando, questa, un elemento indispensabile.

Per quel che attiene, invece, all'ambito del diritto penale, in passato, erano ravvisabili due orientamenti.

Il primo¹⁷¹, alla luce della teoria compositiva, individuava il fine ultimo di ogni processo nella risoluzione delle controversie sorte. Ed, in tal senso, mirava, ove possibile, ad evitare la prosecuzione delle liti o altrimenti alla risoluzione di queste in tempi rapidi nell'ottica di conservare lo *status* di pace sociale.

Mancava, dunque, in tale teoria lo spazio idoneo da riservare all'accertamento della verità, relegato ad una posizione di irrilevanza ed inutilità rispetto alla situazione di fatto tutelata.

Il secondo orientamento¹⁷², invece, in ossequio a quanto affermato dalla teoria normativista, identificava il fine primario del processo nella restaurazione dell'ordine giuridico violato, mediante l'attuazione della legge.

Ciò in quanto, secondo tale visione dottrinale, la norma giuridica, che è regola di condotta al cui rispetto tutti i cittadini sono tenuti, se violata comporta la turbativa dell'intero sistema.

Apparentemente, dunque, non sembrerebbe esserci spazio in tale visione per l'accertamento della verità.

Tuttavia, tale circostanza risulta essere in concreto impossibile, poiché l'inosservanza delle norme giuridiche si traduce inevitabilmente in un comportamento il cui accertamento è fondamentale per poter restaurare l'ordine di legalità.

¹⁷¹ Cfr. F. CARNELUTTI, *Sistema di diritto processuale civile*, Padova, 1936, pagg. 40, 247 e 342.

¹⁷² Si veda, tra tutti, G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1928, pag. 65 e ss.

Con il trascorrere del tempo, si è giunti al codice di procedura penale del 1930, che propendeva per la teoria normativista.

Invero, si riteneva che il processo dovesse mirare all'attuazione della legge, alla luce del carattere inderogabile della legge penale e della natura obbligatoria dell'azione penale, non essendo attribuito alle parti il diritto di decidere in ordine all'inizio o meno di un procedimento giurisdizionale.

Occorre precisare che il sistema di tale codice, se pur apparentemente improntato al principio inquisitorio, affiancava alla figura del giudice istruttore, dotato di significativi poteri istruttori, la partecipazione attiva dell'imputato sia nella fase istruttoria che in quella puramente giurisdizionale.

Infine, il codice di procedura penale del 1988 ha sostituito ad una visione "autoritativa" della prova di ispirazione inquisitoria, in quanto basata sulla disparità delle parti e su un'idea di verità assoluta, un'interpretazione "argomentativa" della prova, ispirata al principio dell'uguaglianza delle parti ed alla nozione di verità relativa.

Peraltro, tale nuova impostazione è stata oggetto di riflessioni da parte della Corte Costituzionale in numerose pronunce¹⁷³, dalla cui lettura si evince come il fine primario del processo penale sia quello di ricercare la verità.

Peraltro, ritenendo applicabile anche al processo penale la teoria della verità come corrispondenza delle proposizioni ai fatti concreti cui si riferiscono e, dunque, ritenendo vero

¹⁷³ Cfr. Corte Cost., 3 giugno 1992, n. 225, in *Banca dati Fisconline*, che ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 500, comma tre, del codice di procedura penale; *Id.*, 29 aprile 1975, n. 99, *ivi*; *Id.*, 23 aprile 1974 n. 109, *ivi*.

ciò che è provato dalle parti, non sarebbe problematico neanche individuare quando un fatto debba essere ritenuto dimostrato¹⁷⁴.

Difatti, il codice attuale di procedura penale, all'art. 533, prevede che il giudice debba pronunciare sentenza di condanna se l'imputato risulti colpevole al di là di ogni ragionevole dubbio¹⁷⁵.

In altri termini, in diritto penale, a differenza del diritto civile, esiste uno *standard* di prova individuato dalla legge che certamente semplifica la determinazione del grado di certezza probatoria necessaria affinché una proposizione possa essere considerata provata e, quindi, vera¹⁷⁶.

In ambito amministrativo, a causa del fatto che il sistema di giustizia è venuto alla luce recentemente, mancano quei risalenti dibattiti giurisprudenziali e dottrinali che hanno contraddistinto tanto la materia civilistica quanto quella penalistica.

Alla luce dell'art. 27 del R.d. n. 642 del 17 agosto 1907 che fa espresso riferimento all'importanza di individuare la verità nel processo amministrativo, è quasi pacifico che la valutazione della legittimità dell'atto, in tale branca del diritto, implichi la profonda conoscenza della realtà sulla quale l'atto va ad incidere, non essendo quindi sufficiente

¹⁷⁴ Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117.

¹⁷⁵ Sul punto è interessante quanto affermato da B. CAVALLONE, *La pantofola virtuosa e la teoria del giudizio di fatto*, cit., pag. 1393 e ss., che - mediante una ricostruzione in senso giuridico della fiaba di Cenerentola - ha sottolineato come la dimostrazione di un fatto al di là di ogni ragionevole dubbio esiga una pluralità di indizi concordanti tra loro.

¹⁷⁶ Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117; V. FERRARI, *Etica del processo: profili generali*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2014, n. 2, pag. 471 e ss.

una versione superficiale dei fatti¹⁷⁷.

Ciò in quanto la mancata acquisizione della realtà comporterebbe inequivocabilmente una decisione errata della controversia.

Tuttavia, la ricerca della verità non è un obiettivo facile ed immediato da raggiungere, poiché i fatti adottati dalle parti non sempre coincidono con la realtà effettiva.

Capita, ad esempio, che una parte ometta consapevolmente fatti per sé sfavorevoli ed è proprio in questo momento che si coglie la rilevanza del contraddittorio, strumento necessario ed indispensabile al fine di raggiungere la parità sostanziale e pervenire all'accertamento della verità.

Inoltre, è fondamentale inquadrare in tale contesto il ruolo del giudice quale garante della parità, cui deve essere improntato il rapporto tra le parti, anche nel diritto amministrativo ove le parti potrebbero apparire, *prima facie*, diverse e poste su livelli differenti.

La funzione di primaria importanza attribuita all'organo giudicante è accentuata, inoltre, dalla natura mista del sistema processuale amministrativo che si trova in una posizione intermedia tra la struttura dispositiva e quella inquisitoria.

D'altra parte, non si può, in alcun modo, ipotizzare che l'accertamento della verità sia sacrificato in nome delle difficoltà, che oggettivamente sussistono, di rendere giusto ed equo il rapporto tra le parti della controversia.

Sintetizzati, se pur rapidamente, gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali inerenti alla necessità di ricercare la verità all'interno del processo di natura civile, penale ed amministrativo, occorre rivolgere l'attenzione a quel che

¹⁷⁷ Cfr., ancora, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 76 e ss.

accade in ambito tributario.

In tale sede, la ricerca del vero è stata affermata in modo indiscusso sin dai tempi più risalenti¹⁷⁸.

Allorio ha, infatti, affermato che “la verità tributaria è un rilevante aspetto della giustizia tributaria¹⁷⁹”, volendo evidentemente sottolineare come il giudice tributario non possa giungere alla decisione della controversia prima che si sia ben chiarita la realtà dei fatti, mediante la conoscenza della verità.

Senza considerare che la ricerca della verità è dovuta, in ogni sistema processuale amministrativo, in applicazione dell’art. 97 della Costituzione che ritiene necessario ed indispensabile improntare ai principi della buona fede e della correttezza ogni azione amministrativa e, in modo particolare in ambito tributario, alla luce della considerazione che un’equa imposizione non può sussistere in assenza dell’accertamento della realtà.

Sono di conferma a quanto sinora affermato, *in primis*, la sussistenza, all’interno del sistema processuale tributario, dell’istituto della revocazione¹⁸⁰ che basa la disciplina dei

¹⁷⁸ Cfr. A. DENI, *La prova e la presunzione dell’esistenza del reddito*, in AA.VV., *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, ove è stata affermata in modo evidente l’importanza del principio della ricerca della verità all’interno di ogni sistema processuale, mediante il collegamento con l’esistenza della ricchezza che, a sua volta, è da rapportare all’applicazione dell’art. 53 della Costituzione.

¹⁷⁹ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 326 e ss.

¹⁸⁰ Cfr. sul tema *ex multis*, ove ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 326 e ss.; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 277 e ss.; *Id.*, voce *Processo tributario*, in *Dig. Comm.*, agg. III, Torino, 2007; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 223 e ss.; G. TABET, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, pag. 628 e ss.; S. MULEO, *Contributo*

casi concreti sulla verità sostanziale.

Ed, in secondo luogo, la presenza di norme, quali l'art. 70 del D.p.r. n. 600 del 1973 e l'art. 73 del D.p.r. n. 633 del 1972, secondo cui le regole di procedura penale sono applicabili al sistema tributario in relazione all'accertamento di violazioni e sanzioni, per quanto non disposto diversamente. Il che implica inevitabilmente la conoscenza dei fatti e, dunque, l'accertamento della verità. Si potrebbe, dunque, concludere constatando come nell'accertamento tributario sia rintracciabile la propensione ad accertare la verità che affonda le radici nell'obiettivo di attuare il giusto processo.

Tuttavia, ciò non garantisce il risultato, nel senso che affermare la tensione dell'accertamento alla conoscenza della verità non si traduce automaticamente nel raggiungimento della verità assoluta¹⁸¹.

Ma, come già affermato con riferimento al processo civile, ciò non deve indurre a negare la possibilità di accertare

allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento, cit., pag. 91.; Id., La revocazione, in Rass. Trib., 2001; A. TURCHI, La revocazione nel processo tributario, in AA.VV., Codice commentato del processo tributario, cit. pag. 734 e ss.; Id., La revocazione, in AA.VV., Il processo tributario, Giur. Sist. Dir. trib., cit., pag. 803 e ss.; A. COLLI VIGNARELLI, La revocazione delle sentenze tributarie, Bari, 2007; C. GLENDI, L'errore di fatto revocatorio tra violazione di legge e vizio della motivazione, in GT- Riv. Giur. Trib., 2001; Id., La revocazione delle decisioni delle commissioni tributarie, in Dir. Prat. Trib., 1981; E. CAPACCIOLI, In tema di revocazione delle sentenze di giudici speciali, in Giur. It., 1950, n. 1.

¹⁸¹ Parte della dottrina ha anzi affermato che in ipotesi complesse, seppur l'accertamento tributario tenda alla verità, questo risulterà sempre parziale da un punto di vista contenutistico. Si rinvia, sul punto, a S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, pag. 799 e ss.

verità relative¹⁸², anche alla luce della concezione della verità come corrispondenza delle proposizioni che potrebbe ritenersi applicabile anche in relazione al processo tributario.

Ciò in quanto l'accertamento della verità dei fatti oggetto del giudizio deve avvenire con riferimento alle prove che supportano quei determinati fatti, con la conseguenza che risulterà vero quel che è stato adeguatamente provato.

Sulla base di quanto sinora affermato, è condivisibile l'idea della dottrina¹⁸³ che ha sottolineato come in ambito tributario sia possibile rinvenire un giusto procedimento, se pur incompleto.

Ciò in quanto emerge, sempre in modo più evidente, come l'accertamento debba soddisfare due fondamentali esigenze, probabilmente difficili da coniugare: la tutela dei diritti individuali e l'accertamento della verità sostanziale dei fatti.

In conclusione, ogni giudizio - a prescindere dal fine che si propone e senza considerare la tipologia di schema processuale a cui può essere ricondotto, tenuto altresì conto delle oggettive difficoltà in cui si può incorrere - dovrebbe tendere all'accertamento della verità¹⁸⁴.

Tuttavia, non si può ignorare il fatto che tale logica, confermata dagli orientamenti sopra richiamati, è evidentemente disattesa e messa in discussione da alcuni istituti che sviano il processo dal suo scopo originario.

Si pensi, ad esempio, al patteggiamento in ambito penalistico, ove la verità viene sacrificata a favore di una

¹⁸² Cfr. M. TARUFFO, *La verità nel processo*, cit., pag. 1117 e ss.

¹⁸³ Cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 94.

¹⁸⁴ Cfr. G.F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, Torino, 2012, pag. 21 e ss.

sanzione concordata tra accusa e difesa o alle numerose preclusioni presenti all'interno degli schemi processuali.

Con la conseguenza che seppur non è possibile negare che lo scopo originario e tipico del processo sia l'individuazione e l'accertamento della verità, in concreto tale scopo è spesso sacrificato, in nome di altre e discutibili esigenze.

2. La natura impugnatoria e dispositiva del processo tributario nel confronto con gli altri schemi processuali.

Il processo tributario è un giudizio sull'atto¹⁸⁵, annoverabile tra i processi a carattere impugnatorio, al pari del processo amministrativo.

In quest'ultimo, infatti, la parte ricorrente ha il mero obiettivo di ottenere l'annullamento dell'atto e non è previsto, dunque, che consegua l'utilità spettante secondo diritto.

Si pensi, ad esempio, al caso in cui il ricorrente chieda l'annullamento di un concorso pubblico, al quale abbia partecipato: laddove questi risultasse vincitore nel giudizio di primo grado, otterrebbe l'annullamento del concorso, ma l'eventuale nuovo concorso dovrebbe avvenire con un nuovo bando e, dunque, in un momento diverso e successivo.

Ciò potrebbe, a prima vista, essere messo in discussione in virtù delle modifiche apportate dalla Legge n. 205/2000, che ha modificato la L. 1034 del 1971, (c.d. All. E), e a seguito dell'introduzione dell'art. 30 del D.Lgs.n. 104/2010, in quanto, in applicazione di tali normative, è possibile che il

¹⁸⁵ Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 239.

giudice non si limiti ad annullare l'atto, potendo anche provvedere alla determinazione del risarcimento del danno. Tuttavia, è certamente doveroso sottolineare come tali poteri e tali previsioni abbiano carattere aggiuntivo rispetto alla domanda principale e siano, quindi, palesemente eventuali¹⁸⁶.

Con la conseguenza che il processo amministrativo è da interpretarsi, a prescindere dalla tipologia della situazione sostanziale violata¹⁸⁷ - al pari di quanto si sostiene per il processo penale e diversamente da quel che accade nel diritto civile, ove si parla di processo su diritti- come una giurisdizione oggettiva. Con la precisazione che il processo amministrativo è un processo sull'atto e quello penale, invece, è un processo sul rapporto.

Per quel che concerne la materia tributaria, è evidente la natura meramente impugnatoria del processo¹⁸⁸. Ciò in

¹⁸⁶ Cfr. G.F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, cit., pagg. 147 e 148.

¹⁸⁷ E' irrilevante che sia leso un interesse legittimo o un diritto affievolito, in quanto può accadere che sia violato un diritto fondamentale a contenuto non patrimoniale, ma costituzionalmente protetto. Si pensi, ad esempio, alla violazione del diritto alla salute degli abitanti, in quanto avviene nel luogo in cui tali persone vivono lo smaltimento di rifiuti tossici. Si rinvia, in proposito, a G. F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, cit., pag. 60 e ss.

¹⁸⁸ Si rinvia, tra tutti, a F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 75 e ss.; *Id.*, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 ss.; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 54 e ss.; In giurisprudenza, recentemente, si vedano Cass. Civ., sez. VI, 28 giugno 2012, n. 11046; *Id.*, sez. V, 20 ottobre 2011, n. 21719 con nota di C. CALIFANO, *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 5, pag. 1266 e ss. e con nota di M. BASILAVECCHIA, *Giudice tributario ed atto impositivo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n. 4, pag.

quanto, prima dell'imposizione, non esiste una situazione soggettiva per il contribuente, originandosi questa con l'emanazione del provvedimento autoritativo emesso dall'Amministrazione finanziaria.

Solo a seguito dell'imposizione, laddove si palesi l'illegittimità del provvedimento, il contribuente acquisisce il diritto a promuovere l'azione giudiziaria e diviene titolare

1067 e ss. che così si è espressa: “(...) nell'accertamento dell'obbligazione tributaria attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato”. Il primo dei due Autori appena richiamati, nel commentare tale pronuncia, ha affermato che “Nel processo tributario, la formula dell'impugnazione – merito indica il diretto accesso al rapporto tributario da parte del giudice tributario, ma non consente di prescindere dalla materia del contendere delimitata dall'atto impugnato e dai motivi di ricorso dedotti. La funzione della sentenza, nel processo tributario, può essere sostitutiva dell'atto impugnato, ma affinché sia possibile una riconsiderazione della pretesa ivi espressa, è necessaria la domanda di parte e l'espressa indicazione tra i motivi di ricorso delle ragioni della rideterminazione”. Califano, sul punto, ha rilevato che “Il passaggio della sentenza appare di rilievo soprattutto se messo in relazione con l'orientamento della S.C. che, in altre pronunce, ha qualificato il giudizio tributario come “impugnazione-merito”, arrivando a ritenere, in presenza di determinati presupposti, che il medesimo sia diretto non all'eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione sul merito “sostitutiva” dell'accertamento dell'Amministrazione finanziaria. Fermi restando i limiti posti dal *petitum* delle parti, nella sentenza in commento la S.C. nega che il Giudice debba accertare, in via autonoma, l'obbligazione tributaria, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato ed alla stregua dei presupposti in esso indicati, in un'ottica che limita l'indagine sulla pretesa delimitata dall'atto impositivo”. Ancora, in giurisprudenza, cfr. Cass. civ., Sez. V, 22 settembre 2011, n. 19337; *Id.*, 30 dicembre 2011, n. 30753; *Id.*, 20 aprile 2010, n. 9405; *Id.*, 27 ottobre 2009 n. 22690.

di un diritto soggettivo¹⁸⁹ dal quale discende il dovere del giudice di annullare l'atto¹⁹⁰.

Ne deriva che il potere d'azione deve essere tenuto distinto rispetto alla titolarità del diritto potestativo, acquisito dal contribuente in caso di illegittimità dell'atto.

Il processo tributario nasce, quindi, a fronte di un vizio dell'atto autoritativo emesso, mediante la proposizione di una domanda da parte del contribuente che si propone di far valere il diritto all'annullamento dell'atto, ottenendone la caducazione¹⁹¹.

Peraltro, occorre differenziare i casi in cui l'impugnazione riguardi meri vizi formali dell'atto in cui il giudice si limita quindi ad annullare il provvedimento¹⁹² dai casi in cui, invece, il giudizio verta sull' "an" e sul "quantum" dell'imposta, ipotesi in cui le Commissioni tributarie sono ovviamente chiamate a valutare "il merito".

¹⁸⁹ Anche se, in realtà, è irrilevante, in proposito, la distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo individuata in dottrina (Cfr. F. GALLO, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, cit., 11 ss.), in quanto nel termine "diritto" devono essere ricomprese entrambe le nozioni: così F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 ss. Inoltre, a seguito di alcune sentenze, le due fattispecie, per le quali è assicurata pari tutela dell'ordinamento, sono state di fatto equiparate. Si rinvia a Cass. civ., SS.UU., 22 Luglio 1999, n. 500, in *Banca dati Fisconline*; Corte Cost., 6 Luglio 2004, n. 204, *ivi*, che, come noto, hanno affermato come possa sorgere un diritto al risarcimento del danno in caso di lesione di interessi legittimi.

¹⁹⁰ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 54 e ss.

¹⁹¹ Ancora, sul punto, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pagg. 54 e 55.

¹⁹² Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 12 aprile 2006 n. 8581; CTP Cosenza, 18 aprile 2013, n. 384.

Come però sostenuto in dottrina¹⁹³, in simili casi l'organo giudicante esamina non altro che il contenuto sostanziale dello stesso provvedimento impugnato, dal cui ricorso si avvia il processo.

In altri termini, il processo tributario - poiché nasce dalla contestazione di atti amministrativi autoritativi che divengono definitivi laddove non impugnati nei prescritti termini di decadenza o laddove vi sia una sentenza passata in giudicato - conserva, anche nel caso di pronunce di merito del giudice tributario, la sua natura di processo impugnatorio che si estrinseca nel sindacato giurisdizionale sul contenuto formale e sostanziale dell'atto stesso.

La natura meramente impugnatoria è, inoltre, confermata, da un lato, dal fatto che al ricorrente - come meglio si vedrà al capitolo successivo - non è consentito agire in modo preventivo, proponendo un'azione di mero accertamento, dovendo questi attendere l'emanazione di un atto impugnabile¹⁹⁴ e, per altro verso, dall'impossibilità per

¹⁹³ Cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 75 e ss.; *Id.*, voce *processo tributario*, in *Digesto Disc. Priv.*, sec. *Comm.*, cit., pag. 697 e ss.

¹⁹⁴ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 12 marzo 2001 n. 103, che così si è espressa: "(...) Nella disciplina del contenzioso tributario introdotta dal D.P.R. n. 636 del 1972 (nella specie operante "ratione temporis"), la tutela giurisdizionale del contribuente, con riguardo ai tributi elencati nell'art. 1 di tale decreto (tra i quali è compresa l'imposta sul reddito delle persone fisiche), è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, da intendersi comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed all'entità dell'obbligazione. Detta tutela può svolgersi solo attraverso l'impugnazione di specifici atti impositivi dell'amministrazione finanziaria, nell'inammissibilità di ogni accertamento preventivo, positivo o negativo del debito di imposta, siadinanzi alle commissioni tributarie, che dinanzi al giudice ordinario. (...)” In

l'Ufficio di proporre domande riconvenzionali¹⁹⁵, ammesse invece nel processo civile.

Ancora, la natura impugnatoria del processo tributario è dimostrata dalla circostanza che al ricorrente è preclusa la possibilità di sottoporre al giudice tributario questioni non inerenti e non strettamente connesse all'atto impugnato¹⁹⁶ e

proposito, pur rinviando al prossimo capitolo l'approfondimento di tale tematica, è interessante sottolineare come E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 590 e ss. negasse fermamente la possibilità di configurare un giudizio di accertamento del rapporto tributario, preventivo rispetto al momento dell'imposizione. Inoltre, facendo riferimento al pensiero di Vignocchi (G. VIGNOCCHI, *Gli accertamenti costitutivi nel diritto amministrativo*, 1950, pag. 193 e ss.) che equiparava, in relazione al procedimento applicativo, la leva militare alla finanza, Allorio affermava che tale accostamento avrebbe condotto ingiustificatamente ad ammettere la possibilità che il Ministro della difesa fosse legittimato a dare impulso a cause contro singoli cittadini, prima dello svolgimento della procedura tipica dinnanzi agli organi di leva competenti. Ammettendo, altresì, che fosse corretta la finalità di una tale procedura tesa ad accertare gli obblighi di leva di determinati soggetti, preventivamente rispetto al momento in cui gli stessi fossero chiamati ad esercitare gli obblighi di leva. Senza considerare che ammettere un giudizio di accertamento preventivo rispetto all'esercizio dell'imposizione significherebbe svuotare il già richiamato potere d'imposizione attribuito all'Amministrazione finanziaria e far sì che questa, al pari di quanto consentito al cittadino, si rivolga all'autorità giudiziaria con l'obiettivo di venire a conoscenza della pronuncia che sarà emanata in relazione al caso concreto sottoposto all'attenzione dell'organo giudicante. In conclusione, è assurdo pensare che prima dell'imposizione esista un rapporto da accertare, essendo possibile rintracciare soltanto una potestà vincolata d'imposizione che non è assoggettabile ad accertamento giudiziale.

¹⁹⁵ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 26 marzo 2002 n. 4334.

¹⁹⁶ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 22 marzo 2002 n. 4125. Si rinvia, sul punto, a F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, n. 1, pag. 11 e ss. che ha sottolineato come, a prescindere

all'Amministrazione finanziaria è consentito solamente difendere l'atto autoritativo emesso, fondando la propria difesa esclusivamente sul contenuto dell'atto¹⁹⁷.

Inoltre, è assai noto come, in applicazione dell'art. 10 del D.Lgs n. 546/1992, il ricorso debba essere proposto nei confronti del soggetto che ha emanato l'atto impugnato o nei confronti di chi non abbia emanato l'atto richiesto.

Tutto ciò a conferma del ruolo centrale e della funzione indispensabile svolta dal provvedimento amministrativo emesso dall'Ufficio, all'interno dell'*iter* processual-tributario.

In definitiva, il processo tributario è, sempre ed in ogni caso, un processo di annullamento che nella stessa fase dell'annullamento si esaurisce.

Non si ritiene, dunque, di poter condividere, nei casi di annullamento parziale¹⁹⁸, la c.d. teoria dell' "impugnazione-merito", fondata su alcune pronunce giurisprudenziali¹⁹⁹ e

dalle varie teorie esistenti sulla natura, nonché sull'oggetto del processo tributario, è l'atto impugnato che delimita il *thema decidendum*.

¹⁹⁷ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 22 giugno 2001 n. 8569.

¹⁹⁸ In tali casi, come rilevato in dottrina, la pronuncia, che non è atto rescissorio, si deve limitare ad annullare parzialmente l'atto impositivo. Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 241. Sul punto, altra dottrina ha precisato che "Ogni volta in cui il difetto dell'atto di imposizione colpisce soltanto una parte scindibile del suo contenuto la nuova misura pecuniaria del cespite è il risultato di un mero annullamento (parziale) del provvedimento, onde in tale ipotesi la giurisdizione tributaria non si distacca dall'alveo della giurisdizione tributaria di legittimità": così C. MAGNANI, *Contributo alla dottrina generale del processo tributario, Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, pag. 64.

¹⁹⁹ Cfr. CTP Cremona, 28 ottobre 1980; Cass. civ., sez. trib., 23 dicembre 2000, n. 16171; *Id.*, 23 marzo 2001, n. 4280; *Id.*, 19 febbraio 2004 n. 3309; *Id.*, 12 aprile 2006 n. 858; *Id.*, 12 luglio 2006,

sostenuta da parte della dottrina²⁰⁰ che è espressione del modello dichiarativo del processo tributario²⁰¹.

n. 15825; *Id.*, 13 ottobre 2008, n. 25104; *Id.*, 6 agosto 2008, n. 21184; *Id.*, 5 settembre 2008, n. 22453; *Id.*, 1 settembre 2009, n. 19079; *Id.*, 24 luglio 2012, n. 13034; *Id.*, 16 novembre 2012, n. 20133; *Id.*, 27 febbraio 2013, n. 4884; *Id.*, 20 marzo 2013, n. 6918; *Id.*, 22 maggio 2013, n. 12524; *Id.*, ord., 30 agosto 2013, n. 20009; *Id.*, 2 gennaio 2014, n. 1248; *Id.*, 19 febbraio 2014, n. 3943; *Id.*, 26 febbraio 2014, n. 4609; *Id.*, 12 novembre 2014, n. 24092.

²⁰⁰ La nozione di “impugnazione - merito” fu utilizzata per la prima volta da P. RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1953, I, pag. 479 e ss. e da E. CAPACCIOLI, *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, pag. 79 e ss. Quest’ultimo adoperò tale locuzione per contrapporsi alle azioni di mero annullamento. Tale formula, come sottolineato da F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 312; *Id.*, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, cit., pag. 249, si ispira alla formula alloriana dell’impugnazione riforma. A favore della teoria dell’“impugnazione-merito”, seppur con diverse sfumature, si sono espressi, tra gli altri, P. RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1987, pag. 771 e ss.; *Id.*, *Impugnazione e merito nella disciplina del processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, pag. 749 e ss.; *Id.*, *L’accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, *ivi*, pag. 661 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., X, Torino, 1994, pag. 296 e ss.; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994, pag. 13 e ss.; C. CONSOLO, *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2000, pag. 1054 e ss.; F. MOSCHETTI, *Emendabilità della dichiarazione tributaria tra esigenze di “stabilità” del rapporto e primato dell’obbligazione dovuta per legge*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pag. 1149 e ss.; G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, *ivi*, pag. 279 e ss.

²⁰¹ Sulla contrapposizione tra modello impugnatorio e modello dichiarativo, cfr. G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di*

Invero, l'utilizzo di tale locuzione in relazione al processo tributario “non è una scelta linguisticamente felice²⁰²” poichè negli atti impositivi, provvedimenti di natura amministrativa notoriamente a funzione vincolata²⁰³, non può essere colto alcun profilo di “merito”.

La sopra citata formula non sarebbe del tutto inappropriata se consistesse nell'affermare che il processo tributario sia diretto ad accertare tanto i vizi formali quanto quelli di natura sostanziale dell'atto, seppur nel rispetto del *petitum* e della *causa petendi*, per giungere, in ragione di tali vizi, all'annullamento del provvedimento²⁰⁴.

Ciò in quanto i giudici hanno effettivamente il potere di sindacare sia i vizi formali che quelli sostanziali ed, anche nei casi in cui le Commissioni valutano, come autorevolmente sostenuto, “il merito del rapporto”, esaminano il contenuto essenziale dell'atto impugnato e, dunque, il giudizio rimane sempre un giudizio di impugnazione²⁰⁵.

Tuttavia, non è in questa direzione che si muove il richiamato orientamento.

riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, n. 11, Parte I, pag. 957 e ss.

²⁰² Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss; *Id.*, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, cit., pag. 249.

²⁰³ Per approfondimenti sulla natura provvedimentale o meno degli atti di accertamento si rinvia a, tra i tanti, a S. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 10, pag. 736 e ss.

²⁰⁴ Cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; *Id.*, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss; *Id.*, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, cit., pag. 249.

²⁰⁵ Cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 312 e nota 46.

La formula “impugnazione - merito”, infatti, viene ad essere utilizzata nel senso di ridimensionare i poteri delle Commissioni tributarie o, viceversa, di ampliarli immotivatamente, da un punto di vista istruttorio e decisorio²⁰⁶.

Nel primo senso, la formula “impugnazione- merito” è adoperata per negare al giudice il potere di annullare gli atti dichiarati illegittimi, consentendogli il mero accertamento dei vizi, con la conseguenza che spetterebbe all’Amministrazione finanziaria adeguarsi alla sentenza, procedendo all’annullamento in *toto* o in parte degli atti giudicati illegittimi²⁰⁷.

Ma, come noto, non possono ammettersi nel giudizio tributario pronunce di mero accertamento, poiché gli atti impugnabili hanno natura chiaramente autoritativa e la tutela è evidentemente di natura costitutiva²⁰⁸.

²⁰⁶ Ancora, sul punto, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss; *Id.*, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, cit., pag. 249 e ss.

²⁰⁷ Cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; *Id.*, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss; *Id.*, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, cit., pag. 249 e ss.

²⁰⁸ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit, pag. 196 e ss; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit.; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit.; *Id.*, voce *processo tributario*, cit., pag. 697 e ss., *Id.*, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 592 e ss. *Contra*, tra gli altri, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, pag. 283 e ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell’obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pag. 389 e ss.; *Id.*, *Contenzioso tributario*, in *Dig. comm.*, III, Torino, 1988, pag. 489; *Id.*, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, pag. 749; *Id.*, *Manuale di diritto tributario. Il processo*

Pertanto, la teoria dell' "impugnazione – merito" non può essere accolta perchè condurrebbe evidentemente, come già sottolineato, ad un' ingiustificata menomazione dei poteri del giudice tributario che, invece, possono concretizzarsi nel "mero annullamento" del provvedimento ovvero, secondo la formula alloriana, "nell'annullamento-sostituzione" o "annullamento- riforma", che consiste nella possibilità che il giudice individui il vizio, formale o sostanziale, per poi procedere all'annullamento dell'atto²⁰⁹. Con la conseguenza che la nozione di "impugnazione-merito" avrebbe dovuto riferirsi non soltanto al potere delle Commissioni tributarie di accertare i vizi propri dell'atto contestato, ma anche a quello di annullare il provvedimento. Nel secondo senso, la teoria dell' "impugnazione-merito" si tradurrebbe, come sopra accennato, nell'ampliamento dei poteri istruttori e decisorii del giudice.

Per quel che concerne questi ultimi, e in specie quelli

tributario, Milano, 2005, pag. 36 e ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, pag. 222 e ss.; E. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, pag. 751; C. BAFILE, *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, pag. 411 e ss. In estrema sintesi, come noto, la teoria costitutivista interpreta il processo tributario come un processo d'impugnazione - annullamento che ha ad oggetto il provvedimento impositivo carico di effetti obbligatori nei confronti del contribuente. La teoria dichiarativa, invece, individua l'oggetto del processo tributario nel rapporto d'imposta e sostiene che qualsiasi tipologia di vizio può condurre alla nullità dell'atto che il contribuente può far valere per poter ottenere, nel corso del giudizio, una pronuncia di accertamento negativo della pretesa tributaria.

²⁰⁹ In proposito, è opportuno precisare come tale ipotesi sia propria delle decisioni di "annullamento parziale": si pensi, ad esempio, al caso in cui la sentenza riduca la misura del reddito accertato.

decisori, la formula più volte richiamata afferma che il processo tributario è diretto non soltanto all'annullamento dell'atto quanto anche ad una pronuncia di merito da parte del giudice che sostituisce l'atto amministrativo emanato dall'Amministrazione finanziaria.

Più precisamente, condividere tale visione implicherebbe consentire ai giudici di “riqualificare la fattispecie” e, pertanto, depotenziare il valore degli atti impositivi e della sua motivazione, affermando clamorosamente poteri sostitutivi a favore della Commissioni tributarie²¹⁰.

Né appare condivisibile, in proposito, l'opinione di chi ha affermato che “la giurisdizione tributaria contiene in sé la possibilità di rideterminare la pretesa²¹¹”, seppur nei limiti della pretesa vantata dalle parti in giudizio.

Una simile ricostruzione connoterebbe comunque di carattere inquisitorio²¹² il processo tributario e

²¹⁰ Per una critica a tale approccio, cfr., per tutti, F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss. L'Autore, in un altro suo scritto, ha tra l'altro rilevato che tale condotta è attuata, oramai sempre più spesso, dai giudici con riferimento a ai casi di elusione/abuso: cfr. F. TESAURO, *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, pag. 703 e ss.

²¹¹ Cfr. R. LUPI, “*Impugnazione-merito*”: *riapriamo il discorso*, in *Processo tributario e processo amministrativo: il senso dell'impugnazione-merito*, in *Dial. Trib.*, 2013, n. 1.; D. NOLE', *Il giudice tributario e l'imposta dovuta: rideterminazione e supplenza*, *ivi*. Peraltro, tali Autori hanno sottolineato, negli scritti richiamati, di preferire l'espressione “annullamento parziale” alla locuzione “impugnazione- merito”, in quanto hanno precisato che il potere sostitutivo proprio delle Commissioni tributarie e, quindi, il potere di rideterminazione del tributo è attuabile solo nel limite delle domande poste dalle parti.

²¹² Tuttavia, è opportuno sottolineare che la classificazione di un sistema processuale in senso dispositivo o inquisitorio è assolutamente teorica, in quanto in concreto non esiste un modello

provocherebbe la palese violazione delle regole costituzionali in tema di imparzialità e terzietà del giudice ex art. 111 Cost.

Per quel che riguarda, invece, i poteri istruttori ed, in particolar modo, l'individuazione dei fatti rilevanti per la decisione, condividere l'orientamento della c.d. "impugnazione - merito" significherebbe riconoscere ai giudici il potere di dotare di supporto probatorio la pretesa fiscale²¹³.

Circostanza, questa, non prospettabile in materia fiscale, ove è quasi del tutto pacifica la natura dispositiva²¹⁴⁻²¹⁵ del

meramente "dispositivo" o meramente "inquisitorio". Si rinvia, in merito, a L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice del nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, I, pag. 60 e ss., S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 39.

²¹³ E' quanto affermato in giurisprudenza dalla pronuncia Cass. Civ., 1 luglio 2003, n. 10374, in *Boll. Trib.*, 2004, pag. 1269 e ss. che così si è espressa: "(...) La Commissione tributaria può avvalersi degli ampi poteri istruttori assegnati dall'art. 7 del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, e demandare all'UTE gli accertamenti ritenuti necessari ai fini della decisione, poiché in base a tale disposizione le Commissioni tributarie, dotate di potere estimativo anche sostitutivo, possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione, anche prescindendo dagli accertamenti dell'Ufficio finanziario e dall'eventuale difetto di prova del suo assunto (...)".

²¹⁴ Il processo tributario è stato qualificato, per la prima volta, in termini di processo di natura dispositiva da F. TESAURO, *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1988, II, pag. 14 e ss.; *Id.*, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, *ivi*, 1978, II, pag. 203 e ss.

²¹⁵ Cfr. M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)* in *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 2011, pag. 97 e ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 191 e ss.; S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra*

processo che ci occupa, alla luce della palese inconciliabilità del carattere impugnatorio del processo tributario e dei canoni del giusto processo con l'orientamento di ispirazione inquisitoria²¹⁶.

Unica eccezione ammissibile a quanto affermato, come meglio si vedrà a breve, è il caso in cui le parti siano impossibilitate o abbiano serie difficoltà a fornire le prove necessarie²¹⁷.

vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta, Atti del convegno “Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente”, Pescara, 2007, cit., pag. 236 e ss.; *Id.*, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993, pag. 870 e ss.; M.S. MESSINA, *Principio dispositivo e poteri istruttori d'ufficio delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 17, pag. 1361 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag.158 e ss; A. TURCHI, *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003, pag. 377 e ss; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, pag. 473 e ss; L. P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, cit., pag. 51 e ss.

²¹⁶ Cfr. F. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., pag. 203 e ss.; *Id.*, *Ancora sui poteri istruttori delle commissioni tributarie*, cit., pag. 14 e ss.; *Id.*, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.

²¹⁷ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss. In giurisprudenza, cfr. Cass. Civ., sez. trib., 4 maggio 2004, n. 8439, che così si è espressa: “(...) non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, le quali, fra l'altro, non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte”. Nello stesso senso, si è mossa una

D'altra parte, l'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992²¹⁸, come noto, impedisce al giudice di sostituire alla ricostruzione dei fatti proposta dalle parti, in particolar modo dall'Amministrazione finanziaria nella motivazione del provvedimento e dal contribuente nei motivi alla base del ricorso, una propria lettura dei fatti ed, in secondo luogo, di indicare fatti nuovi, non precedentemente considerati.

Seppur potrebbe apparire maggiormente problematica la configurazione in chiave dispositiva della fase istruttoria per quel che concerne le prove, numerosi sono gli elementi che consentono di procedere in tale direzione.

In primo luogo, il rinvio alle norme processual-civilistiche operato dall'art. 1, comma 2, del D. lgs n. 546 del 1992, che comporta l'applicazione all'istruttoria tributaria dell'art.

pronuncia meno recente: Cass. Civ., sez. trib., 7 febbraio 2001, n. 1701, in *Giur. Imp.*, 2001.

²¹⁸ Come assai noto, l'art. 7 del D.lgs n. 546 del 1992 prevede che: "Le commissioni tributarie, 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, 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. Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale. Le commissioni tributarie, 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."

115 c.p.c.²¹⁹⁻²²⁰, fa sì che il giudice tributario debba, così

²¹⁹ L'art. 115 c.p.c., come noto, afferma che: “Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita”. Tale norma trova il suo corrispettivo nel codice del processo amministrativo all'art. 7, comma 2, che così recita: “Salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove poste dalle parti nonché i fatti non specificatamente contestati dalle parti costituite”. Sul tema, in materia civile, anche in collegamento con il principio dispositivo tra i tanti, cfr. V. DE ROMA, *Principio di non contestazione assume valenza generale*, in *Corr. Trib.*, 2009; C.M. CEA, *La modifica dell'art. 115 c.p.c. e le nuove frontiere del principio di non contestazione*, in *Foro It.*, 2009, n. 9, pag. 272 e ss.; *Id.*, *La non contestazione dei fatti e la Corte di Cassazione: ovvero di un principio poco amato*, in *Foro It.*, 2005, pag. 728 e ss. (nota a Cass. civ., 28 ottobre 2004, n. 20916); A. PROTO PISANI, *Ancora sull'allegazione dei fatti e sul principio di non contestazione nei processi a cognizione piena*, in *Foro It.*, 2006, I, pag. 9 e ss.; *Id.*, *Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel processo civile*, *ivi*, pag. 607 e ss.; B. CAVALLONE, *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991, pag. 31 e ss.; V. ANDRIOLI, *voce Prova*, in *Noviss. Dig.* 1976, XIV, pag. 274 e ss.; E. F. RICCI, *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1974, pag. 380 e ss.; E.T.LIEBMAN, *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1960, pag. 551 e ss.

²²⁰ Cass. civ., sez. trib., 24 gennaio 2007, n. 1540, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 5, pag. 1508 e ss. con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *Il principio di “non contestazione” si applica anche nel processo tributario*, *ivi*, 2007, pag. 1527. In precedenza, in senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. trib., 18 gennaio 2006, n. 915, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, pag. 1217 e ss. In dottrina, cfr. F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, *cit.*, pag. 962 e ss.; M. CANTILLO, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 4, pag. 840 e ss.; V. DE ROMA, *Principio di non contestazione tra processo civile e processo tributario*, in *Giur. It.*, 2008; V. FICARI, *I poteri*

come avviene nel modello di riferimento civilistico, porre alla base delle proprie decisioni le sole prove addotte dalle parti²²¹, nonché i fatti non specificatamente contestati, escluso il caso in cui utilizzi “le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza”.

In secondo luogo, è noto che l'Amministrazione finanziaria debba, prima di poter emettere un qualsiasi atto d'imposizione, provvedere all'individuazione degli elementi necessari a supportare la pretesa²²² e, dunque, non

del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario, cit., pag. 163 e ss.; A. CARRATTA, *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, Milano, 1995. Secondo l'opposto orientamento l'inapplicabilità all'istruttoria tributaria dell'art. 115 c.p.c., dovuta alla presunta inconciliabilità con l'art. 7 del D.lgs n. 546 del 1992, che è, peraltro, inserito tra le disposizioni generali del processo tributario, non sarebbe ostacolata dal contenuto dell'art. 1 della legge processual-tributaria, in quanto tale norma prevede che trovino attuazione le norme di procedura civile nell'ambito della disciplina tributaria, solo laddove ci sia in ambito fiscale una lacuna normativa e laddove ci sia compatibilità tra le norme processual-civilistiche e quelle tributarie. Compatibilità non ravvisabile per quel che concerne l'art. 115 c.p.c., a causa della presunta natura inquisitoria del processo tributario. Sostennero, in tempi risalenti, la natura inquisitoria A. BERLIRI, *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, II, 1940, pag. 67 e ss.; T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, cit., pag. 238 e ss.; BERLIRI, *Processo tributario amministrativo*, cit., pag. 67 e ss.

²²¹ In proposito, interessante è la pronuncia della Corte Costituzionale, 29 marzo 2007, n. 109, che ha affermato la natura dispositiva del processo tributario, sostenendo la totale estraneità del carattere inquisitorio.

²²² Cfr. V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 163 e ss. A tal proposito, appare quanto mai attuale l'insegnamento di Allorio (*Diritto processuale tributario*, cit., pag. 393) secondo cui “a nessun atto la pubblica amministrazione può accingersi senza aver procurato a se stessa la

si comprende affatto come il giudice possa trovarsi nella facoltà di effettuare una propria autonoma istruttoria, anche alla luce della constatazione che la stessa fase istruttoria è già terminata al momento dell'udienza di trattazione²²³.

Ancora, rilevante ai fini della dimostrazione del carattere dispositivo proprio dell'istruttoria tributaria è la previsione di termini decadenziali con riferimento all'esercizio dei poteri probatori delle parti.

In proposito, occorre riflettere sul contenuto dell'art. 32 della legge processual-tributaria²²⁴, dalla cui lettura si evince che la fase istruttoria è strettamente riservata alle parti ed è, dunque, ammesso l'intervento del giudice in casi eccezionali²²⁵ e solo laddove le parti non abbiano agito

prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto (...)"

²²³ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002, pag. 117 e ss; M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)* cit., pag. 97 e ss.

²²⁴ L'art. 32 del D.lgs n. 546 del 1992 prevede che: "Le parti possono depositare documenti fino a venti giorni liberi prima della data di trattazione, osservato l' art. 24, comma 1. 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. Nel solo caso di trattazione della controversia in camera di consiglio sono consentite brevi repliche scritte fino a cinque giorni liberi prima della data della camera di consiglio."

²²⁵ Sul punto, è interessante la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione n. 8439 del 4 maggio 2004, che così si è espressa: "I poteri istruttori del giudice non hanno la funzione di sopperire al mancato assolvimento dell'onere probatorio delle parti, le quali, fra l'altro, non possono dolersi dell'uso che di essi il giudice abbia fatto, quanto quella di garantire la parte che si trova nell'impossibilità di esibire documenti risolutivi in possesso dell'altra parte".

colposamente²²⁶.

Per di più, appare estremamente significativa l'abrogazione del terzo comma del già citato art. 7 del D. lgs n. 546 del 1992 che, come ampiamente noto, attribuiva al giudice tributario - se pur in casi eccezionali, di necessità ovvero di impossibilità o somma difficoltà delle parti di produrre e disporre del documento considerato - la possibilità di ordinare alle parti il deposito di documenti considerati indispensabili ai fini della decisione della controversia²²⁷.

E' opportuno, a riguardo, sottolineare, *in primis*, che i poteri conferiti alle Commissioni tributarie, in applicazione del primo comma (e dell'abrogato terzo comma) dell'art. 7, sembrano essere sottoposti alla condizione dell'avvenuta richiesta della parte²²⁸.

Ed, in secondo luogo, che il primo comma dell'art. 7 attribuisce agli organi giudicanti facoltà di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, nel limite dei fatti dedotti dalle parti ed in presenza di un'attività istruttoria parziale da ricondurre a impossibilità o difficoltà oggettiva²²⁹ per la parte di reperire la prova e non, dunque,

²²⁶ In tal senso, si vedano, Cass. civ., sez. V, 06 novembre 2009, n. 23580; *Id.*, ord., 27 maggio 2009, n. 12396.

²²⁷ Cfr. G.M. CIPOLLA, *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso "obiterdictum" della Cassazione*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 8-9, pag. 690 e ss.; M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie* (art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546) cit., pag. 97 e ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 165.

²²⁸ Cfr. Cass. civ., sez. V, 26 febbraio 2009, n. 4590.

²²⁹ L'individuazione di casi, quali la difficoltà o l'impossibilità per la parte di reperire la prova, in cui il giudice possa intervenire in tali attività è finalizzata all'esercizio del diritto di azione in giudizio, mediante l'applicazione dell'art. 210 c.p.c. che, come noto, così recita: "Negli stessi limiti entro i quali può essere ordinata a norma

a negligenza.²³⁰

dell'articolo 118, l'ispezione di cose in possesso di una parte o di un terzo, il giudice istruttore, su istanza di parte, può ordinare all'altra parte o a un terzo di esibire in giudizio un documento o altra cosa di cui ritenga necessaria l'acquisizione al processo. Nell'ordinare l'esibizione, il giudice dà i provvedimenti opportuni circa il tempo, il luogo e il modo dell'esibizione.. Se l'esibizione importa una spesa, questa deve essere in ogni caso anticipata dalla parte che ha proposto l'istanza di esibizione”.

Si rinvia, in merito, a A. MARCHESELLI, *Poteri istruttori integrativi dei giudici tributari, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2010, n. 2, pag. 133 e ss.; I.A. ANDOLINA – G. VIGNERA, *I fondamenti costituzionali della giustizia civile*, Milano, 1997, I, cap. 2, pag. 12 e ss.

²³⁰ Cfr. G.M. CIPOLLA, *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso "obiterdictum" della Cassazione*, cit., pag. 690 e ss., *Id.*, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai, tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. Trib.*, 2006, pag. 601 e ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 166 e ss.

Secondo un opposto orientamento, il giudice avrebbe il potere di acquisire la prova dei fatti dedotti dalle parti, a prescindere dalla valutazione dei motivi che abbiano condotto la parte a non produrre la prova e, dunque, anche laddove la parte abbia agito con “colpevolezza”, al fine di raggiungere la verità “materiale”. Ne deriva che le Commissioni tributarie avrebbero il potere di introdurre prove acquisite al fascicolo e non utilizzate da Amministrazione finanziaria e contribuente all'interno dei propri atti. Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., pag. 165 e ss. In tal senso, si vedano: Cass. civ., sez. V, 30 maggio 2005, n. 11485; *Id.*, 09 maggio 2003, n. 7129. Se, però, si propendesse per la teoria che qualifica in termini inquisitori il processo tributario, si assisterebbe al ridimensionamento dell'onere della prova, inteso come criterio di ripartizione soggettiva. Con la conseguente inattuazione del principio di corrispondenza tra chiesto e

Ciò a garanzia della terzietà e dell'imparzialità del giudice, considerato arbitro neutrale rispetto al comportamento processualmente attivo delle parti²³¹, nonché per evitare la deresponsabilizzazione delle parti e l'alterazione dell'intero sistema processuale, evidentemente orientato al criterio della buona fede e della diligenza delle parti.

Ed ancora, occorre ricordare che l'esercizio di poteri d'ufficio da parte degli organi giudicanti è consentito solo in casi tassativi e di natura eccezionale, non essendoci nemmeno spazio all'interno del processo tributario per l'applicazione dei criteri alla base dell'equità sostitutiva²³².

pronunciato e del principio dell'effettività della tutela. Tuttavia, è opportuno evidenziare che tale criterio è stato attenuato dall'applicazione del principio di contestazione, che consente di ritenere provati i fatti che una delle parti ha allegato e che la controparte non ha contestato, e del fatto notorio, che si presenta quando un determinato fatto non soggiace al meccanismo dell'onere della prova perché è patrimonio cognitivo di più soggetti in un certo luogo ed in un certo periodo. Si rinvia a E. ALLORIO, *Sulla nozione di fatto notorio*, in *Giur. It.*, 1946, I, n. 2, pag. 1 e ss.; M. FANNI, *I poteri istruttori delle commissioni tributarie (art. 7, D.Lgs. 31.12.1992, n. 546)* cit., pag. 97 e ss.; S. MAGNONE CAVATORTA, *In tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2000, pag. 123 e ss.

²³¹ Cfr. G.M. CIPOLLA, *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso "obiterdictum" della Cassazione*, cit., pag. 690 e ss.; *Id.*, *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai, tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, cit., pag. 601 e ss.

²³² Se nel processo civile, in determinate ipotesi, il giudice può decidere secondo equità, nel sistema tributario ciò non è possibile per tre ordini di motivi: in primo luogo, perché non c'è una norma tributaria che attribuisca tale potere all'organo giudicante in ambito fiscale. Mentre, come noto, nel processo civile ciò è consentito in applicazione del combinato disposto dell'art. 1226 c.c. e dell'art. 114

Infine, il potere dei giudici di disporre consulenze tecniche non può sostituire il mancato esperimento dell'onere probatorio delle parti, ma è consentito ove le parti abbiano fornito elementi probatori contrari e l'organo giudicante si trovi, a causa della complessità della controversia, nella difficoltà di effettuare la più opportuna valutazione dei fatti. Il che comporta l'assenza di qualsiasi carattere inquisitorio nelle attività poste in essere dal giudice in materia fiscale.

In proposito, il fatto che tali consulenze tecniche debbano essere richieste ad organi pubblici, soggetti evidentemente non estranei alla lite, potrebbe apparire in contrasto con le norme relative al giusto processo.

Tale problematica, secondo parte della dottrina²³³, potrebbe essere superata considerando tali consulenze tecniche alla stregua di consulenze di parte, fermo restando che tale facoltà dovrebbe essere probabilmente riservata soltanto alle parti e non, come avviene, agli organi giudicanti.

c.p.c. In secondo luogo, laddove il giudice tributario decidesse secondo equità, si potrebbe incorrere in un vizio della sentenza per omessa o carente motivazione in quanto, come noto, a norma dell'art. 36 della legge processual-tributaria, è prevista l'obbligatorietà di indicazione per il giudice dei motivi di diritto e di fatto alla base della decisione. Infine, tale potere è chiaramente incompatibile con la natura evidentemente dispositiva del processo tributario. Si rinvia, *ex multis*, a Cass. civ., sez. V, 10 febbraio 2006, n. 2958; *Id.*, 5 dicembre 2007, n. 25365; *Id.*, ord., 1 settembre 2009, n. 19079; *Id.*, ord., 27 maggio 2011, n. 11893. In dottrina così: G.M. CIPOLLA, *Sulla configurabilità di profilidiscrezionali ed equitativi nell'accertamento e nel processo tributario* (nota a Cass., sez. trib., 20 dicembre 2001, n. 16051), in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 174 e ss.; A. BORGOGGIO, *Decisioni "secondo equità" – non ammesse nel processo tributario* (nota a Cass., 1 settembre 2009, n. 19079), in *Il Fisco*, 2009, pag. 2 e ss.

²³³ Così F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss.

Gli elementi richiamati, supportati tra l'altro da numerose e significative pronunce giurisprudenziali²³⁴, consentono, senza alcun dubbio, di affermare, in primo luogo, la natura dispositiva di qualsiasi profilo attinente all'ambito istruttorio del processo tributario²³⁵; in secondo luogo, di poter asserire la natura integrativa e, dunque, non sostitutiva

²³⁴ Cfr. Cass. civ., sez. VI, ord., 28 marzo 2012, n. 5020; *Id.*, sez. V., 28 ottobre 2009, n. 22769; *Id.*, 25 settembre 2009, n. 20634; *Id.*, 9 giugno 2009, n. 13201; *Id.*, 26 febbraio 2009, n. 4590; *Id.*, 19 novembre 2008, n. 27445; *Id.*, 11 gennaio 2006, n. 311; *Id.*, 28 ottobre 2003, n. 16161; *Id.*, 25 maggio 2002, n. 7678; *Id.*, 10 novembre 2000, n. 14624.

²³⁵ Cfr. A. MARCHESELLI, *Poteri istruttori integrativi dei giudici tributari, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, cit., pag. 133 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 1, pag. 11 e ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 163 e ss.; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss.; E. MANZON, *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni: alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, pag. 233 e ss. *Contra* P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., pag. 163 e ss.; *Id.*, *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 375 e ss.; S. LA ROSA, *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, cit., pag. 870 e ss.; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., pag. 559 e ss.; C. GLENDI, *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1985, pag. 906 e ss.; *Id.*, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 479 e ss. Tali Autori, tra l'altro, sostengono la natura inquisitoria del processo tributario sulla base del fatto che l'importanza e la rilevanza degli elementi posti alla base della controversia e la loro natura costituzionale implicano il necessario raggiungimento della verità, anche mediante l'attività istruttoria del giudice competente in materia fiscale. Si veda, in tal senso, Corte Cost., 29 marzo 2007 n. 109.

degli interventi consentiti all' organo giudicante²³⁶, anche in relazione al grado di appello, ove il potere probatorio del giudice è accordato solo nel caso in cui sia necessario e quando la prova non sia stata addotta dalle parti per causa a queste non imputabili²³⁷.

Fermo restando che tale disposizione non ha un risvolto pratico in quanto, nella fase di appello, è sempre consentita, come noto, la produzione di documenti.

In conclusione, il processo tributario è, come avviene per quello civilistico, che ne rappresenta il modello processuale di riferimento, improntato al carattere della dispositività, la cui più concreta espressione è data dal principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, ex art. 112 c.p.c., che attribuisce il potere di individuare il *thema decidendum* alle sole parti²³⁸.

Per altro verso, occorre riflettere sul fatto che il potere dispositivo è strettamente connesso alla natura soggettiva delle situazioni giuridiche e del diritto di azione²³⁹, come disciplinato dall'art. 24 della Carta Costituzionale²⁴⁰.

Invero, la natura dispositiva del processo tributario si concretizza nel riconoscimento della libertà di agire

²³⁶ Cfr. F. TESAURO, *voce processo tributario*, cit., pag. 697 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, cit., pag. 11 e ss.; V. FICARI, *I poteri del giudice tributario e l'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 168. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. trib., 28 ottobre 2009, n. 22769.

²³⁷ Sul punto, cfr. F. TESAURO, *voce processo tributario*, cit., pag. 697 e ss.

²³⁸ Cfr. A. BARLETTA, *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, Milano, 2012, pag. 80 e ss.

²³⁹ Cfr. E.T. LIEBMAN, *L'azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1950, pag. 39 e ss.

²⁴⁰ Ancora, A. BARLETTA, *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, cit., pag. 80 e ss.

riconosciuta alle parti, alla quale corrisponde, in un'ottica di responsabilizzazione delle parti, l'obbligo di attivarsi al fine di ottenere la produzione degli effetti correlati all'esercizio di tale azione²⁴¹.

Ovviamente, ciò non può valere per ogni giudizio, ma solo per quelle tipologie di processo improntate al carattere della dispositività tra le quali rientra, senza alcun dubbio, il processo tributario.

In conclusione, affermata la natura dispositiva del processo che ci occupa ed evidenziatone il carattere impugnatorio, si ritiene opportuno ribadire che non è evidentemente accettabile la visione prospettata dalla descritta teoria dell'impugnazione-merito, in quanto essa prospetta erroneamente la possibilità per i giudici di svolgere autonomamente delle indagini, a prescindere dai fatti fondanti l'atto impugnato, per poi procedere alla sostituzione, sulla base delle risultanze cui si è pervenuti, del provvedimento emesso da parte dell'Amministrazione finanziaria²⁴².

2.1 Segue. Il carattere dei processi di rimborso.

Se si condividono le considerazioni finora formulate, è evidente – come rilevato precedentemente- che il giudizio

²⁴¹ Le parti godono della libertà e dell'autonomia di avvalersi o meno degli strumenti di tutela predisposti dall'ordinamento. Tuttavia, ciò implica che, laddove si decida di usufruire di tali metodi, occorre attivarsi al fine di ottenere il riconoscimento del diritto vantato. Cfr. A. BARLETTA, *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, cit., pagg. 79 e 80.

²⁴² Cfr. F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.

instaurato contro un atto dell'Amministrazione finanziaria è un processo sugli atti²⁴³ con natura meramente impugnatoria.

Quando il contribuente intende far valere, invece, il diritto

²⁴³ Cfr. F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 239.

al rimborso²⁴⁴⁻²⁴⁵ alla luce di un indebito²⁴⁶, deve agire entro

²⁴⁴ Su tale tema, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit.; *Id.*, *In tema di rimborso di versamenti diretti*, in *Boll. Trib.*, 1984, pag. 63 e ss.; *Id.*, *Il rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., App. VI*, Torino, 1986, pag. 828 e ss.; *Id.*, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Undicesima edizione, cit., pag. 293 e ss.; G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985; *Id.*, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, pag. 2071 e in *Rass. Trib.*, 1988, I, pag. 441 e ss.; *Id.*, *Il processo di rimborso*, in *Boll. Trib.*, 1990, pag. 3 e ss.; *Id.*, *Le azioni di rimborso*, in *Il processo tributario, Giur. Sist. Dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, pag. 409 e ss.; E. POTITO, *La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria*, Napoli, 1970; M.C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Digesto comm.*, agg. I, Torino, 2000, pag. 613 e ss.; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., pag. 471 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il diniego di rimborso e la sua riconoscibilità*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2005, pag. 143 e ss.; *Id.*, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., pag. 266 e ss.; F. V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, in *AA.VV.*, *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 341 e ss.; R. MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.

²⁴⁵ Affinché ricorra il diritto al rimborso per il contribuente, occorre il verificarsi di alcune condizioni. E' necessario, in primo luogo, che il Fisco abbia riscosso somme non dovute, che, conseguentemente, ci siano gli estremi per poter individuare un indebito, di cui all'art. 2033 c.c., e che, infine, il potere-dovere di rimborso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, sia previsto dalle leggi d'imposta. Cfr., sul punto, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 217. In merito all'applicabilità dell'art. 2033 c.c. alla materia tributaria è stato, sin da tempi risalenti affermato, che tale disposizione deve essere elevata al rango di norma di diritto comune, riferendosi con tale locuzione a quelle norme privatistiche che trovano applicazione anche per gli enti pubblici, all'interno

un termine (quasi sempre) decadenziale, proponendo, in via amministrativa, domanda all'Amministrazione finanziaria. Come ampiamente noto, laddove tale domanda sia accolta, non si pone alcun problema di tutela per il contribuente.

Qualora, invece, la domanda non sia accolta o l'Amministrazione non risponda, il contribuente ha la possibilità di procedere in via giurisdizionale ed instaurare, quindi, il processo di rimborso.

Il fatto che le azioni di rimborso possano essere proposte soltanto con ricorso contro il provvedimento di diniego di rimborso, entro 60 giorni (dalla notifica di tale atto) o contro il silenzio dell'Amministrazione finanziaria, interpretato

dell'esercizio delle loro capacità di diritto privato. Cfr., sul punto, tra i tanti, M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, vol. XII, Milano, 1964, n. 7, pag. 864 e ss.; F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 217; *Id.*, *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, II, pag. 297 e ss.; M. C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Digesto comm.*, agg. I, Torino, 2000, pag. 613 e ss. Recentemente, si veda, C. ATTARDI, *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008, pag. 237 e ss.; C. GIOE', *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007, pag. 142. In giurisprudenza, cfr. Corte Cost., 3 luglio 1967, n. 77, 1967, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 9 luglio 2002, n. 332, *ivi*; Cass. civ., sez. V, Sent., 13 dicembre 2013, n. 27889, *ivi*; *Id.*, 20 dicembre 2012, n. 23580, *ivi*.

²⁴⁶ Sulla nozione di indebito, cfr., *ex multis*, AA.VV., *Ripetizione d'indebito*, a cura di Elena Bargelli, in *Diritto delle obbligazioni*, diretto da U. Breccia, Torino, 2014; E. MOSCATI, *Studi sull'indebito e sull'arricchimento senza causa*, Padova, 2012; A. ALBANESE, *Il pagamento dell'indebito*, Padova, 2004; M. BIANCA, *Diritto civile- La responsabilità*, Milano, 1994, pag. 791 e ss.; E. MOSCATI, voce *indebito (pagamento dell')*, in *Enc. Dir.*, XXI, Milano, 1971, pag. 83 e ss.; P. RESCIGNO, voce *Ripetizione dell'indebito*, in *Nov. Dig. It.*, XV, Torino, 1968, pag. 1223 e ss.; G. ANDREOLI, *La ripetizione dell'indebito*, Padova, 1940.

anch'esso come rifiuto, entro 90 giorni (dalla presentazione della domanda), conferma la natura impugnatoria, anche in tale fattispecie, del processo tributario, in quanto solo a seguito della contestazione, nel primo caso, del diniego dell'Amministrazione finanziaria e, nel secondo caso, del silenzio, è possibile seguire l'iter delle azioni di rimborso²⁴⁷. Tuttavia, il processo sorto per ottenere il riconoscimento di un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria si traduce, nel caso di impugnazione di un atto esplicito di rifiuto di rimborso, in una pronuncia dell'organo giudicante che, in primo luogo, annulla tale atto e, successivamente, accerta il credito e condanna, per l'effetto, l'Amministrazione all'adempimento, ove ricorrano i presupposti.²⁴⁸

Nel secondo caso (*i.e.* impugnazione del silenzio dell'Amministrazione), invece, non essendovi alcun atto da annullare, la sentenza emessa è una pronuncia che, accertato il credito del contribuente, condanna l'ente impositore alla restituzione delle somme riscosse *sine titulo*²⁴⁹.

Con la precisazione che, a fronte del pagamento indebito, nasce per il contribuente non un diritto soggettivo, ma il diritto di poter pretendere che il giudice accerti il credito e

²⁴⁷ Cfr. F. TESAURO, *voce processo tributario*, cit., pag. 697 e ss.; *Id.*, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 297 e ss., *Id.*, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 116 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *voce rimborso dei tributi*, in *Enc. Giur. It.*, postilla di aggiornamento, 2003; M.C.FREGNI, *voce rimborso dei tributi*, cit., pag. 612 e ss.

²⁴⁸ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 56 e 57; *Id.*, *voce processo tributario*, cit., pag. 697 e ss.; *Id.*, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., pag. 297 e ss., *Id.*, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 116 e ss.

²⁴⁹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 116 e ss.

disponga la conseguente azione esecutiva.

In proposito, occorrere chiedersi quale sia la finalità delle azioni di rimborso²⁵⁰.

E' necessario, in altri termini, comprendere se - similmente a quanto avviene nel processo penale nel quale l'obiettivo è il mero accertamento della colpevolezza o meno dell'imputato, a nulla rilevando l'effettiva e successiva sentenza di condanna del reo - il fine del processo tributario di rimborso sia il mero accertamento del dovuto rimborso da parte dell'Ufficio al contribuente, ovvero se, similmente a quanto accade nel processo civilistico, l'interesse del contribuente sia soddisfatto soltanto a seguito dell'emanazione della pronuncia di condanna.

A modesto avviso di chi scrive, l'interesse dell'azione processual-tributaria è quello di ottenere non solo l'accertamento del diritto al rimborso²⁵¹ ma anche la condanna dell'Amministrazione ad eseguire in concreto il rimborso nei confronti del contribuente.

Ciò in quanto l'oggetto del processo di rimborso, come si vedrà appresso, è da rintracciare nel diritto di credito del contribuente che si concretizza mediante una pronuncia dell'organo giudicante che non solo accerti il credito ma condanni, conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria ad effettuare la restituzione.

In questo senso, dunque, si può cogliere, ancora una volta, un'affinità tra lo schema processual-tributario e quello di natura civilistica.

In conclusione, pur riconoscendo la differenza strutturale che separa, come si è già avuto modo di sottolineare, i

²⁵⁰ Cfr. G. F. RICCI, *Principi di diritto processuale generale*, cit., pagg. 147 e 148.

²⁵¹ Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario*, cit., pag. 582 e ss.

processi su atti dell'accertamento e della riscossione dalle liti che nascono in assenza di atti autoritativi²⁵², tra le quali rientrano le controversie in materia di rimborso, è doveroso rilevare che le azioni di rimborso sono rigidamente tipizzate, in ragione dei motivi e delle forme di riscossione. Pertanto, esse risultano, in piena armonia, con il carattere impugnatorio del processo tributario, improntato, come noto, alla predeterminazione normativa degli atti impugnabili ex art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992²⁵³. Invero, il sistema dei rimborsi è costruito su una serie di preclusioni e di “percorsi obbligati²⁵⁴” che consentono di assimilare, pur nella consapevolezza delle differenze oggettivamente esistenti, le due tipologie di processi.

3. Cenni minimi sull' “oggetto del processo tributario”: l'irrilevanza di tale locuzione ai fini della problematica inerente agli atti impugnabili.

Tanto premesso, alla luce di quanto affermato in relazione alla natura impugnatoria del processo tributario per i giudizi contro atti d'imposizione ed a quanto precisato in relazione ai processi di rimborso, è possibile individuare l'oggetto del processo tributario.

Preliminarmente, tuttavia, occorre stabilire cosa si intenda con tale locuzione.

Non esiste un significato normativo dell'espressione “oggetto del processo” e, di conseguenza, la locuzione si è

²⁵² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela, Lezioni sul processo tributario*, cit., pag. 266 e ss.

²⁵³ Cfr. G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, cit., pag. 56 e ss.

²⁵⁴ Ancora, sul punto, cfr. G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, cit., pag. 56 e ss.

prestata, nel corso degli anni, a svariate interpretazioni da parte della dottrina²⁵⁵⁻²⁵⁶.

Con tale espressione si può, infatti, intendere la materia su cui il giudice deve pronunciarsi ed, in tal caso, si dovrebbe però operare una distinzione tra le questioni processuali e quelle di merito²⁵⁷.

²⁵⁵ In proposito, C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 13 e ss., riprendendo le parole di A. ROMANO, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958, così si è espresso: “La nozione (...) di oggetto del giudizio deve essere delineata unicamente su basi di stretto diritto positivo: tale nozione, cioè, risulta dalla concreta disciplina che il legislatore ha dettato per un determinato tipo di processo, e varia col variar di questo; perciò, i caratteri che sulla base della concreta regolamentazione di un dato processo è possibile attribuire al relativo oggetto del giudizio, non hanno di per sé una portata più generale, ma la loro applicabilità anche all'oggetto del giudizio in altri tipi di processo deve essere verificata volta a volta”.

²⁵⁶ In relazione al processo amministrativo, cfr. F. BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, ha affermato che “in ogni processo l'oggetto del giudizio si presenta come affermazione della sussistenza di una realtà e di una qualificazione giuridica e, sulla sua base, come domanda al giudice di provvedere in conseguenza”. Per R. VILLATA, *L'esecuzione delle decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 1971, pag. 405 e ss. e per C. VOCINO, *Considerazioni sul giudicato*, Milano, 1963, pag. 82 e ss., l'oggetto del processo deve essere rintracciato nell'affermazione di un diritto soggettivo. In tema di oggetto del processo amministrativo, si rinvia a A. ROMANO, *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, cit., pag. 245 e ss.; *Id.*, *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975, pag. 321 e ss.; S. CASSARINO, *Le situazioni giuridiche e l'oggetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 1956, pag. 339 e ss.

²⁵⁷ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 44, nota n. 83. Adirittura, secondo parte della dottrina tedesca, in ogni giudizio dovrebbero essere individuati due oggetti: uno di

Si potrebbe, altresì, fare riferimento al “petitum”, trascurando la *causa petendi* e la funzione di garanzia a questa attribuita, da sempre, dal sistema fiscale²⁵⁸.

Ancora, sarebbe possibile identificare “l’oggetto del processo” nella domanda rivolta dal contribuente all’organo giudicante²⁵⁹ o, secondo la formula chiovendiana, nell’azione²⁶⁰.

A modesto parere di chi scrive, in ossequio a quanto affermato da autorevole dottrina²⁶¹, l’oggetto del processo tributario coincide con il diritto ad ottenere l’annullamento (eventualmente parziale) dell’atto illegittimo, per i processi

natura processuale e l’altro di natura sostanziale, legati da un rapporto di pregiudizialità. Ciò implica che l’analisi del merito sia subordinata al risultato del sindacato di ammissibilità della domanda. In altri termini, laddove la domanda fosse ritenuta inammissibile, non si procederebbe alla valutazione del merito. Al contrario, ove la domanda fosse giudicata ammissibile, la decisione di merito presupporrebbe il giudizio di ammissibilità. Così C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., pag. 10 e ss. Come condivisibilmente sostenuto dall’Autore da ultimo richiamato, tale distinzione ha natura prettamente teorica e priva di qualsivoglia risvolto pratico. Senza considerare che l’oggetto è, per sua stessa natura, unico ed indivisibile. In proposito, altra parte di dottrina (Così A. CERINO CANOVA, *Le impugnazioni civili, struttura e funzione*, Padova, 1973, pag. 163 e ss.) ha affermato l’unità dell’oggetto del processo, evidenziandone la natura sostanziale.

²⁵⁸ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 44, nota n. 83; C. GLENDI, *L’oggetto del processo tributario*, cit., pag. 15, ove ampi riferimenti dottrinali.

²⁵⁹ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 44, nota n. 83.

²⁶⁰ Cfr. G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile*, cit., pag. 83 e ss.

²⁶¹ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 55 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di Diritto tributario, Parte generale*, cit., pag. 582 e ss.

instaurati in presenza di atto autoritativo²⁶².

Per quel che attiene, invece, ai giudizi di rimborso, l'oggetto del processo deve essere individuato, come già evidenziato, nel diritto di credito che si estrinseca in una pronuncia del giudice che accerta il credito e condanna, conseguentemente, l'Amministrazione alla restituzione degli importi versati.

Ma, a prescindere dall'interpretazione data alla locuzione "oggetto del processo", ciò che rileva è essere consapevoli del fatto che - non esistendo una definizione normativa dell'espressione e non potendo ricondurla al rango di principio normativo non scritto - non è possibile trarre da tale nozione la soluzione delle molteplici problematiche legate al sistema processual-tributario, potendo tale espressione essere utilizzata, dunque, solo per fini dottrinali²⁶³.

Invero, il problema inerente all'individuazione dell'oggetto del processo tributario deve essere correttamente impostato metodologicamente alla stregua di una conseguenza e non piuttosto di una premessa.

Non si ritiene, dunque, di poter condividere la posizione di quella dottrina²⁶⁴ che ha, *in primis*, attribuito all'oggetto del giudizio tributario un ruolo fondamentale all'interno dell'intero sistema processuale, facendone dipendere la

²⁶²Contra C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 214 e ss. che ha individuato l'oggetto del processo tributario nell'interesse legittimo. In materia di diritto amministrativo, in tal senso, si rinvia a U. BORSI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1941, pag. 204 e ss.; M.S. GIANNINI, *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. Dir. Proc.* 1963, pag. 42 e ss.

²⁶³Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 55 e ss.

²⁶⁴Cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 22 e ss.

soluzione di problematiche complesse, relative, ad esempio, all'individuazione degli atti impugnabili o alla natura dei rapporti tra gli atti e i giudizi previsti²⁶⁵; e che, in secondo luogo, ha riconosciuto allo stesso un ruolo primario ai fini della comprensione dei rapporti tra la realtà sostanziale e quella processuale²⁶⁶.

²⁶⁵ La dottrina sopra richiamata fa riferimento ai giudizi previsti dagli artt. 37 e 38 del D.p.r. n. 602 del 1972 o dagli artt. 36 bis o ter e 41 bis del D.p.r. n. 600 del 1973 e l'art. 16 del D.p.r. n. 636 del 1972.

²⁶⁶ Cfr. C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 215 e ss.

CAPITOLO III

LE PROBLEMATICHE INERENTI ALL'ESEGESI DELL'ART. 19 DEL D.LGS. N. 546/1992

SOMMARIO: 1. Breve premessa. 2. L'evoluzione storica degli atti impugnabili nei previgenti sistemi normativi: spunti problematici. 3. Gli odierni limiti interni alla giurisdizione tributaria. La tassatività degli atti autonomamente impugnabili. 3.1. Segue. L'impugnabilità degli atti per vizi propri. 4. I caratteri comuni degli atti impugnabili. 4.1. Cenni sulla nozione di atto amministrativo. 4.2. L'interesse a ricorrere. 4.3. Il rispetto dei termini per la proposizione del ricorso, al fine di non incorrere nella definitività degli atti.

1. Breve premessa.

Oggetto del presente capitolo è l'esegesi dell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992.

Preliminare, a tal fine, è l'analisi dei previgenti sistemi normativi, in particolare il D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 636, ed il successivo D.P.R. del 3 novembre 1981 n. 739.

Ciò al fine di cogliere i tratti comuni e le differenze esistenti tra l'attuale art. 19 e le precedenti esperienze, l'art. 16 del D.P.R. 636/1972 e l'art. 7 del D.P.R. del 739/1981.

Il già citato art. 19 è stato da sempre oggetto di dibattiti dottrinali e giurisprudenziali riguardanti la natura tassativa dell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili,

contenuta nel primo comma della disposizione, nonché la possibilità di estendere l'impugnabilità in via autonoma ad atti non contemplati dalla norma.

Certamente, per poter considerare impugnabili atti non previsti tassativamente dalla lettera della norma, occorre rintracciare i tratti comuni tipici degli atti autonomamente impugnabili.

Tali caratteri sono la natura di atto finale ed autoritativo che manifesti una pretesa non *in itinere* ma definitiva; la non definitività dell'atto per decorso dei termini, nonché la sussistenza dell'interesse ad agire, ex art. 100 c.p.c., da parte del soggetto passivo, che presuppone l'ottenimento di un vantaggio concreto insito nell'accoglimento della domanda e l'esistenza di un pregiudizio attuale e concreto, strettamente connesso al provvedimento contestato.

2. L'evoluzione storica degli atti impugnabili nei previgenti sistemi normativi: spunti problematici.

Punto di partenza è, senz'altro, l'art. 16 del D.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 636, in quanto le precedenti normative, cui si è fatto riferimento fino a questo momento, non contenevano elencazioni di atti impugnabili²⁶⁷.

Difatti, l'art. 80 del R.D. n. 4024/1877 consentiva al contribuente di contestare l'operato dell'Amministrazione finanziaria ed il successivo art. 23 del R.D. n. 1639/1937 prevedeva che il ricorso potesse essere proposto entro 30 giorni dalla notifica del provvedimento.

²⁶⁷ Cfr., sul punto, F. MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzione del processo tributario avanti le Commissioni tributarie – Parte prima e Parte seconda*, in *Boll. Trib.*, 1976, pagg. 1389 e 1557.

Pertanto, solo a partire dalla bozza iniziale del decreto delegato del citato art. 16 si prevedeva, al primo comma, il termine entro il quale poter impugnare determinati atti ed, al terzo comma, la possibilità di esperire l'azione di mero accertamento²⁶⁸.

Il processo tributario era, in via generale, un processo d'accertamento e, solo in alcuni casi, peraltro non tipizzati²⁶⁹, era caratterizzato da un'azione finalizzata all'opposizione degli atti notificati al contribuente, nel rispetto di un termine decadenziale e dei requisiti previsti dal diritto processuale comune.

In tale contesto, gli effetti riconducibili agli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria divenivano gli effetti dei successivi atti di decisione²⁷⁰ e gli atti, contro cui si effettuava la contestazione, non costituivano l'oggetto del processo tributario ma semplicemente la concretizzazione dell'interesse ad agire²⁷¹.

Dopo non molto tempo, tale disposizione era modificata. Nel testo definitivo²⁷², veniva meno l'azione di mero

²⁶⁸ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 81.

²⁶⁹ La relazione ministeriale ha sempre parlato di “casi di ricorso più frequenti” e, quindi, non tassativi: così F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 82; T. TOMASICCHIO, *Manuale del contenzioso tributario*, cit., pag. 306 e ss.

²⁷⁰ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 82.

²⁷¹ Ancora, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 82.

²⁷² L'art. 16 così recitava: “Il termine per proporre il ricorso alla commissione di primo grado è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell'avviso di accertamento, dell'ingiunzione, del ruolo, del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie. Per notificazione del ruolo si intende la notificazione della cartella

accertamento²⁷³, o addirittura - come sostenuto - si cercava di “escludere la configurabilità stessa di un’azione del genere²⁷⁴”, in quanto essa avrebbe consentito l’instaurazione del processo tributario a prescindere dall’emissione di un atto da parte dell’Ente impositore, nonché la possibilità di verificare o meno la sussistenza dell’obbligazione tributaria senza considerare quanto

esattoriale. Il ricorso contro l’ingiunzione o il ruolo è ammesso soltanto se tali atti non sono stati preceduti dalla notificazione dell’avviso di accertamento o del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie ovvero per vizi loro propri. Nei casi in cui il pagamento del tributo ha avuto luogo senza preventiva imposizione e nei casi in cui il contribuente afferma essere sopravvenuto il diritto al rimborso, si considera imposizione il rifiuto di restituzione della somma pagata, ovvero il silenzio dell’amministrazione per novanta giorni dalla intimazione a provvedere notificata a mezzo di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno, e il ricorso deve essere proposto, salve diverse disposizioni delle singole leggi d’imposta, entro sessanta giorni dal rifiuto o dalla scadenza dei novanta giorni.”

²⁷³ Sull’inconcepibilità di un giudizio di mero accertamento del tributo, cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pagg. 590 e 591; G. TREMONTI, *Appunti sull’azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, II, pag. 3 e ss.; G.A. MICHELI, *La tutela giurisdizionale differenziata del contribuente nel processo tributario*, *ivi*, pag. 128 e ss.; C. MAGNANI, *L’azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1978, pag. 320 e ss. In giurisprudenza, *ex multis*, Cass. civ., SS.UU., 3 febbraio 1986, n. 660, in *Giur. Imp.*, 1986, pag. 423 e ss.; *Id.*, 17 giugno 1988, n. 4120, in *Il Fisco*, 1988, pag. 5841 e ss.

²⁷⁴ Cfr. E. CAPACCIOLI, *Diritto e processo*, cit., pag. 751 che, invece, sosteneva l’ammissibilità dell’azione di mero accertamento nel processo tributario. Ciò, come sottolineato da F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 83, nota n. 11, al fine di esaltare il divario rintracciabile tra l’intenzione del legislatore e la portata effettiva delle leggi.

previsto in materia di imposizione tributaria²⁷⁵. Con la conseguenza che, proprio a partire dalla riforma del 1972, diveniva possibile - come precisato nel precedente capitolo - definire impugnatorio il processo tributario²⁷⁶.

Inoltre, era inserita (al terzo comma) l'impugnabilità del silenzio, in mancanza di un atto espresso da contestare.

Non era, tuttavia, fornita, seppur richiesta dalla Commissione parlamentare, una definizione di atto di imposizione come sinonimo di atto autonomamente impugnabile²⁷⁷.

²⁷⁵ Ancora, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 82.

²⁷⁶ Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, pag. 9 e ss.

²⁷⁷ In relazione agli atti inseriti, seppur in via esemplificativa, all'interno del richiamato art. 16, tralasciando gli aspetti principali, si rendono necessarie le precisazioni di seguito esposte. Per quel che concerne il primo degli atti contemplati dalla norma (l'avviso di accertamento), è opportuno precisare che, tradizionalmente, esso rappresentava l'imponibile e l'imposta determinati in via amministrativa. Tuttavia, ben presto, si comprese come l'avviso di accertamento non potesse essere ricondotto soltanto a tali elementi, attenendo, oltre che naturalmente al rapporto obbligatorio, anche alla fase della riscossione ed a quella del rimborso. Sul punto, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 86; *Id.*, *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi di impresa*, in *Impresa ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, pag. 473 e ss., *Id.*, *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, pag. 1192 e ss. Tale atto, che costituiva evidentemente il modello degli atti emessi dall'Ente impositore, era distinto in avviso di accertamento per le imposte dirette ex art. 42 D.P.R. n. 600/1973; in materia di Iva ex art. 54 D.P.R. n. 633/1972; in relazione all'imposta sulle successioni ex art. 26 D.P.R. n. 637/1972; per l'imposta di registro ex art. 52 D.P.R. n. 131/1986.

La contestazione di tale atto, nel rispetto degli stringenti limiti decadenziali previsti, era l'unico mezzo di tutela per il contribuente, in relazione alla pretesa avanzata dall'Amministrazione finanziaria. Il secondo atto impugnabile era il provvedimento di irrogazione delle sanzioni, sia amministrative che accessorie. L'inserimento di tale atto all'interno del catalogo normativo esistente implicava l'autonomia di tale atto. Con la conseguenza che, anche laddove l'applicazione della sanzione fosse avvenuta mediante l'emissione di un altro atto (*i.e.* avviso di accertamento), la contestazione delle sanzioni doveva avvenire sempre in via autonoma. L'inserimento all'interno degli atti impugnabili, ex art. 16, dell'ingiunzione, il terzo dei provvedimenti, fu particolarmente significativa, avendo comportato il trasferimento della giurisdizione, in tale campo, dalla sfera civilistica a quella tributaria. Come autorevolmente sostenuto, l'art. 16 ha attuato un "gemellaggio" tra ruolo ed ingiunzione che denota la trasformazione dell'ingiunzione attuata all'interno delle singole leggi d'imposta, ferma restando la diversa natura dei due atti. (In relazione alla natura dell'ingiunzione, cfr., *ex multis*, G. A. MICHELI, *Sulla natura dell'ingiunzione per il pagamento delle entrate patrimoniali*, in *Giur. It.*, 1949, I, pag. 587 e ss.). E' certo comunque che, poiché il legislatore ha introdotto, nell'imposta di registro e delle successioni, l'avviso di liquidazione tra l'emanazione dell'avviso di accertamento e l'inizio dell'iter di riscossione, l'ingiunzione ha perso la forza impositiva ed, allo stesso tempo, non può essere considerato atto di riscossione spontanea, presupponendo un inadempimento: così, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 129. Proprio per tale ragione, il terzo comma dell'art. 16 prevedeva che "Il ricorso contro l'ingiunzione o il ruolo e' ammesso soltanto se tali atti non sono stati preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento o del provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie ovvero per vizi loro propri". Di conseguenza, la norma non riconosceva l'impugnabilità dell'atto, se non per vizi propri, laddove l'ingiunzione fosse stata preceduta da un atto ed, in particolar modo, dalla notificazione di un avviso di accertamento o di un provvedimento di irrogazione delle sanzioni. Anche per l'impugnabilità del quarto provvedimento contenuto nell'art. 16, ossia il ruolo, vale quanto detto per l'ingiunzione. In dottrina, da sempre, si è discusso sulla sua natura o

Pertanto, erano dichiarati impugnabili tutti gli atti dell'Amministrazione, anche laddove non fossero propriamente impositivi²⁷⁸. Ed, inoltre, non era possibile dichiarare tassativo²⁷⁹ l'elenco degli atti contenuto nell'art. 16, anche alla luce di una serie di circostanze di seguito esposte.

In primo luogo - in un processo che si svolgeva dinanzi ad un organo giudicante al quale erano devolute tutte le controversie nascenti dall'emissione di atti da parte dell'Amministrazione finanziaria - la tesi della tassatività degli atti impugnabili non sarebbe stata ammissibile²⁸⁰.

In secondo luogo, una legge processuale, quale era il DPR n. 636 del 1972, che doveva disciplinare l'intera materia, non avrebbe potuto far riferimento esclusivamente ad alcuni

meno di atto impositivo. Rinviando ad altra sede l'analisi di tale problematica, si rinvia sul punto, *ex multis*, a A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit.; M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977; E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979. Probabilmente la normativa vigente negli anni settanta (D.P.R. n. 633/72) attribuiva al ruolo natura provvedimentoale. Ciò spiega l'inserimento del ruolo tra gli atti impugnabili.

²⁷⁸ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 112.

²⁷⁹ *Contra*, F. MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzione del processo avanti alle commissioni tributarie*, cit., pag. 1557 e ss. In giurisprudenza, fu significativa la pronuncia della Suprema Corte di Cassazione, sez. I, 25 novembre 1980, n. 6262, in *Banca dati Fisconline*, con la quale fu sancita l'impugnabilità dell'avviso di liquidazione, nonostante non fosse incluso nell'elenco previsto dal più volte richiamato art. 16.

²⁸⁰ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 84.

atti, dovendosi riferire necessariamente a tutte le tipologie degli atti²⁸¹.

Infine, nel sistema previgente all'introduzione di tale normativa, non era rintracciabile il principio della tassatività e risultava, quindi, poco plausibile che il legislatore avesse voluto, con l'introduzione dell'art. 16, derogare alla "giustiziabilità degli atti amministrativi sancita dalla Costituzione della Repubblica²⁸²".

Il carattere meramente esemplificativo dell'elencazione degli atti contenuta nell'art. 16 conduceva ad ammettere tanto interpretazioni estensive quanto estensioni analogiche²⁸³.

Dalla lettura della norma, inoltre, emergeva chiaramente che non era possibile percorrere una diversa via processuale contro gli atti espressamente menzionati, come invece poteva avvenire in passato²⁸⁴. Ed, inoltre, che se gli atti della riscossione fossero stati preceduti da un avviso di accertamento, l'impugnazione avrebbe dovuto riguardare solo i vizi propri di tale atto e, quindi, le questioni attinenti all'*an* ed al *quantum* avrebbero rilevato solo in sede di contestazione dell'avviso.

²⁸¹ Cfr., sempre, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 84.

²⁸² Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 85.

²⁸³ Ancora, cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 84 e ss; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 89.

²⁸⁴ Come precisato in dottrina, erano eliminati, infatti, i tributi per i quali la competenza era di altre commissioni. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, ai tributi comunali e provinciali. Ed, inoltre, si attribuiva, in via esclusiva, la competenza relativa a tutti i tributi alle Commissioni tributarie. Cfr., sul punto, E. CAPACCIOLI, *Diritto e processo*, cit., pagg. 748 e 749.

Ma se, al contrario, l'avviso di accertamento non fosse stato notificato, sarebbe stato possibile impugnare l'atto di riscossione e far valere qualsiasi tipologia di vizio.

Il citato art. 16 era sostituito, con la riforma del processo tributario attuata nel 1981, dall'art. 7²⁸⁵ del D.P.R. del 3 novembre 1981 n. 739.

Tale disposizione, la cui formulazione appariva sin da

²⁸⁵ L'art. 7 così recitava: "Il ricorso alla commissione tributaria può essere proposto contro l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione dell'imposta, il provvedimento che irroga le sanzioni, l'ingiunzione, il ruolo, l'avviso di mora e il provvedimento che respinge l'istanza di rimborso di cui al sesto comma. Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. In calce agli atti, di cui al comma precedente, sono indicati il termine per proporre ricorso e l'organo al quale esso deve essere proposto. Il ricorso contro l'ingiunzione, il ruolo e l'avviso di mora è ammesso anche per motivi diversi da quelli relativi a vizi loro propri soltanto se tali atti non siano stati preceduti dalla notificazione dell'avviso di accertamento o dell'avviso di liquidazione della imposta o del provvedimento che irroga la sanzione. Gli atti generali, se ritenuti illegittimi, sono disapplicati dalla commissione in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. Il termine per proporre il ricorso è di sessanta giorni e decorre dalla notificazione dell'atto soggetto ad impugnazione. La notificazione della cartella esattoriale vale come notificazione del ruolo. In caso di versamento diretto o qualora manchino o non siano stati notificati gli atti indicati nel primo comma, il contribuente che ritiene di aver diritto a rimborsi ne fa istanza all'ufficio tributario competente nei termini previsti dalle singole leggi d'imposta o, in mancanza di disposizioni specifiche, entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui sia sorto il diritto alla restituzione. Trascorsi almeno novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, senza che sia stato notificato il provvedimento dell'ufficio tributario sulla stessa, il ricorso può essere proposto fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto".

subito più elaborata rispetto all'originario art. 16, ben presto avrebbe subito una modifica, *in primis*, in relazione alla sua intestazione.

Inoltre, con tale norma, il legislatore suddivideva gli atti impugnabili in due categorie²⁸⁶: gli atti autonomamente impugnabili, il cui elenco era ampliato rispetto a quanto previsto dal precedente art. 16²⁸⁷, e gli atti a tutela

²⁸⁶ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 88.

²⁸⁷ A seguito della mini - riforma del 1981, gli atti impugnabili passarono da quattro a sette. Erano, in base alla lettera del nuovo art. 7, impugnabili: l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione dell'imposta, il provvedimento irrogante le sanzioni, l'ingiunzione, il ruolo, l'avviso di mora e il provvedimento respingente l'istanza di rimborso di cui al comma 6. Tralasciando gli atti già contenuti nell'art. 16 e, dunque, già esaminati, è opportuno soffermarsi sugli atti aggiunti al catalogo degli atti autonomamente impugnabili.

Per quel che concerne l'avviso di liquidazione, esso determinava l'importo dovuto ed era adoperato per richiederne il pagamento, al contrario dell'avviso di accertamento che determinava l'imponibile. Avverso tale atto, era possibile far valere i vizi inerenti alla fase della liquidazione e non concernenti l'imponibile e la sua determinazione. Ciò in quanto questi ultimi erano vizi riferibili solo all'avviso di accertamento. Con riferimento all'avviso di liquidazione, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 202 e ss., *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pagg. 91 e 92; S. FIORENZA, *Sulla natura e sugli effetti dell'avviso di liquidazione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979, II, pag. 77 e ss. C. BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, pag. 284 ss. In giurisprudenza, sull'impugnabilità dell'avviso di liquidazione, cfr. Corte di Cass., civ., SS.UU., 3 febbraio 1986 n. 661, in *Banca dati Fisconline*. L'inserimento dell'avviso di liquidazione all'interno dell'art. 7 rappresenta la concretizzazione, in senso legislativo, della prassi dell'epoca, oramai consolidata, di considerare tale atto autonomamente impugnabile. Per quel che riguarda, invece, l'introduzione nel novero degli atti impugnabili dell'avviso di mora, essa chiarisce l'intenzione del legislatore di rendere completa la

giurisdizione delle Commissioni tributarie prima dell'inizio della fase esecutiva. Così F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pagg. 93. *Contra*, A. BERLIRI, *Una tipica antinomia: l'impugnabilità dell'avviso di mora alle commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 1986, pag. 1367 e ss. che ha escluso l'impugnabilità dell'avviso di mora dinanzi all'organo giudicante in materia fiscale, sostenendo che la contestazione in via giurisdizionale di tale atto farebbe sorgere una controversia tra il contribuente e l'esattore (oggi Agente della Riscossione). L'impugnazione di tale provvedimento, che consente una tutela del contribuente antecedente alla fase esecutiva, può avvenire solo per vizi propri, se è preceduto da un altro atto con natura di provvedimento. Ciò detto, l'aspetto che ha creato maggiori perplessità in giurisprudenza e dottrina attiene alla legittimazione passiva, in caso di controversia. Tale problematica, peraltro, riguardava la legittimazione passiva per le controversie nascenti su tutti gli atti emessi dall'Agente della Riscossione. Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza, ove si fosse impugnato un atto dell'Agente della riscossione per vizi propri, la legittimazione passiva sarebbe spettata al concessionario del servizio di riscossione, mentre nei casi in cui l'impugnazione avesse riguardato la debenza del tributo la legittimazione sarebbe spettata all'Amministrazione finanziaria. In dottrina, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 94; M.S. MESSINA, *Persistenti incertezze sulla legittimazione passiva nelle liti sugli atti dell'agente della riscossione*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2011, n. 10, pag. 878 e ss. In giurisprudenza, si vedano Cass. ci., sez. trib., 11 marzo 2011, n. 5832; *Id.*, 14 febbraio 2007, n. 3242; *Id.*, 12 luglio 2005, n. 14668; *Id.*, 6 maggio 2002, n. 6450, con commento di P. Russo e G. Frasoni; CTR Lazio, 15 maggio 2007, n. 209, e CTP Venezia, 27 dicembre 1997, n. 147; CTP Reggio Emilia, sez. V, 6 maggio 1997, n. 52. Secondo altra giurisprudenza, la legittimazione passiva deve essere individuata in base al soggetto che ha emesso l'atto: cfr. Cass. civ., SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412; *Id.*, sez. trib., 27 febbraio 2009, n. 4900, *Id.*, 15 aprile 2011, n. 8613; CTR Lazio, 24 luglio 2009, n. 178; CTP Novara, 17 marzo 1997, n. 20. Tale problematica, come si evidenzierà nel prossimo capitolo, oggi deve essere impostata in modo differente. Difatti, per quel che concerne

l'intimazione ad adempiere che ha sostituito l'avviso di mora, l'impugnazione deve avvenire, in caso di vizi propri, nei confronti dell'Agente della riscossione e, nei restanti casi, sempre nei confronti di tale soggetto che deve, tuttavia, chiamare in causa l'ente impositore, ai sensi dell'art. 39 del decreto legislativo n. 112 del 13 aprile 1999: cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 90 e 91. Infine, il più volte richiamato art. 7 introdusse il provvedimento di rifiuto di rimborso, per i cui problemi in ordine alla natura ed alla qualificazione si rinvia, *ex multis*, a G. TABET; *Il processo tributario*, in *Boll. Trib.* 1980, pag. 328; F. TESAURO, *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 102 e ss. Tale atto definito provvedimento dalla legge, ove non impugnato, non consentiva al contribuente di agire nuovamente ai fini dell'ottenimento del rimborso. Anche tale impugnazione era tesa all'annullamento dell'atto, in quanto era un'azione che, al pari di tutte le altre, presentava i caratteri tipici di ogni azione di impugnazione. L'azione poteva essere fondata su vizi formali e, di conseguenza, nel caso di accoglimento del ricorso, l'atto veniva annullato ma era comunque possibile per l'Amministrazione finanziaria emetterlo nuovamente. O, viceversa, il ricorso poteva essere fondato su vizi sostanziali ed, in quest'ultimo caso, il giudice doveva accertare la sussistenza del diritto al rimborso e, conseguentemente, annullare il provvedimento. Da ciò nasceva il diritto del ricorrente alla richiesta dell'ottenimento del rimborso. Cfr., sul punto, F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 202 e ss.; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pagg. 106 e 107. Ancora, l'ultimo comma dell'art. 7 prevedeva che "Trascorsi almeno novanta giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, senza che sia stato notificato il provvedimento dell'ufficio tributario sulla stessa, il ricorso può essere proposto fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto". Secondo parte della dottrina e della giurisprudenza il silenzio dell'Amministrazione finanziaria era da assimilare ad un provvedimento: così: F. MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 585 e ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 340 e ss. In giurisprudenza, cfr., *ex multis*, Cass., 16 gennaio 1986, n. 110, in *Rass. Trib.*, con nota di P. RUSSO, *Brevi considerazioni in tema di*

differita²⁸⁸, ovvero quegli atti lesivi ma impugnabili solo “congiuntamente con quelli nominati²⁸⁹”.

Pertanto, alla tipica classe degli atti autonomamente impugnabili, elencati in modo tassativo, si aggiungeva la nuova categoria degli atti non impugnabili autonomamente. Con la conseguenza che non risultava più possibile forzare tale elencazione oltre i limiti dell’interpretazione estensiva degli atti impugnabili, in quanto il mancato inserimento di un atto lesivo nel novero degli atti autonomamente impugnabili non avrebbe comportato un vuoto di tutela.

Tali atti erano, difatti, impugnabili in via differita e,

ammissibilità del regolamento di competenza in seno al processo tributario e di individuazione dell’oggetto di quest’ultimo. Secondo altro orientamento, invece, il silenzio non poteva essere valutato alla stregua di un provvedimento. In particolare, il silenzio rappresenta “un limite temporale (uno spatiumdeliberandi accordato all’amministrazione), prima del quale il ricorso non può essere presentato”: così F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 108; *Id.*, *La natura del giudizio dinanzi alle commissioni alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 5 e ss. Secondo il primo indirizzo l’azione avrebbe assunto carattere impugnatorio; in ossequio al secondo orientamento l’azione sarebbe stata di accertamento del credito con conseguente condanna all’adempimento. Come peraltro già rilevato nel corso del precedente capitolo, si ritiene di dover condividere il secondo indirizzo dottrinale, anche alla luce della circostanza che le azioni esperibili, dinanzi al giudice tributario, non devono rispettare il criterio dell’omogeneità. Con la conseguenza che il carattere costitutivo dell’azione di impugnazione di provvedimenti non impone che anche l’impugnazione del silenzio condivida le stesse caratteristiche: cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 109, nota n. 38.

²⁸⁸ Tale formula fu utilizzata, per la prima volta, da S. MUSCARA’, *Condono e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1985, I, pag. 362.

²⁸⁹ Cfr. F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 89.

pertanto, era previsto per gli stessi soltanto uno spostamento temporale di tutela.

Nonostante emergesse dalla lettera della norma in modo univoco la natura tassativa dell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili, parte della dottrina²⁹⁰ e della giurisprudenza²⁹¹ si sforzava di ammettere l'impugnabilità

²⁹⁰ Cfr. S. MUSCARA', *Condono e processo tributario*, cit., pag. 362 che così si è espresso: “la discutibile modifica apportata all'art. 16 dal D.P.R. n. 739/1981 nel senso di ampliare il novero degli atti impugnabili ma, al contempo, di “bloccarlo” statuendone la tassatività, pone sotto una luce diversa la problematica; per un verso, infatti è tutt'ora sostenibile l'impugnabilità dell'atto di diniego sulla scia dell'indicazione fornita dalla Corte Suprema, in tempo antecedente all'emanazione del D.P.R. n. 739/1981, secondo la quale sarebbero impugnabili tutti gli atti, comunque denominati, che accertino o dichiarino, in tutto o in parte, l'obbligazione tributaria, siccome ricompresi nella nozione di avviso di accertamento. Non si possono trascurare, per altro verso, i dubbi che tale conclusione solleva e la compatibilità dell'indicazione del Supremo Collegio rispetto alla formulazione dell'art. 16 avutasi a seguito del D.P.R. n. 739/1981”.

²⁹¹ Cfr., *ex multis*, Corte Cost., 3 dicembre 1983, n. 313, in *Banca dati Fisconline*, che così si è espressa: “(...) L'accertamento tributario deve intendersi come atto efficace nei confronti del soggetto passivo di imposta, conclusivo di un procedimento o di un subprocedimento che accerta e dichiara la sussistenza, in tutto o in parte, dell'obbligazione tributaria o di un suo elemento; esso è in ogni caso impugnabile dinanzi ai giudici, in specie le Commissioni tributarie, qualunque sia la forma e la denominazione che ha l'atto che lo contiene. Di conseguenza, non può essere condivisa l'interpretazione restrittiva dell'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, escludente l'avviso di mora dal novero degli atti impugnabili dinanzi alle dette Commissioni, che peraltro non trovava seguito da parte dei giudici tributari, né dei giudici ordinari, compresa la Corte di Cassazione, già prima che il testo novellato di tale articolo (ad opera dell'art. 7 del D.P.R. 3 novembre 1981 n. 739) prevedesse espressamente tra gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni

immediata degli atti esclusi dal catalogo normativo, mediante l'allargamento della nozione di "accertamento" e, pertanto, solo all'interno della nozione di atto impositivo, non risultando possibile coinvolgere altre tipologie di atti. Ciò al fine di garantire una maggiore ed immediata tutela al contribuente, nei casi in cui, ad esempio, la contestazione giurisdizionale degli atti si fosse resa necessaria in quanto, in mancanza, si sarebbe prodotto un notevole pregiudizio per il contribuente.

Tuttavia, la scelta legislativa di individuare un elenco di atti autonomamente impugnabili era dovuta alla volontà (la medesima che oggi sta alla base dell'art. 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992) di contrarre il numero dei contenziosi tributari, di ammettere l'impugnabilità solo per gli atti finali, espressione della pretesa tributaria ed, infine, di escludere dal processo tributario, così come già accadeva con il previgente art. 16, l'azione di mero accertamento. Gli articoli 16 del DPR 636/1972 e 7 del DPR 739/1981, come noto, sono stati sottoposti al vaglio della Corte Costituzionale a causa di una presunta illegittimità per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 della Costituzione.

tributarie anche l'avviso di mora (...).”Nello stesso senso, si è mossa la sentenza Corte Cost., 25 marzo 1987, n. 91, in *Banca dati Fisconline*, che così si è espressa: “(...) davanti alle Commissioni tributarie sono impugnabili tutti i provvedimenti, comunque denominati, che - a conclusione di un procedimento o subprocedimento - accertino o dichiarino, in tutto o in parte, l'obbligazione tributaria ovvero un elemento di essa, nei confronti del soggetto passivo del tributo; pertanto, è sicuramente impugnabile l'atto con cui venga contestata l'inesistenza delle operazioni dedotte a giustificazione delle detrazioni operate, in sede di dichiarazione I.V.A., e la conseguente illegittimità delle stesse detrazioni (...)”. Ancora, cfr., infine, Corte di Cass. civ., SS.UU., 28 novembre 1991, n. 12770, in *Banca dati Fisconline*.

Più precisamente, la Commissione di secondo grado di Udine, dubitando della legittimità dell'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 per la mancata previsione dell'impugnabilità dell'avviso di mora - nei casi in cui la sua notificazione non fosse stata preceduta da quella di altri atti anteriormente impugnabili secondo la stessa norma – aveva sollevato la questione di costituzionalità della disposizione per contrasto con l'art. 24 della Costituzione, a garanzia del diritto di difesa. E la Commissione tributaria di I grado di Verbania, invece, aveva dubitato della legittimità costituzionale della norma, con riferimento agli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione, in quanto nell'elencazione tassativa degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, nella stessa contenuta, non era compreso l'atto di declaratoria di inammissibilità o di rigetto della domanda di condono, nonostante la sussistenza dell'interesse del contribuente alla tutela giurisdizionale di merito del rapporto tributario.

Tuttavia, la Consulta, con la già menzionata pronuncia n. 313 del 3 dicembre 1985²⁹², ha affermato che era “infondata (...) la questione di legittimità costituzionale dell'art. 16, d. p. r. 26 ottobre 1972, n. 636 (sia nel testo originario sia in quello sostituito con l'art. 7, d. p. r. 3 novembre 1981, n. 739), nella parte in cui elencava gli atti impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie, in riferimento agli art. 3, 24 e 113 Cost.”.

Ciò in quanto, secondo la Corte Costituzionale, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 7 del D.P.R. n. 739 del 1981 non era di ostacolo all'interpretazione estensiva della norma.

Inoltre, i giudici della Consulta precisavano, in relazione ai

²⁹² In senso conforme, cfr. Corte cost., ord., 31 marzo 1987, n. 91, in *Banca dati Fisconline*.

due atti coinvolti nella vicenda, che il primo, l'avviso di mora, non presente inizialmente nel citato art. 16, era stato, poi, inserito nell'elencazione degli atti impugnabili di cui al successivo art. 7 e che, invece, il secondo atto, la declaratoria di inammissibilità dell'istanza di condono tributario, non era un atto tipico del procedimento tributario, pur avendo certamente, nel caso di mancata impugnazione, l'effetto di rendere definitivo l'accertamento dell'obbligazione tributaria e della pretesa fiscale e, pertanto, di rendere esigibile il credito di imposta dando all'Amministrazione finanziaria, in caso di mancato pagamento del tributo, la possibilità di azionare la procedura per la riscossione coattiva del credito. Inoltre, sempre secondo i giudici, tale atto aveva natura eccezionale per la rara ricorrenza del condono tributario ed era stata questa la motivazione per cui non era stato formalmente inserito nell'elencazione prevista dall'art. 16.

Tuttavia, come già rilevato, secondo i giudici della Corte Costituzionale, la mancanza di una specifica previsione non poteva impedire all'interprete di ritenere il suddetto atto impugnabile in via giurisdizionale, proprio in considerazione dello scopo, cui è riconducibile, nonché degli effetti che produceva, che consentivano di assimilarlo all'atto di accertamento.

3. Gli odierni limiti interni alla giurisdizione tributaria. La tassatività degli atti autonomamente impugnabili.

L'attuale articolo 19 del decreto legislativo n. 546 del 1992, la cui formula è evidentemente più esaustiva rispetto ai precedenti normativi, delinea i c.d. limiti interni o

funzionali della giurisdizione tributaria²⁹³, individuando gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, nel rispetto di quanto previsto dall'art. 2 della legge processual-tributaria, riformato, come già affermato, dall'art. 12, comma 2, della Legge n. 448 del 28 dicembre 2001 e dall'art. 3 bis del D.L. n. 203 del 30 settembre 2005²⁹⁴

²⁹³ Sul punto, *ex multis*, F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 29 e ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, pag. 420 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., pag. 19 e ss.; *Id.*, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 1554 e ss.

²⁹⁴ L'art. 2 del d.Lgs. n. 546 del 1992, in passato, specificava i tributi rientranti nella giurisdizione tributaria. Ciò in quanto la ripartizione della giurisdizione, peraltro non troppo razionale, tra giudice ordinario e giudice tributario avveniva sulla base del tipo di imposta oggetto della controversia. Sul punto, cfr., tra i tanti, F. TESAURO, *Giustizia tributaria e giusto processo*, cit., pag. 309 e ss.; *Id.*, *Nota in tema di limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. It.*, 2008, n. 10, pag. 2349 e ss.; C. GLENDI, *Oggetto del processo e "translatio iurisdictionis"*, cit., pag. 1 e ss.; *Id.*, *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2008, n. 18, pag. 1445 e ss.; E. MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauero, Milano, 2011, pag. 13 e ss.; *Id.*, *La giurisdizione sugli atti di irrogazione di sanzioni per l'impiego di «lavoro irregolare»: verso un contrasto tra Corti?* in *Giur. It.*, 2006, n. 10, pag. 1984 e ss.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, n. 3, pag. 707 e ss.; C. CORRADO OLIVA, *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 2 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., pag. 19 e ss.; G. M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, cit., pag. 463 e ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione*

convertito, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, L. 2 dicembre 2005, n. 248.

Giova, *in primis*, precisare che gli atti contemplati dall'art. 19 sono impugnabili, innanzi alle Commissioni tributarie, a prescindere dalla situazione soggettiva lesa²⁹⁵, essendo ininfluyente, a tal fine, la distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo²⁹⁶.

delle Commissioni tributarie, cit., pag. 115 e ss. Attualmente, a seguito delle modifiche normative attuate con l'art. 12 della L. 28 dicembre 2001 n. 448 e dell'art. 3 bis del D.L. 30 settembre 2005 n. 203 la giurisdizione tributaria è divenuta generale. Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 33; *Id.*, *Nota in tema di limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 2349 e ss. Si devono, pertanto, ritenere non più esistenti i c.d. limiti esterni della giurisdizione tributaria. Ciò in quanto per tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio, si può ricorrere verso il giudice tributario. Si rinvia, in proposito, a E. MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 17 e ss.; P. RUSSO, *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 707 e ss.

²⁹⁵ Per gli approfondimenti relativi a tale problematica, cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 76; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, pag. 806 e ss.

²⁹⁶ In giurisprudenza (come citata da F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.), si rinvia a: Cass. civ., SS.UU., 24 febbraio 1987, n. 1978, in *Banca dati Fiscoonline*, pag. 2450 e ss., che così si è espressa: “(...) è inutile discutere, ai fini del riparto della giurisdizione, della consistenza di

Ciò, peraltro, si evince dalla lettera dell'art. 103 della Carta Costituzionale che, pur facendo riferimento agli interessi legittimi in relazione alla giurisdizione attribuita al Consiglio di Stato ed agli altri organi parte della giustizia amministrativa - tra i quali si devono ritenere ricomprese anche le Commissioni tributarie - non esclude i diritti soggettivi²⁹⁷.

Pertanto, gli atti impugnabili in materia tributaria sono individuati in base alla natura ed alla tipologia dell'atto e non in conseguenza del *petitum* o della *causa petendi*²⁹⁸.

Il già richiamato art. 19 identifica due categorie: gli atti impugnabili e gli atti non impugnabili.

I primi, a loro volta, sono stati suddivisi dal legislatore in due subcategorie: gli atti impugnabili autonomamente e gli atti a tutela differita.

Gli atti impugnabili autonomamente²⁹⁹, elencati

tale posizione rispetto all'atto in questione - se, cioè, si configuri un interesse legittimo (...) o un diritto soggettivo - giacché, una volta stabilita la natura tributaria dell'atto medesimo e, si conseguenza, della controversia cui dà luogo la sua impugnazione, deve essere tout court affermata la giurisdizione esclusiva del giudice tributario, che - come questa corte ha di recente precisato - e anche giurisdizione di annullamento dei provvedimenti dell'amministrazione finanziaria (...)”.

²⁹⁷ Ancora, cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss. In giurisprudenza, così: Corte Cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *Giur. It.*, 2004, pag. 2255 e ss.

²⁹⁸ Ancora, cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.

²⁹⁹ E' utile ricordare che gli atti autonomamente impugnabili sono: l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo e la cartella di pagamento, l'avviso di mora, l'iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973 e successive modificazioni, gli atti relativi alle operazioni catastali

tassativamente al primo comma dell'art. 19, appartengono alle aree dell'accertamento, della riscossione, delle sanzioni, del rimborso e del catasto e sono immediatamente impugnabili entro il termine di sessanta giorni dalla loro notifica.

Gli atti ad impugnazione differita, che non sono indicati espressamente, sono invece quegli atti impugnabili, sempre dinanzi al giudice tributario, non immediatamente ma assieme al primo atto successivo rientrante nell'elenco di cui al primo comma.

In altri termini il contribuente deve, per poter impugnare un atto non ricompreso nell'elencazione normativa, attendere la notificazione di un atto impugnabile autonomamente e

indicate dall'art. 2, comma 3, il fermo dei beni mobili registrati ex art. 86 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 29 settembre 1973 con successive modifiche, il rifiuto tacito o espresso della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributario ed ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie. Con riferimento all'avviso di mora, giova precisare come esso, seppur ancora presente formalmente nel novero degli atti autonomamente impugnabili, sia stato abolito e di fatto sostituito l'intimazione di pagamento. Secondo una dottrina, invece, si dovrebbe parlare di "deformalizzazione dell'avviso di mora", in quanto deve ricomprendersi nella locuzione "avviso di mora" qualsiasi richiesta di pagamento "che risulti implicitamente contenuta negli atti espressivi di questa funzione (...)": così A. GUIDARA, *Invito al pagamento bonario e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, pag. 785 come richiamato da F. RANDAZZO, *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 45, pag. 3651 e ss.

proporre ricorso, entro sessanta giorni, contro entrambi³⁰⁰. Residuano, infine, gli atti non impugnabili in quanto non lesivi o perché estranei al sistema dell'art. 19³⁰¹.

Dalla lettura della prima parte della richiamata norma si evince, pertanto, la sussistenza di una tricotomia³⁰²: gli atti impugnabili immediatamente, gli atti impugnabili in via differita e gli atti non impugnabili.

Mentre gli atti a tutela differita e gli atti non impugnabili in assoluto non sono normativamente stabiliti, l'elenco degli atti impugnabili autonomamente è da considerarsi tassativo³⁰³.

³⁰⁰ A mero titolo esemplificativo, si pensi ai vizi relativi agli atti istruttori che possono essere fatti valere soltanto al momento dell'impugnazione dei relativi avvisi di accertamento.

³⁰¹ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, a quegli atti parte di una sequenza procedimentale che non si conclude con l'emissione di un atto impugnabile.

³⁰² Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 79 e ss.

³⁰³ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 80 e ss. In giurisprudenza, cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 18 dicembre 2014, n. 26833. *Contra*, (se pur con qualche riserva) R. DOMINICI, *Il processo tributario*, in AA.VV., *Lezioni di diritto tributario*, a cura di G. Marongiu- A. Marcheselli, Torino, 2013, pag. 164; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, pag. 1075 e ss.; *Id.*, *Riflessioni sulla rilevanza dell'avviso di pagamento che precede la riscossione dell'Iva e sulla funzione impositiva di cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione*, *ivi*, 2006, II, pag. 379 e ss.; *Id.*, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, n. 3, pag. 940 e ss.; A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 8-9, pag. 657 e ss., *Id.*, *Inviti al pagamento "bonario"*

Ciò è evidentemente confermato da molteplici circostanze. In primo luogo, lo precisa lo stesso articolo 19³⁰⁴, che non consente all'interprete di scegliere se far rientrare un atto non contemplato nel catalogo normativo tra gli atti impugnabili autonomamente ovvero tra gli atti impugnabili in via differita, dovendosi questi limitare, a seconda delle circostanze, a ricomprendere gli atti non menzionati nella categoria degli atti a tutela differita o piuttosto in quella degli atti del tutto non impugnabili.

In secondo luogo, emerge chiaramente dal confronto del sistema processual-tributario con quello relativo al processo amministrativo.

Difatti, in materia amministrativa, l'art. 7 del decreto legislativo n. 104 del 2 luglio 2010 fa riferimento genericamente a “provvedimenti, atti, accordi o comportamenti riconducibili anche mediatamente all'esercizio di tale potere, posti in essere da pubbliche amministrazioni”, precisando altresì che “(...) non sono impugnabili gli atti o provvedimenti emanati dal Governo nell'esercizio del potere politico”³⁰⁵.

e tutela giurisdizionale del contribuente, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, pag. 785 e ss.; C. BAFILE, *Il nuovo processo tributario*, cit., pag. 85 e ss.

³⁰⁴ Si pensi alla formula introduttiva propria dell'art. 19 che così recita: “Il ricorso può essere proposto contro (...)”. Inoltre, si presti attenzione al terzo comma della stessa norma che dispone: “Gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente”.

³⁰⁵ Cfr. artt. 3, 5 e 20 Legge n. 1034 del 6 dicembre 1971, in tema di ricorso ai TAR, contro “atti e provvedimenti”, art. 26, T.U. n. 1054 del 26 giugno 1924, in materia di ricorso al Consiglio di Stato, “contro atti e provvedimenti di un'autorità amministrativa o di un corpo amministrativo deliberante che abbiano per oggetto un interesse di individui o di enti morali”. Sul punto, cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 82; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.;

Con la conseguenza che, data la vaghezza delle formule adoperate, non è rinvenibile, all'interno del processo di natura amministrativa, un elenco tassativo degli atti impugnabili come invece avviene nel processo tributario.

Ancora, il recente intervento normativo³⁰⁶ che ha introdotto, nel novero degli atti autonomamente impugnabili, l'ipoteca ed il fermo amministrativo rappresenta una conferma della tassatività degli atti impugnabili in via immediata³⁰⁷.

Nello stesso senso si ritiene interpretabile l'ampliamento dell'elencazione attuato dal legislatore con il decreto legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, in tema di riforma delle sanzioni non penali.

A. CERRETO, *Osservazioni sull'atto impugnabile davanti al Giudice amministrativo, con richiamo delle decisioni più antiche*, in www.giustiziaamministrativa.it.

³⁰⁶ Così art. 35, comma 26-quinquies, D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla Legge n. 248 del 4 agosto 2006, in vigore dal 16 agosto 2006.

³⁰⁷ Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss. Non è condivisibile quanto affermato da una dottrina (cfr. A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, cit., pag. 657 e ss.), che, affermando la non tassatività dell'elenco, sembra aver sottovalutato tale intervento normativo. Se, infatti, l'elenco degli atti impugnabili in via autonoma non fosse stato tassativo, il legislatore non avrebbe avvertito l'esigenza ed, in ogni caso, non avrebbe dovuto inserire, accanto agli atti già previsti, anche l'ipoteca ed il fermo amministrativo.

Invero, gli articoli 16³⁰⁸ e 23³⁰⁹ di tale decreto rendono

³⁰⁸ L'art. 16 dispone che: “La sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo cui le violazioni si riferiscono. L'ufficio o l'ente notifica atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità. Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un quarto della sanzione indicata nell'atto di contestazione. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie. Se non addivengono a definizione agevolata, il trasgressore e i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono, entro lo stesso termine, produrre deduzioni difensive. In mancanza, l'atto di contestazione si considera provvedimento di irrogazione, impugnabile ai sensi dell'articolo 18 sempre entro il termine di sessanta giorni dalla sua notificazione. L'impugnazione immediata non è ammessa e, se proposta, diviene improcedibile qualora vengano presentate deduzioni difensive in ordine alla contestazione. L'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine di sessanta giorni dalla sua notificazione, con l'indicazione dei benefici di cui al comma 3 ed altresì l'invito a produrre nello stesso termine, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le deduzioni difensive e, infine, l'indicazione dell'organo al quale proporre l'impugnazione immediata. Quando sono state proposte deduzioni, l'ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla loro presentazione, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime. Tuttavia, se il provvedimento non viene notificato entro centoventi giorni, cessa di diritto l'efficacia delle misure cautelari concesse ai sensi dell'articolo 22”.

³⁰⁹ L'art. 23 così recita: “Nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, vantano un credito nei confronti dell'amministrazione finanziaria, il pagamento

impugnabili, innanzi alle Commissioni tributarie, gli atti mediante i quali avviene la contestazione di una violazione, laddove non siano presentate deduzioni difensive; gli atti mediante i quali è realizzata la compensazione tra debiti per sanzioni e crediti per imposte oggetto di rimborso; gli atti con cui si procede alla sospensione dei rimborsi, ove questi dipendano dalla notifica di provvedimenti sanzionatori ovvero di atti di contestazione di violazioni³¹⁰.

Inoltre, non si può sottovalutare la circostanza che le modifiche approntate al sistema degli atti impugnabili, nel corso degli anni, hanno reso tassativa l'elencazione.

Infatti, l'elenco degli atti impugnabili, meramente esemplificativo³¹¹ nell'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 26

può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione, ancorchè non definitivo. La sospensione opera nei limiti della somma risultante dall'atto o dalla decisione della commissione tributaria ovvero dalla decisione di altro organo. In presenza di provvedimento definitivo, l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito. I provvedimenti di cui ai commi 1 e 2, che devono essere notificati all'autore della violazione e ai soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, sono impugnabili avanti alla commissione tributaria, che può disporre la sospensione ai sensi dell'articolo 47 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Se non sussiste giurisdizione delle commissioni tributarie, è ammessa azione avanti al tribunale, cui è rimesso il potere di sospensione”.

³¹⁰ Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 421.

³¹¹ Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; *Id.*, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 81; A. GIOVANNINI, *Il ricorso e gli atti impugnabili*, in AA.VV., *Il processo tributario. Giur. Sist. Dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1999, pag. 329 e ss.; F. MAFFEZZONI, *Atti impugnabili e funzioni del processo avanti alle Commissioni tributarie*, cit., pag. 1569 e ss.; In giurisprudenza, cfr. Corte Cost., 6 dicembre 1985, n. 313 in *Giur. It.*, 1986, I, 1, pag.

ottobre 1972, è divenuto tassativo solo a partire dall'art. 7 del D.P.R. n. 739 del 3 novembre 1981.

Ciò si evince da varie circostanze.

In primo luogo, è stata introdotta, accanto alla specie degli atti autonomamente impugnabili, l'impugnabilità differita di ogni altro atto lesivo.

In secondo luogo, il legislatore ha provveduto ad inserire una formula di chiusura comportante il divieto di impugnare in via autonoma gli atti diversi da quelli elencati.

Ed, infine, è avvenuto l'ampliamento dell'elencazione, essendo stati inseriti, accanto agli atti originariamente previsti, l'avviso di liquidazione e l'avviso di mora, oltre agli atti richiamati in precedenza (*i.e.* provvedimento di fermo ed ipoteca).

Da quanto affermato si deduce evidentemente che, se l'elenco non fosse stato tassativo, non si sarebbe avvertita l'esigenza di estendere l'elenco degli atti autonomamente impugnabili.

Riconosciuto, dunque, carattere tassativo all'elencazione normativa, giova effettuare alcune precisazioni in ordine alle ragioni di tale scelta legislativa, nonché alla possibilità di superare tali limiti interni.

Per quel che concerne le motivazioni che hanno spinto il legislatore ad inserire nella lettera dell'art. 19 (ed ancor prima dell'art. 7) un elenco tassativo di atti impugnabili autonomamente, esse sono riconducibili, in primo luogo, all'obiettivo di economia processuale³¹².

In particolar modo, il modello processuale adottato dal

1593 e ss.; Cass., civ., sez. trib., 29 aprile 1994, n. 4178, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 21 ottobre 1995, n. 10992, *ivi*.

³¹² Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 75 e ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 308.

legislatore è di tipo semplificato, nel senso che “le occasioni di tutela non sono rimesse alla valutazione dell’attualità dell’interesse concreto al ricorso, ma sono ancorate alla predeterminazione normativa degli atti lesivi dell’interesse del contribuente³¹³”, al fine di limitare i casi di accesso alla tutela.

In secondo luogo, la tassatività si propone di concentrare, nel ricorso azionato verso determinati atti, le controversie relative ad un unico rapporto d’imposta.

Infine, il principio della tipicità conferma, laddove ce ne fosse bisogno, la già chiarita esclusione dal sistema tributario dell’azione di mero accertamento.

In altri termini, laddove l’Amministrazione finanziaria non abbia emesso un atto amministrativo autoritativo, il contribuente non può proporre un’azione di mero accertamento.

Così come nel caso in cui l’Ente impositore abbia emanato un atto amministrativo generale, non è data possibilità al contribuente di adire l’organo giudicante in materia tributaria, al fine di accertare l’esistenza del rapporto di imposta.

Invero, il ricorso da parte dei contribuenti è ammesso solo avverso atti impositivi individuali³¹⁴.

Per quel che attiene, invece, alla problematica inerente al possibile superamento dell’elencazione tassativa, la cui analisi sarà svolta nel prossimo capitolo, valga in tale sede precisare che essa deve affrontata secondo un approccio teso a verificare la fondatezza di una lettura estensiva dell’elencazione, giammai di una interpretazione analogica

³¹³ Così G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, in *GT - Riv. Giur. It.*, 2001, n. 4, pag. 283.

³¹⁴ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 80.

della stessa³¹⁵.

Invero, forse è possibile ampliare la categoria degli atti impugnabili in via immediata e restringere quella degli atti a tutela differita, nei casi in cui quest'ultima risulti inefficace al fine di garantire la massima tutela del diritto di difesa³¹⁶ del contribuente sancita dall'art. 24 della Costituzione e rafforzata dalle Carte internazionali³¹⁷, ma

³¹⁵ *Contra*, recentemente in giurisprudenza, Cass., civ., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344, con nota di A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, cit., pag. 657 e ss., che così si è espressa: "Si deve (...) riconoscere la ricorribilità di provvedimenti davanti al giudice tributario ogni qual volta vi sia un collegamento tra atti dell'Amministrazione e rapporto tributario, nel senso che tali provvedimenti devono essere idonei ad incidere sul rapporto tributario dovendosi ritenere possibile un'interpretazione non solo estensiva ed anche analogica della categoria degli atti impugnabili previsti dall'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992".

³¹⁶ Recentemente, su tale tema cfr. Cass. civ., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19668.

³¹⁷ Sull'impatto delle Carte internazionali ed, in particolar modo, della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e della Carta europea dei diritti dell'Uomo in ambito tributario si rinvia a Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 11 e ss.; S. MULEO, *Il principio dell'effettività della tutela e gli anacroismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n. 3, pag. 685 e ss.; *Id.*, *La Corte europea dei diritti dell'uomo "apre" alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dial. Trib.*, 2009, n. 4, pag. 381 e ss.; *Id.*, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pag.198 e ss.; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, cit., pag. 435 e ss.; A. DI PIETRO, *Giusto processo, giustizia tributaria e*

non è possibile giungere ad un svuotamento di tale categoria³¹⁸.

Qualsiasi interpretazione dell'art. 19 deve, infatti, rimanere ancorata alla *ratio* della norma.

Ciò anche alla luce della circostanza che un'eccessiva "forzatura" dell'elenco degli atti autonomamente impugnabili avrebbe avuto probabilmente senso quando il sistema, come precedentemente sottolineato, era duale e, pertanto, gli atti non autonomamente impugnabili si traducevano in atti del tutto non impugnabili.

Tuttavia, esistendo oggi la categoria degli atti ad impugnazione differita, che non comporta, come forse si è portati a pensare, un vuoto di tutela, ciò non sarebbe in alcun

giurisprudenza comunitaria, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 2, pag. 405 e ss.; A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente è rafforzato dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo: il caso delle «stock options»*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 11, pag. 864 e ss.; *Id.*, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, *ivi*, 2008, pag. 746 e ss.; G. MELIS- A. PERSIANI, *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 4, pag. 901 e ss.; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2010, I, pag. 206 e ss.; E. LA SCALA, *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (Nota a Corte eur. Dir. Uomo Grande Camera 23 novembre 2006), in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, IV, pag. 54 e ss.; M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 228 e ss.; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007, pag. 680.

³¹⁸ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 94 e ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 306 e ss.

modo giustificabile.

Procedendo con l'analisi dell'art. 19, al secondo comma, si legge testualmente che gli atti impugnati “devono contenere l'indicazione del termine entro il quale il ricorso deve essere proposto e della Commissione tributaria competente, nonché, delle relative forme da osservare, ai sensi dell'art. 20”.

Tale previsione deve essere letta in combinato disposto con l'art. 7³¹⁹, secondo comma, della Legge n. 212 del 2000 (c.d. Statuto dei Diritti del contribuente), la cui *ratio*- come opportunamente sottolineato³²⁰- deve essere ricondotta al bilanciamento tra il dovere d'informazione, cui è sottoposta l'Amministrazione finanziaria, e le preclusioni previste dall'art. 21 del decreto legislativo n. 546 del 1992. E' questa una norma “imperfetta³²¹”.

Difatti, laddove non sia rispettato il contenuto previsto in quanto forma di ausilio per il contribuente³²², l'atto sarà affetto da una mera irregolarità e, pertanto, non sarà dichiarato invalido³²³.

³¹⁹ Il secondo comma dell'art. 7 dello Statuto, come noto, prevede che: “gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: (...) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili”.

³²⁰ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 332.

³²¹ Cfr. S. MULEO, *Il nuovo processo tributario*, Rimini, 1996, pag. 89.

³²² Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 55 e ss.

³²³ Cfr. S. MULEO, *Il nuovo processo tributario*, cit., pag. 89; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 331 e ss.; G. MESSINA, *Gli atti impugnabili nel nuovo processo tributario*, Il

Inoltre, ove si sia in presenza di un'ipotesi di ricorso tardivo, in mancanza dell'indicazione del termine previsto dalle norme per ricorrere, la conseguenza potrebbe essere la decadenza dal diritto di effettuare l'impugnazione ovvero l'impossibilità per il ricorrente di incorrere in preclusioni. Rinviando ai successivi paragrafi l'approfondimento di tale ipotesi, basti, in tale sede, affermare che da condividere l'opinione di chi ha rilevato³²⁴ che, in simili ipotesi, dovrebbe essere concessa al contribuente la remissione in termini³²⁵, in nome del verificarsi di un errore scusabile. Peraltro, è quel che accade in ambito civilistico, ove all'art. 184 c.p.c. è prevista la remissione in termini per la parte che subisca la decadenza per cause a questa non imputabili, nonché in materia amministrativa in base alla disciplina dell'errore scusabile ex art. 36 del T.U. n. 1054 del 1924. Tuttavia, la concessione al contribuente della remissione in termini può ricorrere solo laddove il contribuente abbia

fisco, 1996, pag. 6582 e ss. *Contra*, A. SOCCI – P. SANDULLI, *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997, pag. 117 e ss. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. V, 15 maggio 2003, n. 7558.

³²⁴ Ancora, cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 331 e ss.

³²⁵ Sul punto, G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 332; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 55 e ss. In giurisprudenza, recentemente, sulla possibilità di concedere al ricorrente la remissione in termini, cfr. Cons. Stato Sez. VI, 16 aprile 2012, n. 2139. Ciò, tuttavia, non può valere nel caso di errata indicazione, da parte del contribuente, della Commissione competente in quanto la disciplina, in questo caso, è inderogabile: cfr. Cass. civ., sez. V, 1 luglio 2004, n. 12070.

agito con diligenza³²⁶.

Infine, l'ultimo comma dell'art. 19 stabilisce, come noto, che "(...) 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".

Rinviando al prossimo paragrafo l'analisi della problematica inerente all'impugnabilità degli atti per vizi propri, è necessario soffermarsi sul secondo alinea del comma sopra richiamato.

Dall'analisi della lettera della norma si deduce che, laddove il procedimento amministrativo di applicazione delle imposte sia viziato e, ad esempio, non sia notificato l'avviso di accertamento prima della cartella esattoriale, il contribuente ha davanti a sé una doppia possibilità.

Potrebbe, difatti, impugnare la cartella facendo valere anche i vizi propri dell'atto presupposto e, conseguentemente, chiedere all'organo giudicante di esprimersi sul merito della controversia, contestando anche sotto tale profilo l'atto presupposto. O, mediante l'impugnazione dell'atto notificato potrebbe far valere la mancata notifica dell'atto precedente; ciò determinerebbe già di per sé l'illegittimità

³²⁶ Cfr., sempre, G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 332. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. V, 13 dicembre 2007, n. 26116. Tale pronuncia così si è espressa: "Il principio secondo cui dalla erronea indicazione - da parte dell'autorità amministrativa - dei termini per ricorrere nonché dell'autorità giudiziaria da adire ai fini dell'impugnazione dell'atto amministrativo possa discendere "errore scusabile" vale a rimettere in termini il destinatario dell'atto, deve essere temperato con l'evidente e concorrente onere di autodiligenza per il contribuente".

ed, in specie, la nullità del successivo atto³²⁷.

Peraltro, tale disposto dell'art. 19 potrebbe trovare applicazione anche con riferimento alle ipotesi di coobbligazione solidale in forma paritaria, nei casi in cui la notifica dell'atto non sia avvenuta nei confronti dei condebitori³²⁸.

Infine, è necessario sottolineare che l'impugnazione di un atto non notificato assieme al successivo notificato, prevista dal terzo comma dell'art. 19, deve essere considerata alla stregua di una facoltà per il contribuente e non, dunque, di un obbligo³²⁹.

³²⁷ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pagg. 330 e 331; S. MUSCARA', *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1994, pag. 156 e ss.

³²⁸ Su tale complessa problematica, cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., pag. 280 e ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 330; A. CARINCI, *La riscossione nei confronti del coobbligato, tra ruolo e nuovo accertamento esecutivo*, in *La riscossione dei tributi*, in *Quaderni della Rivista di Diritto tributario*, cit., pag. 143 e ss.; *Id.*, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., pag. 256 e ss.; M. MICCINESI, *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., 1997, XIV, pag. 465 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Riscossione e solidarietà sanzionatoria: questioni vecchie e nuove sull'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 1996, pag. 445 e ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione delle sanzioni e obbligazioni solidali*, in *Dir. prat. trib.*, 1997, II, pag. 83 e ss.

³²⁹ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 331; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., pag. 169; R. SCHIAVOLIN, "Art. 19", in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo- C.

Pertanto, il contribuente che decida di non adoperare tale strumento difensivo previsto a sua tutela dal legislatore, ha certamente la possibilità di impugnare l'atto soltanto per vizi propri³³⁰.

3.1. Segue. L'impugnabilità degli atti per vizi propri.

Come già sottolineato, il terzo comma dell'art. 19 prevede che gli atti autonomamente impugnabili, individuati dalla norma, possano essere impugnati solo per vizi propri.

Per poter comprendere appieno tale previsione normativa, occorre preliminarmente soffermarsi - seppur sommariamente - sull'accezione di invalidità³³¹ degli atti impositivi, pur non potendo affrontare compiutamente la problematica in questa sede.

In diritto tributario, come noto, è individuata una sola forma di invalidità espressa (la nullità), alla quale, tuttavia, non sono applicabili le norme civilistiche in materia di nullità di cui agli artt. 1418 e ss.

Si potrebbe tentare la strada dell'assimilazione all'annullabilità, ma risulta inapplicabile la relativa

Glendi, Padova, 2005, pag. 195 e ss; A. GIOVANNINI, *Gli atti impugnabili*, in *Il processo tributario*, cit., pag. 394 e ss.

³³⁰ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 331. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., sez. trib., 25 gennaio 2008, n. 1652, in *Banca dati Fisconline*.

³³¹ Illustre dottrina, in proposito, ha affermato che “(..) l'atto sarà invalido, quando presenta una deviazione negli elementi e requisiti rispetto allo schema astratto disciplinato dalla legge”: così P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972, pag. 375. In senso conforme, cfr. anche M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950, pag. 382 e ss.

disciplina civilistica.

Se ne deduce che in relazione all'invalidità - contestabile solo mediante la proposizione di un'impugnazione, ai sensi degli artt. 18 e 19 della legge processual-tributaria - non sono esperibili le azioni civilistiche della nullità ex artt. 1421 e 1422 o dell'annullamento ex artt. 1441 e 1442³³².

Appare più opportuno, invece, l'accostamento del regime dell'invalidità tributaria alla disciplina prevista in campo amministrativo dalla Legge n. 15 dell'11 febbraio 2005 che ha attuato la riforma della legge sul procedimento amministrativo (L. 7 agosto 1990 n. 241).

Ciò nonostante i dibattiti dottrinali e giurisprudenziali³³³ in

³³² Cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 5, pag. 1137 e ss.

³³³ Sull'applicabilità della Legge n. 241/1990 alla materia tributaria, senza pretesa di completezza, cfr., in giurisprudenza, Cass., civ., sez. V, 23 gennaio 2006, n. 1236, che così si è espressa: "i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, che si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario, sia con le norme tributarie sull'IVA. Sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, ispirate alla natura delle cose, sul procedimento e, quindi, sulla divisione del potere amministrativo anche nel potere d'iniziativa". In senso conforme, Cass. civ., sez. V, 12 marzo 2008, n. 6591. Si veda, ancora, recentemente Cass. civ., sez. VI, ord., 12 aprile 2013, n. 9026, *ivi*. *Contra* Cass. civ., sez. I, 20 dicembre 1999, n. 14306, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 7 luglio 1999, n. 7042, *ivi*. In dottrina, cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 5, pag. 1137 e ss.; S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 4, pag. 1007 e ss.; *Id.*, *Contributo allo studio del sistema*

merito alla possibile riconducibilità del procedimento tributario a quello amministrativo, alla luce del carattere discrezionale³³⁴ di quest'ultimo non rinvenibile, se non in

probatorio nel procedimento di accertamento, cit.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 6, pag. 1393 e ss.; L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, *ivi*, 2011, n. 3, pag. 563 e ss.; *Id.*, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, n. 1 pag. 43; F. NICCOLINI, *Il vizio di motivazione degli avvisi di accertamento, alla luce della legge 15/2005 sull'invalidità dei provvedimenti amministrativi*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2007, pag. 815 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2006, pag. 357 e ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, pag. 374 e ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sul reddito e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 28 e ss. *Contra*, cfr. S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004, pag. 763 e ss.; A. COMELLI, *L'attività istruttoria nell'esercizio nell'esercizio della funzione impositiva*, Roma, 2008, pag. 69 e ss.; *Id.*, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. Trib.*, 2006, pag. 731 e ss.

³³⁴ Sul principio dell'indisponibilità del credito tributario cfr., fra gli altri, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 104 e ss.; L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, pag. 22 e ss.; *Id.*, voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, III, pag. 2003 ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., pag. 1393 e ss.; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010; S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2008, I, pag. 313 e ss.; *Id.*, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, Atti del convegno "Azione

amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente", Pescara, 2007, in *Giust. Trib.*, 2008, pag. 236 e ss.; A. FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela*, a cura di M. Poggioli, Padova, 2007, pag. 49 e ss.; G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, pag. 1047 e ss.; S. MULEO – R. LUPI, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2005, pag. 537 e ss.; R. LUPI, *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, pagg. 86 e 224; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 303 ss.; F. GALLO, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg., Milano, 2000, pag. 538 e ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, pag. 71 e ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, agg. II, Milano, 1998, pag. 22 e ss. Secondo parte della dottrina, l'assenza di discrezionalità nell'imposizione tributaria limita la natura provvedimento degli atti impositivi solo alla loro efficacia preclusiva e, pertanto, alla circostanza che, ove non impugnati, divengono definitivi. Così R. LUPI, *La disciplina delle entrate*, in AA.VV., *Trattato di Diritto Amministrativo*", a cura di S. Cassese, Milano 2003, III, pag. 2672 e ss. Secondo altra dottrina, gli atti impositivi, a causa del carattere vincolato del potere di imposizione, possono essere qualificati soltanto come meri atti, non essendo possibile assimilarli ai provvedimenti amministrativi. Così G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2010, pag. 342 e ss. Infine, la dottrina maggioritaria ritiene che l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria consente di adoperare, anche in ambito tributario, le categorie del procedimento e del provvedimento. Cfr., *ex multis*, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 65 e ss.; G. A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, pag. 145 e ss.; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970, pag. 1264 e ss.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., pag. 1137 e ss.; *Id.*, *Profili sistematici del processo tributario*, cit.,

pochi casi peraltro tipici, soprattutto della fase di riscossione, in ambito fiscale.

La normativa sul procedimento amministrativo distingue, come ampiamente noto, le ipotesi di nullità³³⁵ da quelle di annullabilità³³⁶.

pag. 68 e ss.; *Id.*, *Il rimborso dell'imposta*, cit., pag. 76 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela: lezioni sul processo tributario*, cit., pag. 200 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., pag. 358 e ss.; *Id.*, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004, I, pag. 10 e ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., pag. 178 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. Trib.*, 1983, pag. 1916 e ss.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., pag. 254 e ss.; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, cit.

³³⁵ Ai sensi dell'art. 21 *septies* “è nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge”.

³³⁶ L'art. 21 *octies* prevede che: “è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”. L'applicabilità del secondo comma di detta norma alla materia tributaria ha destato non poche perplessità. Ciò in quanto ammettere tale circostanza significherebbe affermare la legittimità di una pretesa tributaria sostanzialmente fondata, anche laddove fossero individuabili vizi sotto il profilo della forma o del procedimento, tra i quali sembrava rientrare il vizio di motivazione.

La dottrina ha puntato l'attenzione, in particolar modo, sul requisito della motivazione, affermando che la legittimità di una pretesa nella sostanza fondata ma non motivata condurrebbe alla "dequotazione" del ruolo assunto, da sempre, dalla motivazione. Ed ha condivisibilmente affermato che il secondo comma dell'art. 21 *octies* può trovare applicazione solo per quel che riguarda le disposizioni "autodisciplinate", dinanzi alle quali il provvedimento che l'Ufficio deve emanare è facilmente prevedibile da parte del contribuente. Sul punto, cfr. S. MULEO – R. LUPI, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, cit., pag. 537 e ss.; F. NICCOLINI, *Una "pericolosa" applicazione dell'art. 21 octies della legge n. 241/1990 al vizio di motivazione degli atti tributari*, in *GT - Riv. Dir. Trib.*, 2009, n. 2, pag. 176 e ss.; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21 octies della L. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, cit., pag. 1621 e ss. La Suprema Corte di Cassazione ha tuttavia, recentemente, affermato che: "l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa". Ciò a pena di nullità: così Cass. civ., sez. trib., 20 settembre 2013, n. 21564. In senso conforme cfr. Comm. Centrale, sez. XIII, n. 2335 del 20 settembre 1978, in *Banca dati Fisconline*. Ancora, tra le tante, Cass. civ., sez. V, 03 novembre 2010, n. 22320; *Id.*, sez. V, 22 febbraio 2008, n. 4624. Senza pretese di completezza, in tema di motivazione degli atti impositivi, si rinvia, *ex multis*, a F. TESAURO, *La motivazione degli avvisi di accertamento dei valori immobiliari in una aberrante decisione della Commissione centrale*, in *Boll. Trib.*, 1981, pag. 804 e ss.; *Id.*, *Ancora sulla motivazione degli avvisi di accertamento* (nota a Cass. civ., sez. I, 11 luglio 1985, n. 4129), *ivi*, 1985, pag. 1511 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, pag. 217; A. URICCHIO, *L'obbligo di motivazione negli*

Ma il regime di invalidità previsto in ambito tributario è

accertamenti di valore, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 753; R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, I, pag. 274 e ss.; M. C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione* (nota a Comm. trib. centr., sez. XVI, 13 gennaio 1988, n. 282; Comm. trib. centr., sez. V, 4 gennaio 1988, n. 37; Comm. trib. centr., sez. XIII, 15 dicembre 1987, n. 9175), in *Giur. it.*, 1988, III, 2, pag. 1; M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato* (nota a Comm. trib. I grado Milano, sez. XXXVII, 28 ottobre 1987), in *Rass. Trib.*, 1989, II, pag. 208; *Id.*, *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, 11, pag. 935; M. MAFFEZZONI, *La sorte degli accertamenti immotivati secondo la cassazione* (nota a Cass. civ., SS.UU., 17 marzo 1989, n. 1333), in *Boll. Trib.*, 1989, pag. 1495; D. STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. Trib.*, 1989, II, pag. 367; S. MUSCARÀ, *Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, *ivi*, 1990, I, pag. 381; M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, D.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello «Statuto dei diritti del contribuente»*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pag. 709; L. FERLAZZO NATOLI – G. INGRAO, *La motivazione della cartella esattoriale di pagamento: elementi essenziali*, *cit.*, pag. 552; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della L. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, *cit.*, pag. 1621 e ss.; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, *cit.*, pag. 281 e ss.; F. NICCOLINI, *La motivazione dell'atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008, pag. 321 e ss.; *Id.*, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 1212; E. MARELLO, *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*, in *Giur. It.*, 2010, pag. 967 e ss.; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, *cit.*

assimilabile all'annullabilità del diritto amministrativo³³⁷, in quanto l'atto produce effetti sino al suo annullamento.

Ciò premesso, giova precisare che i pochi casi di nullità, contemplati dalla normativa tributaria, non possono essere considerati tassativi³³⁸.

Se così fosse, difatti, si dovrebbe ritenere che le numerose volte in cui il legislatore non abbia previsto un caso di nullità, questa non potrebbe essere affermata e sostenuta e, pertanto, si produrrebbe una palese violazione del diritto di difesa per il contribuente³³⁹.

³³⁷ Cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., pag. 1137 e ss.

³³⁸ Cfr., ancora, F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., pag. 1137 e ss.

³³⁹ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei Diritti del contribuente che prevede, come noto, che “nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”. Ciò senza comminare la sanzione della nullità in caso di mancato rispetto di tale previsione. Sul punto, la Corte Costituzionale, con la pronuncia del 24 luglio 2009, n. 244 ha dichiarato la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, (nella parte in cui non prevedeva la sanzione della nullità in caso di non rispetto del termine di sessanta giorni ai fini della notifica dell'avviso di accertamento) sollevata, con riferimento agli artt. 24 e 111 della Costituzione, dalla Commissione tributaria regionale della Campania con ordinanza. Inoltre, in passato, l'orientamento della Cassazione si è mosso nel senso di non ritenere invalido

Pertanto, come è stato recentemente rilevato in giurisprudenza, è possibile introdurre in campo fiscale l'invalidità “per via ermeneutica³⁴⁰⁻³⁴¹”, accostando ai casi di invalidità testuale casi di invalidità virtuale³⁴².

Esaminata- seppur sinteticamente - la nozione di invalidità, è opportuno soffermarsi sulla distinzione esistente tra vizi

l'accertamento emesso anzitempo. Così Cass. civ., sez. V, 05 ottobre 2012, n. 16992; *Id.*, sez. V, 13 ottobre 2011, n. 21103; *Id.*, sez. V, ord., 18/2011, n. 3988; *Id.*, sez. V, ord., 18 luglio 2008, n. 19875. *Contra*, Cass. civ., sez. VI, ord., 05 luglio 2012, n. 11347; *Id.*, sez. V, ord., 05 luglio 2011, n. 14769; *Id.*, sez. V, 12 maggio 2011, n. 10381. La recente pronuncia della Suprema Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, (n. 18184 del 29 luglio 2013) ha confermato il secondo dei due orientamenti ed, infatti, così si è espressa sul punto: “(...) l'accertamento notificato ad un contribuente nei cui confronti sia stato disposto un accesso, una verifica o un'ispezione nei locali destinati all'attività commerciale e/o professionale è nullo se il termine dilatorio dei sessanta giorni non viene rispettato. La nullità non può essere dichiarata se sono presenti i requisiti della particolare e motivata urgenza, i quali, tuttavia, non necessariamente devono essere indicati nell'atto di accertamento, in quanto la loro presenza, su eccezione del contribuente, può essere dimostrata nel corso del processo (...)”.

³⁴⁰ Così Cass. civ., SS.UU., 29 luglio 2013, n. 18184, con commento di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, cit., pag. 1137 e ss.; G. TABET, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti ante tempus*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 11, pag. 843 e ss.; S. MULEO, *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, cit., pag. 996 e ss.

³⁴¹ Sul significato e la portata dell'argomento interpretativo, cfr. G. TARELLO, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980.

³⁴² Sulla distinzione tra le ipotesi di invalidità testuale, che si manifestano laddove l'invalidità è comminata espressamente dalla legge, ed i casi di invalidità virtuale, che si hanno quando l'invalidità si desume indirettamente dalla violazione di determinate norme, cfr. P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pag. 387.

formali³⁴³ e vizi sostanziali, o “di merito”.

I primi ricorrono allorquando avvenga la violazione di norme attinenti alla competenza, al rispetto dei termini, all’*iter* formativo dell’atto, alla sussistenza dei presupposti di legittimazione necessari ai fini dello svolgimento dell’attività impositiva³⁴⁴.

I secondi ricorrono, invece, quando si configura la violazione di norme riguardanti il dispositivo dell’atto.

In altri termini, i vizi di merito sono “tutte le questioni con le quali il ricorso tende a dimostrare che il maggior imponibile accertato (o comunque la maggior pretesa vantata dall’ufficio) non sussiste, o sussiste solo in parte³⁴⁵”.

Tale tipologia di vizio, che può anche concretizzarsi nella critica alle modalità di svolgimento dell’azione amministrativa³⁴⁶, deve sempre riflettersi sull’*an* ed il *quantum* dell’imponibile e dell’imposta³⁴⁷.

Ciò detto, il più volte richiamato art. 19, comma 3, detta la regola dell’impugnabilità degli atti per vizi propri.

³⁴³ I vizi formali sarebbero privi di valore, ove il giudizio avesse ad oggetto “l’accertamento del rapporto d’imposta, “veicolato” nel processo dall’avviso di accertamento”: così F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 77.

³⁴⁴ Cfr. S. BUTTUS, *I vizi dell’atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, in *Inn. e dir.*, 2012, n. 5 ; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 327.

³⁴⁵ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 218.

³⁴⁶ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 218.

³⁴⁷ Cfr. S. BUTTUS, *I vizi dell’atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, cit.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 327.

La contestazione in via giurisdizionale di ogni atto autonomamente impugnabile può basarsi solo su vizi (formali o sostanziali che siano) attinenti allo stesso atto impugnato.

Pertanto, non è consentito al contribuente far valere, nel corso dell'impugnazione di un determinato atto, le cause di invalidità riguardanti un altro atto autonomamente impugnabile, che è stato in precedenza regolarmente notificato.

In caso contrario, infatti, sarebbe elusa - come opportunamente rilevato³⁴⁸ - la regola della decadenza stabilita all'art. 21 della legge processual-tributaria.

Tuttavia, tale regola deve essere coordinata con l'ipotesi in cui un atto autonomamente impugnabile non sia stato notificato o sia stato illegittimamente notificato al destinatario.

In tali casi, il contribuente è legittimato, ai sensi del terzo comma dell'art. 19, ad impugnare tale atto assieme al successivo atto autonomamente impugnabile notificato e far valere, conseguentemente, nel ricorso i vizi di entrambi gli atti³⁴⁹.

³⁴⁸ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 326.

³⁴⁹ Tale cause di invalidità rientrano nella fattispecie dei vizi derivati. Di diverso avviso sembra essere una dottrina (Cfr. F. RANDAZZO, *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, cit., pag. 3651 e ss.) la quale, in relazione al terzo comma dell'art. 19 nella parte in cui si afferma che la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo, così si è espressa: "(...) il collegamento con il limite interno per l'accesso al giudizio tributario può stabilirsi anche per il tramite di un atto non impugnabile. Lo si ricava dal fatto che il collegamento tra atti, ipotizzato dalla disposizione (l'uno, non

notificato; ed il successivo, notificato), non può concernere atti che siano entrambi autonomamente impugnabili. Ove così fosse, infatti, solo l'atto notificato sarebbe impugnabile; ed il suo vizio consisterebbe in questo caso proprio nel non essere stato preceduto dalla notificazione dell'atto propedeutico; circostanza da sola sufficiente ad invalidarlo senza che il ricorrente sia costretto ad impugnare anche l'atto non notificato (...)"

Ebbene, interpretare in tal senso la volontà del legislatore potrebbe apparire in contrasto con l'impostazione dell'intero art. 19. Ciò in quanto l'art. 19, accanto all'elencazione degli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma, stabilisce la regola della tutela differita, secondo la quale gli atti lesivi, non rientranti tra gli atti autonomamente impugnabili, devono essere ritenuti impugnabili assieme al primo atto autonomamente impugnabile che venga notificato al contribuente interessato. Con la conseguenza che tutti gli atti residuali (atti non lesivi) devono essere considerati del tutto non impugnabili. Se, pertanto, si condividesse l'opinione della richiamata dottrina si consentirebbe l'impugnazione di un atto non autonomamente impugnabile che, se non lesivo, non potrebbe essere in assoluto impugnato e che, se lesivo, sarebbe impugnabile in via differita. Insomma, sarebbe trasgredita l'intera impostazione dell'art. 19 ed, in generale, dell'accesso alla giurisdizione tributaria. Se ne deduce che, quando la norma afferma che la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo, si deve ritenere che l'impugnazione riguardi sempre atti autonomamente impugnabili. Infine, è vero che, laddove il contribuente riceva un atto autonomamente impugnabile a seguito della mancata notifica di un altro atto autonomamente impugnabile (ad esempio la cartella di pagamento a seguito della mancata notifica dell'avviso di accertamento) egli potrebbe non entrare nel merito ed invocare semplicemente la mancata notifica dell'atto presupposto che rende di per sé l'atto successivo nullo. Tuttavia, questa circostanza deve essere interpretata come una possibilità per il contribuente che potrebbe preferire far valere solo il vizio formale della mancata notifica o piuttosto rischiare di entrare nel merito della pretesa vantata dall'Amministrazione finanziaria.

Ciò non avviene, invece, nelle ipotesi di impugnazione in via differita, ove le cause di invalidità dell'atto non autonomamente impugnabile si trasferiscono sull'atto contestato e costituiscono una forma peculiare di invalidità³⁵⁰.

4. I caratteri comuni degli atti impugnabili.

L'indagine in ordine ai caratteri comuni³⁵¹ degli atti autonomamente impugnabili è tesa a comprendere quali siano le caratteristiche tipiche degli atti suscettibili di impugnativa in via immediata ed autonoma per poi, eventualmente, tentare il superamento (come si vedrà più approfonditamente nel successivo capitolo) del principio di tassatività dell'elenco degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, primo comma, della legge

³⁵⁰ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili ed i motivi del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 326; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 349.

³⁵¹ Ad avviso di una dottrina (Cfr. F. RANDAZZO, *Atti non notificati ed impugnazione facoltativa per maggior tutela del contribuente*, cit., pag. 44 e ss.) non è possibile individuare nel processo tributario un modello di tutela con caratteri omogenei. In particolare, è stato affermato che non tutti gli atti autonomamente impugnabili sono di natura impositiva e provvedimentale e si è giunti a rilevare che, solo per gli atti provvedimentali, si profila ai sensi dell'art. 21 del d.gs. n. 546/1992 la cristallizzazione della pretesa fiscale, dal momento che per i meri atti (nei quali si ricomprendono, ad esempio, gli atti relativi alle operazioni catastali), in caso di mancata impugnazione nel termine di sessanta giorni dalla data di notificazione, la conseguenza è la chiusura "della finestra di esperibilità del ricorso giurisdizionale" e non, quindi, il consolidamento degli effetti dell'atto.

processual- tributaria.

Affinché infatti un atto, non contemplato tra gli atti autonomamente impugnabili, possa essere ritenuto immediatamente giustiziabile, occorre che esso presenti i caratteri comuni propri degli atti tassativamente elencati al primo comma del citato art. 19.

Sul punto, è bene precisare che gli atti autonomamente impugnabili possono essere considerati *genera* di atti³⁵², per i quali il legislatore ha presunto la sussistenza dell'interesse ad agire che, tuttavia, (come si avrà modo di approfondire al paragrafo 4.2.), deve rimanere attuale nel corso di ogni fase del giudizio. E, pertanto, il permanere di tale imprescindibile requisito deve essere verificato, di volta in volta, nel corso del processo.

Ne consegue che, nei termini che si vedranno nel prosieguo della trattazione, è necessario che l'impugnazione immediata ed autonoma dell'atto atipico possa essere ammessa solo quando si tratti di un atto amministrativo autoritativo³⁵³, allorquando non sia trascorso il termine previsto ai fini dell'impugnazione (*i.e.* 60 giorni dalla notifica dell'atto), decorso il quale esso diviene definitivo³⁵⁴, ed, infine, laddove sussista per il ricorrente l'interesse ad agire³⁵⁵.

Rinviando al paragrafo 4.2) l'approfondimento del carattere da ultimo richiamato, è sufficiente anticipare in tale sede che esso implica un giudizio di utilità ed, in particolar modo,

³⁵² Cfr., sul punto, Cass. civ., sez. V, 28 agosto 2013, n. 19755.

³⁵³ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pagg. 76, 77 e 78.

³⁵⁴ Cfr. A. CERRETO, *Osservazioni sull'atto impugnabile davanti al Giudice amministrativo, con richiamo delle decisioni più antiche*, cit.

³⁵⁵ Cfr. P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pag. 223.

presuppone due circostanze: l'ottenimento di un vantaggio concreto, insito nell'accoglimento della domanda, e l'effettività della lesione. Tale effettività si traduce nella circostanza che la lesione - come si vedrà - deve essere concreta, attuale, personale e diretta.

Ancora, per ammetterne la giustiziabilità, occorre che l'atto atipico manifesti in senso compiuto e definitivo la pretesa tributaria, non essendo prospettabile la contestazione giurisdizionale di atti riguardanti una pretesa ancora in *itinere*.

Peraltro, che l'atto impugnabile, in via generale, debba essere improntato al carattere dell'autoritatività³⁵⁶ è noto dal diritto amministrativo ed, in particolar modo, dall'art. 24 della Legge n. 6166 del 2 giugno 1889, nonché dal successivo art. 26 del R.D. n. 1054 del 26 giugno 1924 il quale - come peraltro già sottolineato - fa riferimento ad atti e provvedimenti contro cui poter effettuare l'impugnazione. Conferma, inoltre, il carattere autoritativo dell'atto impugnabile autonomamente anche il citato termine di decadenza ex art. 21 della legge processual-tributaria, entro cui poter esercitare l'impugnativa.

In proposito, recente giurisprudenza³⁵⁷, seppur in relazione alle materie specifiche di cui all'art. 103 della Costituzione, ha rilevato che la giurisdizione esclusiva può essere ammessa solo laddove sia riconosciuto carattere autoritativo all'azione dell'amministrazione pubblica.

³⁵⁶ Cfr., per tutti, G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti degli atti atipici*, cit., pag. 283.

³⁵⁷ Cfr. Corte Cost., 5 febbraio 2010, n. 35; *Id.* 11 maggio 2006, n. 191; *Id.*, 6 luglio 2004, n. 204.

4.1. Cenni sulla nozione di atto amministrativo.

Sin da tempi assai risalenti, la dottrina ha tentato di elaborare una definizione esaustiva di “atto amministrativo”³⁵⁸⁻³⁵⁹, distinguendo all’interno di tale

³⁵⁸ Su tale tema, senza alcuna pretesa di completezza, cfr., *ex multis*, O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., *passim*; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., *passim*; L. RAGGI, *Atti amministrativi, giustizia amministrativa*, cit., *passim*; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., *passim*, 1958; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., *passim*; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., *passim*; F. TESAURO, *Il rimborso dell’imposta*, cit., *passim*; G. CORSO, *L’efficacia del provvedimento amministrativo*, cit., *passim*; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., *passim*; A. M. SANDULLI, *Manuale di Diritto amministrativo*, cit., *passim*; R. ALESSI, *Principi di diritto amministrativo*, cit., *passim*; P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., *passim*; *Id.*, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., *passim*; F. G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, cit., *passim*; R. VILLATA- M.RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, pag. 62 e ss.; A. ROMEO, *L’impugnabilità degli atti amministrativi*, cit., *passim*; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., *passim*; F. LUCIANI, *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo : rilevanza ed efficacia*, cit., *passim*; V. CERULLI IRELLI, *Il potere amministrativo e l’assetto delle funzioni di governo*, cit., pag. 115 e ss.; N. PECCHIOLI, *Soggetti privati ed esercizio di funzioni amministrative*, in *Studi in onore di Alberto Romano*, cit., I, pag. 611 e ss.; M. TRIMARCHI, *La validità del provvedimento amministrativo: profili di teoria generale*, cit., *passim*.

³⁵⁹ E’ fondamentale soffermarsi, seppur sommariamente, in tale sede sulle più importanti categorie degli atti amministrativi. E’ necessario, pertanto, distinguere, *in primis*, tra gli atti amministrativi in senso materiale e gli atti amministrativi in senso formale. Un atto rientra nella prima delle due sub- categorie allorquando si punta al

contenuto dell'atto e, pertanto, alla funzione attuata mediante l'emanazione dell'atto. Con la conseguenza che un atto è materiale quando diviene la manifestazione della volontà di giudizio e/o conoscenza di un organo dello Stato (amministrativo, giurisdizionale o legislativo). Al contrario, un atto amministrativo è formale, laddove si tiene in particolare considerazione la natura giuridica dell'atto. Pertanto, un atto è formale, quando la dichiarazione da parte di un organo dello Stato si manifesti con atto differente da atto di giurisdizione o legge in senso formale. Cfr. O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 1. Altra fondamentale distinzione è quella tra gli atti semplici e quelli complessi. Ricorrono i primi, allorché la manifestazione della volontà avvenga ad opera di un solo soggetto ovvero di un solo organo, a prescindere dalla natura individuale o collegiale di quest'ultimo. Cfr., sul punto, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 255. *Contra*, C. VITTA, *Gli atti collegiali*, Roma, 1920, pag. 33 e ss.; O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 117 e ss. Al contrario, si parla di atti complessi quando essi vengono emessi da più organi del medesimo ente (c.d. complessità interna) sia da più enti pubblici (complessità esterna). Ancora, si è soliti distinguere l'ipotesi di complessità eguale ed ineguale. La prima ricorre allorché la volontà dei partecipanti al procedimento di emanazione dell'atto hanno lo stesso valore giuridico; la seconda si ha, invece, quando la volontà di uno o alcuni soggetti è prevalente rispetto alla volontà dei soggetti rimanenti. Cfr. G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 255 e 256; O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 117 e ss. Ancora, l'atto amministrativo complesso deve essere distinto dall'atto collettivo, dal contratto fra enti pubblici, nonché da varie forme di collaborazione di volontà. Ciò in quanto, differentemente dal descritto atto amministrativo complesso, l'atto collettivo rappresenta il prodotto dell'unione di molteplici volontà di contenuto e finalità che rimangono giuridicamente divise e divengono un unico elemento solo al momento della manifestazione. E' il caso dell'atto costituito da più ministri inerente a materie comuni alle varie amministrazioni di appartenenza di tali soggetti. Cfr. O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pagg.

ampia categoria, preliminarmente, l'atto amministrativo generale da quello speciale³⁶⁰ ed, in secondo luogo, l'atto amministrativo in senso stretto dall'atto amministrativo come negozio giuridico³⁶¹.

Per quel che concerne la prima distinzione, l'atto amministrativo è generale quando è riferito ad una pluralità

119 e 120. Il contratto tra enti pubblici, invece, si differenzia dall'atto complesso alla luce della circostanza che esso è dato dall'unione delle volontà tese ad obiettivi differenti e, in alcuni casi, anche contrastanti, di vari enti. Infine, l'atto complesso è cosa assai diversa dalle altre forme residuali di collaborazione di volontà in quanto esse si realizzano all'interno dell'attività di controllo statale sulle deliberazioni degli enti autarchici. In particolare, in questi casi l'atto della deliberazione e quello dell'approvazione, seppur distinti l'uno dall'altro, sono legati solidamente. Cfr., ancora, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 256 e 257. Un'altra importante distinzione è quella fra gli atti amministrativi unilaterali e plurilaterali. In specie, i primi producono effetti sulla base della manifestazione della volontà di un solo soggetto o organo; i secondi, invece, sono dati dall'incontro delle volontà di vari soggetti con fine diverso. Cfr. G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 258. Inoltre, a seconda dei soggetti nei confronti dei quali gli atti amministrativi producono i propri effetti, si distinguono gli atti amministrativi interni da quelli esterni. Sono interni quegli atti che esauriscono la propria efficacia nei confronti dell'organizzazione della stessa amministrazione; sono, invece, esterni quegli atti che invadono la sfera giuridica dei cittadini e, quindi, di soggetti esterni all'amministrazione. Cfr., sull'argomento, V. SILVESTRI, *L'attività interna della pubblica amministrazione*, Milano, 1960; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 270 e 271.

³⁶⁰ Su tale distinzione, cfr., *ex multis*, O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pagg. 2 e 3.

³⁶¹ Cfr. O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 51 e 52; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 17 e ss.; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 258 e 259.

di soggetti o casi indeterminati o indeterminabili ed è, al contrario, speciale allorquando riguardi una o più persone o casi determinati o determinabili³⁶².

Il diritto amministrativo, e di conseguenza il diritto tributario, sono contraddistinti dalla presenza costante degli atti amministrativi speciali e, ai fini della nostra analisi, è su questi che si concentrerà l'attenzione³⁶³.

³⁶² Cfr. O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pagg. 2 e 3.

³⁶³ E' opportuno, sin da subito, precisare che gli atti impositivi tributari ed, in particolar modo, l'avviso di accertamento sono espressione di una funzione vincolata. Difatti, ai sensi dell'art. 23 della Costituzione, le leggi tributarie, nel rispetto del principio di riserva di legge, disciplinano solo i presupposti, i soggetti passivi, la misura dell'obbligazione tributaria. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria deve soltanto, al verificarsi delle condizioni individuate dalla legge, emanare l'avviso di accertamento. Non ha, quindi, poteri discrezionali, al pari di quel che può accadere in ambito amministrativo. In altri termini, anche laddove si riconoscesse la discrezionalità di scegliere i soggetti da sottoporre a controllo ovvero le modalità con cui svolgere tali controlli, in ogni caso, al termine delle attività di verifica ed al realizzarsi del presupposto d'imposta, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad emettere l'atto impositivo. Cfr., sul punto, per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario, Parte generale*, cit., pag. 199 e ss. ed, in tempi risalenti, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 100 e ss. che ha definito vincolata "(...) la funzione d'imposizione, che la finanza adempie, e deve adempiere, applicando la legge tributaria alla situazione-base dell'imposta, accertata nei suoi lineamenti reali con la più ampia libertà e i mezzi più rigorosi di ricerca (...)". Ancora, altra dottrina (Cfr. S. LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, Atti del convegno "Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente", Pescara, 2007, cit., pag. 236 e ss.) ha rilevato, in proposito, che tale circostanza è confermata, laddove ce ne fosse bisogno, dal fatto che non c'è spazio, in materia

Per quel che riguarda, invece, la seconda distinzione (*i.e.* atto amministrativo in senso stretto ed atto amministrativo come negozio giuridico), si ritiene di poter trascurare la prima delle due subcategorie in quanto, essendo questa contraddistinta dall'assenza della volontà, da parte dell'autorità amministrativa, di ottenere la produzione di determinati effetti giuridici e in quanto diretta unicamente al compimento dell'atto³⁶⁴, non è rilevante ai fini della presente trattazione.

E', invece, fondamentale soffermarsi sugli atti amministrativi come negozi giuridici che sono notoriamente atti in grado di modificare le situazioni soggettive dei destinatari (costituzione, modificazione o estinzione), mediante la produzione di effetti giuridici³⁶⁵.

fiscale, per gli accordi di tipo negoziale. Questi sono ammissibili con riferimento al provvedimento amministrativo ed al contratto civilistico che, seppur soggetti ad un differente regime giuridico, consentono di attuare la composizione e la mediazione degli interessi opposti delle parti, ma sono difficilmente collocabili in materia tributaria. Anche se, secondo tale parte di dottrina, l'impossibilità di configurare accordi negoziali potrebbe essere attenuata condividendo un'altra teoria della funzione vincolata degli atti impositivi, secondo la quale "(...) la discrezionalità è esclusa e si ha attività vincolata quando la norma giuridica impone rigidamente un determinato comportamento in determinate circostanze, quando l'esercizio del potere è così puntualmente disciplinato a livello normativo da ridursi ad un fatto pressoché meccanico (...): così R. VILLATA- M.RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, cit. pag. 62 e ss. Inoltre, sempre secondo tale dottrina, a tale risultato si potrebbe giungere considerando quanto sia sottile il confine che separa i provvedimenti vincolati da quelli discrezionali.

³⁶⁴ Cfr. O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pagg. 51, 52 e 53; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 18 e ss.

³⁶⁵ Cfr. G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 243.

In questa tipologia di atti, la volontà del soggetto attivo è tesa all'emissione dell'atto ed alla conseguente produzione dei correlati effetti³⁶⁶.

Sulla base di quanto sinora affermato, si evince che tali atti amministrativi, nella cui categoria sono ricompresi, secondo parte della dottrina³⁶⁷, anche i provvedimenti, possono essere definiti come atti "(...) con cui si determina per il cittadino ciò che per lui è diritto nel caso singolo³⁶⁸".

In proposito, un attento orientamento dottrinale, muovendosi sempre nella medesima direzione, ha rilevato che il provvedimento si distingue dal mero atto amministrativo in quanto solo il primo viene emesso

³⁶⁶ E' stato affermato in dottrina, tuttavia, che la sola volontà dell'ente impositore non è in grado di generare le descritte conseguenze giuridiche. Di conseguenza, esse vengono prodotte, non sulla base della volontà del soggetto attivo, ma in quanto previste dal diritto. D'altra parte, la stessa volontà degli organi amministrativi nasce in conseguenza della circostanza che gli effetti giuridici sono previsti e riconosciuti dall'ordinamento giuridico. Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 52; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 17. Peraltro, tale circostanza è ancora più evidente in materia tributaria ove, come già rilevato, l'attività impositiva è vincolata.

³⁶⁷ Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 3. In senso conforme, come si vedrà a breve, cfr. P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pag. 3. Altra parte della dottrina, invece, ha inteso il provvedimento amministrativo alla stregua di un atto amministrativo autoritativo e, pertanto, lo ha identificato nella categoria dell'atto costitutivo. Cfr. A.M. SANDULLI, *Manuale di Diritto amministrativo*, cit., pag. 353 e ss.; M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., pag. 544 e ss.

³⁶⁸ Cfr., tra i tanti, MAYER, *Deutsches Verwaltungsrecht*, II ed., Munchen u. Leipzig, 1917, pag. 93 e ss., come citato da P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pag. 3, nota 1.

nell'esercizio di una potestà amministrativa ed ha, altresì, qualificato il provvedimento amministrativo come “la manifestazione di volontà o di conoscenza o di giudizio di natura mista, posta in essere da una autorità amministrativa, nell'esercizio di una potestà amministrativa per un caso concreto e per destinatari determinati o almeno determinabili³⁶⁹”.

Pertanto, secondo tale approccio, affinché un atto possa essere ricompreso nella categoria dei provvedimenti o di atti amministrativi speciali, occorre che siano individuabili una serie di elementi che di seguito si esamineranno.

E' necessario, *in primis*, che avvenga la dichiarazione³⁷⁰, ovvero la manifestazione, espressa o tacita³⁷¹,

³⁶⁹ Così P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pag. 3. In senso conforme, cfr. O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37 che ha parlato di “(...) dichiarazione concreta di una volontà di giudizio, di scienza, ecc., di un organo amministrativo nello svolgimento dell'attività di amministrazione”.

³⁷⁰ La circostanza che l'atto amministrativo debba concretizzarsi in una dichiarazione ha consentito di escludere, dal novero degli atti amministrativi, le attività meramente materiali o tecniche. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle attività attraverso cui vengono resi i servizi pubblici, o anche alle attività di assistenza sanitaria o di istruzione, o ancora alle attività che consistono soltanto nell'esecuzione di precedenti provvedimenti. In tale ultima ipotesi, peraltro, gli effetti apparentemente riconducibili a tali attività devono, invece, essere ricollegati ai precedenti provvedimenti. Cfr., G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 244, 245 e 246.

³⁷¹ Secondo una dottrina, se la manifestazione avviene mediante una pronuncia formale si discorre di “dichiarazioni”. Se, invece, si esterna mediante un comportamento concludente si deve parlare di “operazioni”. Sul punto, cfr. M. SANDULLI, *Manuale di Diritto amministrativo*, cit., pag. 344 e ss.; M.S. GIANNINI, *Lezioni di*

dell'intenzione dell'autorità amministrativa che rappresenta, quindi, “la traduzione nel mondo esterno del pensiero o della volontà³⁷²” del soggetto attivo.

Tale manifestazione può avere ad oggetto la volontà di porre in essere l'atto, che si distingue, a sua volta, dalla volontà inerente al contenuto dell'atto,³⁷³ o la conoscenza o il giudizio, o entrambi gli elementi³⁷⁴.

In altri termini, rientrano nella nozione di provvedimento amministrativo sia le dichiarazioni di volontà³⁷⁵, sia gli atti mediante i quali la pubblica amministrazione esplicita manifestazioni di conoscenza e di giudizio³⁷⁶, sia quegli atti che palesano sia la volontà che la conoscenza o il giudizio³⁷⁷.

diritto amministrativo, cit., pag. 284 e ss.; E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 432 e ss.

³⁷² Così: O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 3.

³⁷³ Su tale sottile distinzione cfr., tra i tanti, F. BASSI, *La norma interna*, Milano, 1963, pag. 63.

³⁷⁴ Si pensi, ad esempio, come rilevato da P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pag. 5, agli atti di controllo o agli atti propulsivi. Per quest'ultimi, parte della dottrina suole parlare di “manifestazioni di desiderio”: così G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 248 e ss.

³⁷⁵ Cfr. O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 3; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 248 e 249.

³⁷⁶ Cfr., *ex multis*, O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 3; G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 248 e 249; P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pagg. 4 e 5.

³⁷⁷ Giova, in proposito, precisare che la differenza esistente tra le dichiarazioni di volontà e quelle di conoscenza e/o giudizio sta nel

Inoltre, la dichiarazione - mediante la quale avviene la descritta manifestazione - deve essere improntata al carattere della concretezza³⁷⁸.

Pertanto, deve necessariamente riferirsi a persone o casi determinati o determinabili. Con la precisazione che, laddove la dichiarazione riguardi una singola persona o un singolo caso, si deve parlare di dichiarazione individuale ed, in caso contrario, di dichiarazione collettiva³⁷⁹.

Ancora, è necessario che la dichiarazione provenga da un

fatto che le prime sono discrezionali e volontarie, mentre le seconde non possono essere contraddistinte dal carattere della discrezionalità. Con l'ulteriore specificazione che la discrezionalità, propria degli atti amministrativi di volontà, può investire vari elementi quali, ad esempio, l'emanazione dell'atto, il suo contenuto, ecc. Cfr., sul punto, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pagg. 248 e 249. Ancora, con riferimento alla volontà, è necessario rilevare che essa presenta il requisito della causa, ovvero lo scopo alla base dell'atto giuridico. Tale causa, tuttavia, può essere giuridica o naturale. La prima è individuata sulla base del motivo che accompagna tutti gli atti appartenenti ad una stessa categoria. La seconda, invece, è il fine che l'agente ha attribuito ad un determinato atto amministrativo speciale o provvedimento. Cfr., su tale distinzione dottrinale, *ex multis*, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 250. La descritta causa giuridica deve ritenersi rinvenibile anche con riferimento alle dichiarazioni di conoscenza e/o giudizio, in quanto anche tali atti, anche se non discrezionali, sono pur sempre volontari. Cfr., sempre, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 251.

³⁷⁸ Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 3.

³⁷⁹ Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 37; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 3.

organo amministrativo³⁸⁰ o comunque da un soggetto privato allo stesso equiparato³⁸¹, cui sia stato riconosciuto lo svolgimento di funzioni o servizi pubblici³⁸².

³⁸⁰ Ne deriva che non possono essere ricompresi nella categoria degli atti amministrativi gli atti emessi nello svolgimento di attività legislativa o giudiziaria. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, agli atti di volontaria giurisdizione. Cfr., sul punto, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 246.

³⁸¹ Cfr., recentemente, tra i tanti, A. CERRETO, *Osservazioni sull'atto impugnabile davanti al Giudice amministrativo, con richiamo delle decisioni più antiche*, cit.; in tempi assai risalenti, C. VITTA, *Nozione degli atti amministrativi e la loro classificazione*, in *Giur. It.*, 1906, IV, pag. 188 e ss.

³⁸² Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pagg. 38 e 39; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pagg. 4 e 5. L'Autore si riferisce, ad esempio, ai concessionari di ferrovie pubbliche, ai quali era attribuito, tra l'altro, il compito di riscuotere le tasse di trasporto, alla luce delle tariffe stabilite nel contratto di concessione. In contrapposizione a tale orientamento, qualche anno più tardi, parte della dottrina (A. M. SANDULLI, *Il giudizio davanti al Consiglio di Stato ed ai Giudici sottordinati*, Napoli, 1963, pag. 64 e ss.) ha escluso il carattere provvedimentale e la conseguente impugnabilità degli atti emanati da soggetti non pubblici, seppur incaricati di potestà pubblica, quali i concessionari. Tale restrittiva visione è stata superata a partire dalla nota sentenza Cass. civ., SS.UU., 29 dicembre 1990, n. 1221, in *Banca dati Fisconline*, che ha riconosciuto natura amministrativa agli atti posti in essere da soggetti privati che esplicano attività amministrativa.

Con il trascorrere degli anni, tale orientamento è stato confermato ma, al contempo, reso più restrittivo, in quanto, ai sensi dell'art. 97 della Costituzione, il trasferimento delle proprie funzioni, da parte di una amministrazione pubblica, ad un soggetto privato che eserciti un'attività pubblica è possibile solo nei casi previsti dalla legge. Sul punto, cfr. A. CERRETO, *Osservazioni sull'atto impugnabile davanti al Giudice amministrativo, con richiamo delle decisioni più antiche*, cit. In senso conforme, in giurisprudenza, Consiglio di

Stato, sez. V, 20 dicembre 1996, n. 1577, in *Banca dati Fisconline*. Con la modifica apportata all'art. 22, comma 1, lettera e, della legge n. 241 del 1990 dall'art. 15 della Legge n. 15 dell'11 febbraio 2005 è stato stabilito, anche normativamente, che rientrano nella nozione di pubblica amministrazione “tutti i soggetti di diritto pubblico e i soggetti di diritto privato limitatamente alla loro attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o comunitario”. Sulla natura dell'Agenzia delle Entrate, *ex multis*, cfr. S. MULEO, *L'attivazione delle agenzie fiscali ed i complessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 377 e ss.; G. TABET, *Natura e funzioni delle agenzie fiscali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2011, cit., pag. 256 e ss.; F. GALLO, *Come riorganizzare l'Amministrazione Finanziaria per la lotta all'evasione e l'assistenza ai contribuenti?*, in *Rass. Trib.*, 1995, pag. 885 e ss.; G. FRANSONI, *Appunti a margine di alcuni provvedimenti attuativi emanati dalla Agenzia delle entrate*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 365 e ss.; G. CIPOLLA, voce *Agenzie fiscali*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. *comm.*, vol. III, Torino, 2007, pag. 377 e ss. Sulla natura dell'Agente della riscossione, senza alcuna pretesa di completezza, cfr. G. TABET, *Natura e funzioni delle agenzie fiscali*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2011, cit., pag. 256 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2008, pag. 162 e ss.; A. PARLATO, *Gestione pubblica e privata nella riscossione*, 2007, n.5, pag. 1374 e ss.; M. G. BRUZZONE, *Per il potenziamento dell'esecuzione forzata nasce la “Riscossione Spa”*, in *Corr. trib.*, 2005, pag. 3231 e ss.; M.C. PARLATO, *Brevi note sulla riscossione S.p.a.*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 1175 e ss.; G. BOLETTTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010. Assai di recente, partendo dalla natura dell'Agenzia delle entrate, parte della dottrina (Cfr. G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012, pag. 19 e ss.) ha affermato che l'Agente della Riscossione svolge un ruolo di “ente strumentale” rispetto all'ente impositore. Cfr., sul punto, in giurisprudenza TAR Lazio, sez. II, 5 giugno 2007, n. 5192, in *Banca dati Fisconline*, che così si è espressa a proposito degli enti strumentali: “(...) possono definirsi strumentali all'attività di tali enti in funzione della loro attività, con esclusione dei servizi pubblici locali, tutti quei beni e servizi erogati da società a supporto di funzioni amministrative di natura

In tali casi, infatti, i soggetti concessionari svolgono, in veste di privati, una funzione o un servizio di natura pubblica e, quindi, esplicano un'attività amministrativa³⁸³, quell'attività che mediante la concessione è stata trasferita al concessionario.

Con la conseguenza che gli atti posti in essere da parte del concessionario assumono la stessa veste che avrebbero avuto laddove fossero stati compiuti dall'autorità amministrativa³⁸⁴, sempre che tali atti siano rivolti a fini pubblici in modo diretto ed immediato³⁸⁵.

Giova, in proposito, precisare che viene trasferito al concessionario solo l'esercizio dell'attività, in quanto le funzioni ed i poteri appartenenti allo stato ed agli organi a questo riconducibili rimangono nelle mani dei soggetti

pubblicistica di cui resta titolare l'ente di riferimento e con i quali lo stesso ente provvede al perseguimento dei suoi fini istituzionali. Le società strumentali sono, quindi, strutture costituite per svolgere attività strumentali rivolte essenzialmente alla pubblica amministrazione e non al pubblico, come invece quelle costituite per la gestione dei servizi pubblici locali (per le quali il Decreto fa esplicita eccezione) che mirano a soddisfare direttamente ed in via immediata esigenze generali della collettività". Sulla nozione di "atto strumentale" cfr., in tempi risalenti, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, pag. 830 e ss.

³⁸³ In proposito, occorre precisare che la dichiarazione deve avvenire nel corso dell'attività amministrativa e, dunque, sono esclusi gli atti attinenti all'attività di giurisdizione. Cfr., sul punto, O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 43; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 7.

³⁸⁴ Cfr., ancora, O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 41; *Id.*, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pagg. 5 e 6.

³⁸⁵ Cfr. G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 247.

concedenti.

Infine, è necessario che i soggetti attivi effettuino la dichiarazione “nell’esercizio di una potestà amministrativa³⁸⁶”.

Con la conseguenza che, come già precisato, l’atto deve essere produttivo di effetti, nonché essere espressione della funzione pubblica svolta dal soggetto emanante³⁸⁷.

In conclusione – come peraltro già evidenziato - gli atti che non posseggono uno di tali elementi saranno semplici atti amministrativi, essendo esclusi dalla categoria dei provvedimenti amministrativi e, quindi, da quella degli atti amministrativi speciali come negozi giuridici³⁸⁸⁻³⁸⁹.

³⁸⁶ Così: G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 246.

³⁸⁷ Cfr. G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 246.

³⁸⁸ Cfr. P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pagg. 7 e 8.

³⁸⁹ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, agli atti amministrativi in senso formale, ovvero a quegli atti che sono emanati da un organo amministrativo, ma non nell’esercizio di una potestà amministrativa, o agli atti amministrativi in senso materiale, gli atti posti in essere dagli organi giudiziari o legislativi seppur nell’esercizio di una funzione amministrativa o ancora agli atti di diritto privato, quegli atti estranei alla potestà di diritto pubblico che riguardano obblighi di natura privatistica o diritti soggettivi. Infine, è il caso degli atti materiali che sono atti completamente irrilevanti da un punto di vista giuridico. Essi, infatti, consistono nell’esecuzione di precedenti atti amministrativi, ovvero nello svolgimento di attività amministrative o nell’attuazione di obblighi di legge. Sono da considerare esclusi, inoltre, dalla categoria dei provvedimenti amministrativi gli atti politici, ovvero quegli atti del Governo che riguardano l’unità dello Stato, nonché i regolamenti che, al pari di ogni altro atto normativo, sono improntati ai caratteri della generalità ed astrattezza. Cfr. P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, cit., pag. 7 e ss.; *Id.*, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*,

4.2. *L'interesse a ricorrere.*

L'interesse a ricorrere, in ambito amministrativo ed anche tributario ma - in generale - in tutte le azioni giudiziarie, costituisce un presupposto necessario del ricorso³⁹⁰, a pena di inammissibilità³⁹¹.

Esso deriva dall'interesse ad agire civilistico ex art. 100 c.p.c.³⁹² ai sensi del quale “per proporre una domanda o per

cit., pagg. 224 e 225; in relazione agli atti materiali, cfr., fra gli altri, G. ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., pag. 245; P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pag. 227; M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, cit., pag. 284 e ss. Con riferimento agli atti politici, cfr., invece, E. CHELI, *Atto politico e funzione di indirizzo politico*, Milano, 1963; O. RANELLETTI, *Teoria degli atti amministrativi speciali*, cit., pag. 37 e ss.

³⁹⁰ Cfr. P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pag. 211.

³⁹¹ Cfr., recentemente, in giurisprudenza, *ex multis*, Cass. civ., sez. V, 31 gennaio 2014, n. 2208; *Id.*, sez. lavoro, 23 gennaio 2014, n. 1418; *Id.*, sez. VI, ord., 20 gennaio 2014, n. 1061; *Id.*, ord., 4 dicembre 2013, n. 27146; *Id.*, sez. lavoro, 18 ottobre 2013, n. 23714.

³⁹² Senza alcuna pretesa di completezza, sul tema dell'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c., cfr., *ex multis*, G. TEA, *L'interesse ad agire*, Torino, 1907; A. ATTARDI, *L'interesse ad agire*, Padova, 1955; E. ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi*, in *Problemi di Diritto*, vol. I, Milano, 1957, pag. 195 e ss.; *Id.*, *Bisogno di tutela giuridica?*, in *Problemi di diritto*, Milano, 1957; A. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1971; F. SATTA, *Interesse e legittimazione ad agire*, in *Foro It.*, 1954, pag. 160 e ss., come citato da E. ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi*, cit., pag. 195 e ss.; *Id.*, *Principi di giustizia amministrativa*, Padova, 1978; V. CAIANIELLO, *Lineamenti del processo amministrativo*, Torino, 1979; V. ANDRIOLI, *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979; P. VIRGA, *La tutela*

contraddire alla stessa è necessario avervi interesse”³⁹³.
Tale interesse³⁹⁴, considerato - secondo l’insegnamento

giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione, cit.; B. SASSANI, *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983; R. VILLATA, *Interesse ad agire (diritto processuale amministrativo)*, in *Enc. Giur. Trecc.*, XVII, Roma, 1989; L. PERFETTI, *Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo*, Padova, 2004, pag. 42.

³⁹³ L’art. 100 c.p.c. si applica al processo tributario, come assai noto, in base all’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992. L’applicabilità delle norme di diritto processuale civile presuppone la sussistenza di una lacuna nella disciplina tributaria e la compatibilità tra le norme delle due branche. Peraltro, la legge processual-tributaria contiene anche un rinvio più specifico previsto all’art. 49 dello stesso decreto che, invece, esclude l’applicabilità delle norme del codice di rito solo nel caso in cui le stesse siano state derogate dal D.L.vo n. 546/92.

³⁹⁴ L’interesse a ricorrere o ad agire deve essere distinto dalla legittimazione ad agire che si estrinseca nell’affermazione della titolarità di un interesse legittimo o di un diritto soggettivo. Ciò in quanto mentre il primo ha natura processuale, si riflette sul diritto alla domanda ed è dichiarato esistente laddove possa rinvenirsi un’utilità ed un pregiudizio dipendenti dal provvedimento, il secondo - sia che si tratti di diritto soggettivo che di interesse legittimo - consiste in una posizione sostanziale ed è esistente quando il soggetto occupi una posizione che consenta di far valere una pretesa. Cfr., sul punto, O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 209, nota 2; A. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., pag. 934 e ss.; F. SATTA, *Principi di giustizia amministrativa*, cit., pag. 107 e ss.; P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pagg. 244 e 245; B. SASSANI, *Note sul concetto di interesse ad agire*, cit., pag. 153 e ss.; L. PERFETTI, *Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo*, cit., pag. 31 e ss. Giova, inoltre, precisare che è rilevante, in proposito, l’art. 24 della Costituzione. Tale norma, infatti, disciplina l’azione giurisdizionale e contiene il riferimento sia all’interesse ad agire (o ricorrere) che alla legittimazione. Così L. PERFETTI,

chiovendiano³⁹⁵ - condizione dell'azione, implica un giudizio di utilità³⁹⁶. Ciò in quanto presuppone due

Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo, cit., pagg. 28 e 29. A proposito della distinzione tra diritto sostanziale e diritto processuale, Allorio ha affermato che essa “è un prodotto e assieme un connotato insopprimibile del nostro diritto positivo, giacché essa domina i problemi del diritto intertemporale e internazionale privato. A un certo momento, e non ai fini d'una mera indagine teorica, ma per risolvere un quesito eminentemente pratico, quello cioè dell'applicabilità della *lex fori* piuttosto che di un'altra legge, la *lex causae*, da identificare secondo una ben nota varietà di criteri, bisogna distinguere le norme di diritto sostanziale dalle norme processuali”: così E. ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi*, cit., pag. 218. *Contra*, F. SATTA, *Interesse e legittimazione ad agire*, cit., pag. 160 e ss., come citato da E. ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi*, cit., pag. 195 e ss.

³⁹⁵ Cfr. G. CHIOVENDA, *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, I, Roma, 1930; *Id.*, *Principi di diritto processuale civile, Le azioni. Il processo di cognizione*, Napoli, 1965, pag. 155, che così si è espresso: “Per proporre una domanda in giudizio o per contraddire alla medesima è necessario avervi interesse (...). In generale può dirsi che l'interesse ad agire consiste in questo, che senza l'intervento degli organi giurisdizionali, l'attore soffrirebbe un danno (...). L'interesse ad agire è la condizione specifica dell'azione, quella in cui si manifesta l'autonomia dell'azione, ciò che più manifestamente appare nelle mere azioni”. *Contra*, come citato da G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile, Le azioni. Il processo di cognizione*, cit., pag. 155, nota n. 1, G. TEA, *Interesse ad agire*, cit., secondo cui l'interesse ad agire non è condizione dell'azione ma di ammissibilità dell'azione.

³⁹⁶ Con varie sfumature, cfr. A. ATTARDI, *L'interesse ad agire*, Milano, 1955; P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pagg. 244 e 245; L. PERFETTI, *Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo*, cit., pagg. 174 e 175.

circostanze: in primo luogo, l'ottenimento di un vantaggio concreto insito nell'accoglimento della domanda³⁹⁷.

In tal senso, l'interesse a ricorrere può essere individuato solo laddove dall'annullamento del provvedimento contestato in via giurisdizionale derivi un qualsivoglia vantaggio. Con la chiara conseguenza che un vantaggio, seppur potenziale, non può rinvenirsi allorquando dall'eliminazione o dalla rettifica del provvedimento non deriverebbe alcun risultato favorevole³⁹⁸; né tantomeno nei casi in cui il provvedimento antecedente sia divenuto definitivo per decorso dei termini, in quanto non avrebbe alcuna utilità effettuare l'impugnazione dell'atto successivo per vizi riferibili all'atto precedente.

In secondo luogo, l'interesse ad agire - al pari dell'interesse a ricorrere - presuppone l'effettività della lesione, nel senso che tale interesse ricorre solo quando il soggetto abbia subito un pregiudizio.

Tale pregiudizio, peraltro, può riguardare indifferentemente sia la sfera patrimoniale che quella non patrimoniale.

Occorre, inoltre, rilevare che l'interesse ad agire deve essere improntato alla concretezza ed alla attualità³⁹⁹ e deve,

³⁹⁷ Sul punto, cfr., *ex multis*, Cass. civ., 29 settembre 2005, n. 19152; *Id.*, 24 settembre 2002, n. 13906; *Id.*, 4 marzo 2002, n. 3060; *Id.*, 4 aprile 2001, n. 4984; *Id.*, 20 gennaio 1998, n. 486; *Id.*, 23 novembre 1990, n. 11319.

³⁹⁸ Sul punto, come peraltro sottolineato da P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pagg. 244 e 245, la giurisprudenza parla di prova della resistenza.

³⁹⁹ Cfr., tra i tanti, O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 211 e ss.; A. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., pag. 825 e ss.; P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pag. 247; M. MARINELLI, *La clausola generale dell'art. 100 c.p.c. Origini, metamorfosi e nuovi ruoli*, Trento, 2005 pag. 6 e ss. Recentemente, in giurisprudenza, tale

inoltre, essere personale e diretto⁴⁰⁰.

In altri termini, occorre il verificarsi di una lesione concreta ed immediata della sfera giuridica del soggetto passivo e, pertanto, non è sufficiente la previsione di una lesione futura o potenziale⁴⁰¹.

principio è stato ribadito, in materia tributaria, da Cass. civ., sez. trib., 20 marzo 2013, n. 6906, con nota di A. CARINCI, *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 7, pag. 585 e ss.; Cass. civ., sez. trib., 25 novembre 2005, n. 24975, con nota di M. MARINO, *Interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. e processo tributario: note brevi in margine ad una decisione della Suprema Corte*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2006, n. 6, pag. 512 e ss. In ambito amministrativo, cfr., Cons. Stato, 10 dicembre 1953, n. 21, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, sez. V, 7 maggio 1994, n. 420; *Id.*, 31 luglio 2002 n. 4088; *Id.*, 7 ottobre 2008, n. 4854.

⁴⁰⁰ Sul punto, il Ranalletti ha rilevato che l'interesse a ricorrere deve essere personale, nel senso che deve riguardare il soggetto legittimato a proporre il ricorso, e deve essere, altresì, diretto, in quanto il soggetto ricorrente deve aver subito una lesione a causa dell'emissione dell'atto amministrativo. Cfr. O. RANELLETTI, *Le garanzie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pagg. 209 e 210 e pag. 465, con specifico riferimento all'impugnazione dinanzi al Consiglio di Stato.

⁴⁰¹ Generalmente non sono impugnabili, per carenza del requisito dell'attualità della lesione gli atti interni (come, ad esempio, i pareri e le istruzioni) che esplicano effetti solo all'interno della stessa Amministrazione; gli atti preparatori del procedimento, in quanto la lesione si produrrà solo al termine del procedimento amministrativo ed, infine, i regolamenti, in quanto solo a seguito dell'applicazione di tali atti si produrrà un'effettiva lesione. Cfr., sul punto, P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pagg. 247, 248 e 249. L'impugnazione di tali atti, a modesto parere di chi scrive, deve essere ammessa laddove essi siano suscettibili di ledere immediatamente la sfera giuridica del ricorrente.

Tuttavia, è bene precisare che, secondo parte della dottrina⁴⁰², è possibile effettuare l'impugnazione laddove vi sia la minaccia concreta della lesione di un diritto.

Se ne deduce che l'interesse a ricorrere deve sussistere al momento della proposizione della domanda, in quanto - come già precisato - è una condizione dell'azione ma deve, tuttavia, persistere sino al momento decisorio.

Tale seconda circostanza è da ricondurre al principio secondo cui le condizioni sussistenti al momento della presentazione del ricorso devono perdurare sino al passaggio in decisione della controversia⁴⁰³.

Dunque, come autorevolmente sostenuto, l'interesse ad agire deve essere "sempre attuale"⁴⁰⁴.

E' bene, in proposito, precisare che - come ampiamente noto - tale lesione normalmente avviene con l'emanazione dell'atto conclusivo del procedimento che sia divenuto efficace e che solo rispetto a quest'ultimo può sorgere l'interesse del ricorrente ad ottenere l'annullamento dell'atto.

Dunque, ad eccezione di alcuni casi - peraltro da sottoporre ad analisi - in cui "gli atti in corso" producono una lesione immediata, concreta, diretta e personale, normalmente l'interesse a ricorrere è sussistente solo con riferimento agli atti finali del procedimento.

Ciò detto, occorre precisare che l'interesse a ricorrere

⁴⁰² Cfr. O. RANELLETTI, *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, cit., pag. 211, nota 2, della medesima pagina. L'Autore ha, però, precisato che tale ipotesi deve essere ben ponderata ed adoperata, quindi, solo nei casi strettamente necessari e non per le mere possibilità di lesione dei diritti.

⁴⁰³ Così P. VIRGA, *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, cit., pag. 245.

⁴⁰⁴ Così G. CHIOVENDA, *Principi di diritto processuale civile, Le azioni. Il processo di cognizione*, cit., pag. 156.

assume connotati specifici in ambito tributario.

Invero, mentre nel diritto civile il soggetto può agire proponendo una varietà di domande (ad esempio, per ottenere l'accertamento di un diritto ovvero la condanna di controparte), in ambito fiscale il contribuente può soltanto impugnare il provvedimento emesso chiedendone l'annullamento o la riduzione, tranne, ovviamente, il caso in cui venga intrapresa un'azione di rimborso⁴⁰⁵.

Dunque, il carattere impugnatorio del processo tributario assorbe l'interesse ad agire con riferimento agli atti contemplati nell'art. 19 della legge processual-tributaria⁴⁰⁶ e lo ricollega al momento della notifica degli atti

⁴⁰⁵ In tale caso, ovviamente, l'interesse a ricorrere assume una connotazione specifica che si traduce nell'interesse del contribuente ad ottenere la restituzione di quanto indebitamente versato all'Erario.

⁴⁰⁶ Tale circostanza era stata già sottolineata da E. ALLORIO, *Bisogno di tutela giuridica?*, in *Problemi di diritto*, Milano, 1957, I, pag. 230 che così si era espresso “ (...) la valutazione della presenza di un interesse è stata già fatta dal legislatore nel momento in cui egli ha predisposto ciascuna forma di protezione giuridica; egli ha accordato la tutela proprio perché a priori ha riscontrato un interesse ad ottenerla”. Recentemente, cfr. G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisprudenza tributaria*, cit., pag. 465 e ss.; *Id.*, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, cit., pag. 283; *Id.*, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*, cit., pag. 317 e ss.; A. CARINCI, *La rimessione in termini come rimedio per gli equivoci indotti dall'art. 19*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, pag. 44 e ss. secondo cui “la previsione di un elenco di atti impugnabili, quale condizione di accesso alla tutela giudiziale (...) si collega e si giustifica con la scelta di subordinare l'accesso alla tutela giudiziale a forme particolarmente qualificate di interesse (...)”; G. INGRAO, *Impugnazione facoltativa e conoscenza di fatto*, in *Dial. Trib.*, 2008, pag. 44 e ss.; F. RANDAZZO, *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr.*

autonomamente impugnabili⁴⁰⁷. Ciò alla luce di varie circostanze.

In primo luogo, in quanto tali atti - se non impugnati dal destinatario - divengono definitivi ai sensi del già citato art. 19 e, quindi, non sono più contestabili; in secondo luogo, alla luce del fatto che tutti gli atti elencati tassativamente sono atti finali che, quindi, comportano un'immediata e concreta lesione nella sfera giuridica del contribuente. Ed, infine, in quanto l'annullamento di tali provvedimenti comporterebbe evidentemente un vantaggio per il ricorrente.

Il problema, invece - come meglio si vedrà nel prossimo capitolo e come già evidenziato con riferimento al diritto amministrativo- sorge in relazione agli atti non impugnabili autonomamente.

Invero, non tutti i residuali atti (atti impugnabili in via differita ed atti non impugnabili) implicano la sussistenza dell'interesse a ricorrere.

In particolare, gli atti impugnabili in via differita potrebbero non presentare il requisito della lesività concreta ed attuale e, pertanto, con riferimento a questi ultimi potrebbe non essere rinvenibile il vantaggio collegato all'eventuale annullamento o rettifica dell'atto.

Per tale tipologia di atti, pertanto, è certamente necessaria una valutazione da effettuarsi caso per caso.

Per quel che concerne gli atti non impugnabili nemmeno in via differita, invece, essi, come noto, sono sempre sottratti all'impugnabilità tributaria o perché estranei alla giurisdizione speciale o perché non lesivi.

Trib., 2009, n. 33, pag. 2690 e ss.; *Id.*, *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, pag. 44 e ss.

⁴⁰⁷ Cfr. A. CARINCI, *La rimessione in termini come rimedio per gli equivoci indotti dall'art. 19*, cit., pag. 44 e ss.

In tale ultimo caso, dunque, mancherebbero i requisiti su cui si fonda, come già evidenziato, l'interesse a ricorrere.

4.3. Il rispetto dei termini per la proposizione del ricorso, al fine di non incorrere nella definitività degli atti.

L'art. 21 della legge processual-tributaria, come noto, prevede che: “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 della restituzione di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), 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”.

Dunque la norma, al primo comma, obbliga il ricorrente a notificare il ricorso alla controparte, a pena di decadenza, entro sessanta giorni dalla ricezione dell'atto impugnato.

Tale termine non è soggetto ad interruzione o sospensione, se non nei casi tassativamente previsti dalla legge e, quindi, in caso di sospensione feriale⁴⁰⁸, accertamento con

⁴⁰⁸ Per quel che concerne la sospensione feriale, di cui alla Legge 742 del 1969, come noto, la decorrenza dei termini è sospesa dal 1 agosto al 15 settembre di ogni anno, riprendendo a decorrere alla fine di tale periodo e che, invece, laddove il decorso dei termini inizi a decorrere in tale lasso di tempo, esso è differito al termine di tale periodo. Si precisa che, a decorrere dall'anno 2015, ai sensi dell' art. 16, comma 3, del D.L. 12 settembre 2014, n. 132 (convertito con modificazioni dalla L. 10 novembre 2014, n. 162), il decorso dei

adesione⁴⁰⁹ o mediazione tributaria⁴¹⁰.

termini processuali è sospeso di diritto dal 1 al 31 agosto di ciascun anno.

⁴⁰⁹ Il termine per impugnare è, inoltre, sospeso allorché il contribuente, ricevuto un avviso di accertamento, decida di percorrere la strada dell'accertamento con adesione. Ciò alla luce dell'art. 6, comma 3, del decreto legislativo n. 218 del 19 giugno 1997, ai sensi del quale "Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza". Se ne deduce che, in tale ipotesi, l'istanza di accertamento con adesione sospende il termine per impugnare per novanta giorni, a partire dal giorno in cui si presenta l'istanza e sino allo scadere del novantesimo giorno, anche laddove la procedura conciliativa non vada a buon fine ed anche, quando la procedura si concluda preventivamente con un verbale negativo. Sul punto, cfr. F. V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 337; D. STEVANATO, *Dopo l'istanza di adesione occorre un attivismo minimo per evitare di perdere la proroga dei termini per ricorrere?*, in *Dial. Trib.*, 2012, n. 5; *Id.*, *Istanza di adesione e sospensione "fissa" dei termini per impugnare: scritta la parola fine?*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 23, pag. 1863 e ss.; *Id.*, *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 649 e ss.

⁴¹⁰ L'articolo 1, comma 611, lett. a), della legge n. 147 del 27 dicembre 2013, come peraltro evidenziato dalla circolare n. 1/E del 12 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate, ha apportato significative modifiche alla disciplina della c.d. mediazione

La dottrina si è chiesta, nel corso degli anni, cosa accadesse laddove il ricorrente non effettuasse l'impugnazione nel termine decadenziale previsto, per un errore a lui non imputabile.

E' da condividere, in proposito, la tesi secondo cui, se il mancato rispetto dei termini, da imputarsi a forza maggiore o caso fortuito, produce la perdita del diritto di esercitare l'azione giurisdizionale, deve essere consentita la rimessione in termini.

Ciò anche alla luce della previsione di cui all'art. 650 c.p.c. che, come noto, consente all'intimato di proporre opposizione, anche successivamente alla scadenza del termine fissato nel decreto, se prova di non averne avuta

tributaria di cui all'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Tra tali modifiche hanno rilevanza, in tale sede, la circostanza che, a prescindere da una richiesta di parte, sono sospese *ex lege* sia la riscossione che il pagamento delle somme dovute in relazione all'atto impugnato ed, in secondo luogo, il fatto che le disposizioni sui termini processuali quali, ad esempio, le regole per il computo dei termini e la sospensione nel periodo feriale, di cui alla legge n. 7427 ottobre 1969, trovano applicazione anche in relazione alla mediazione tributaria e, quindi, al termine di 90 giorni, entro il quale deve concludersi il procedimento di mediazione. In specie, per le istanze presentate rispetto agli atti notificati a decorrere dal 2 marzo 2014, qualora il procedimento di mediazione non si sia concluso con un accoglimento o con la formalizzazione di un accordo, i termini per la costituzione in giudizio delle parti di cui ex artt. 22 e 23 della legge processual-tributaria, iniziano comunque a decorrere dal compimento dei 90 giorni dal ricevimento dell'istanza da parte dell'Ufficio. Ancora, per espressa previsione normativa, il termine di 90 giorni deve essere computato applicando le disposizioni sui termini processuali e quindi, diversamente da quanto previsto dalla previgente disciplina, tenendo conto anche della sospensione feriale dei termini processuali, nonché di tutte le disposizioni relative alla sospensione o interruzione dei termini processuali.

tempestiva conoscenza per irregolarità della notificazione o per caso fortuito o forza maggiore⁴¹¹.

Senza considerare che, come osservato⁴¹², il sistema tributario implica il rispetto di vari termini perentori da parte del contribuente (sessanta giorni per impugnare l'atto lesivo e trenta giorni dalla notifica per la costituzione in giudizio), ma nulla di tutto ciò è, invece, imposto all'Amministrazione finanziaria⁴¹³.

Non appare, invece, possibile accogliere quell'orientamento che, riferendosi alla rimessione in termini in caso di ricorso tardivo giustificato dalla ricorrenza di caso fortuito o forza maggiore, ha tentato di fondare tale istituto sulla base dell'abrogato art. 184 bis c.p.c.

La norma da ultimo richiamata prevedeva - come noto - che, se la parte dimostrava di essere incorsa in scadenze per causa ad essa non imputabile, era legittimata a chiedere al giudice istruttore la remissione in termini.

Tuttavia, il richiamato art. 184 bis c.p.c., riferendosi alle scadenze relative alla fase difensiva dell'istruttoria, non era applicabile al processo tributario e, soprattutto, alla fase giudiziale del primo e secondo grado⁴¹⁴ né, più in generale, a tutti i giudizi di natura impugnatoria, ove il giudice non ha evidentemente alcun potere in relazione al decorso dei

⁴¹¹ Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 39 e ss.; MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, I, pag. 819 e ss.

⁴¹² Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 39 e ss.

⁴¹³ Cfr. F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., pag. 39 e ss.

⁴¹⁴ Cfr. F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 965 e ss.

termini⁴¹⁵.

La norma, in ogni caso, è stata abrogata dall' art. 46, terzo comma, della legge n. 69 del 18 giugno 2009 ed, attualmente, l'istituto della rimessione in termini è previsto dal secondo comma dell'art. 153 del c.p.c.

La disposizione consente alla parte di richiedere al giudice di essere rimessa in termini laddove riesca a dimostrare di essere incorsa in decadenze per causa non imputabile a sé stessa.

La nuova disciplina segna il passaggio dal sistema fondato sulla regola generale dell'autoresponsabilità da decadenza di tipo "oggettivo", al sistema dell'autoresponsabilità "colposa", ovvero dell'autoresponsabilità da decadenza sul fondamento della colpa, e, pertanto, ad una decadenza di tipo soggettivo⁴¹⁶.

La disposizione è certamente applicabile alla materia tributaria, alla luce dell'art. 1, comma 2, della legge processual-tributaria, ed anzi, come opportunamente rilevato, ha maggiori occasioni di applicazione in materia fiscale che non nel settore civilistico⁴¹⁷.

Passando ad esaminare il secondo periodo del primo comma dell'art. 21 della legge processual-tributaria, secondo cui la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo, occorre soffermarsi - se pur

⁴¹⁵ Cfr. Cass. civ., sez. V, 12 maggio 2006, n. 11062; *Id.*, sez. V, 29 settembre 2003, n. 14482; *Id.*, 30 luglio 2002, n. 11218.

⁴¹⁶ Cfr. F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, cit., pag. 965 e ss.; F. V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pagg. 338 e 339; F. RANDAZZO, *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, cit., pag., 2690 e ss.

⁴¹⁷ Cfr. F. TESAURO, *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, cit., pag. 965 e ss.

brevemente - sul rapporto intercorrente tra ruolo e cartella di pagamento.

Come assai noto, il ruolo⁴¹⁸ è formato dall'ente impositore sulla base dell'iscrizione delle somme dovute, in base ad un titolo che consenta all'Amministrazione finanziaria di richiedere le somme dovute. Mentre la cartella di pagamento è emessa dall'Agente della riscossione sulla base del contenuto del ruolo⁴¹⁹.

⁴¹⁸ Seppur non è questa la sede per approfondire la natura e le classificazioni del ruolo, giova, in proposito, distinguere tra ruolo come atto unitario e le singole parti di esso (le imposte iscritte, le partite o articoli di ruolo). Sul punto, si rinvia a E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, pag. 5 e 6 che così si è espresso: “(...) occorre distinguere la formazione dell'elenco (artt. 181, 182 e 183) dalla iscrizione della singola partita, vale a dire dalla determinazione dell'imposta del singolo contribuente che l'ufficio compie, legittimato dalle diverse ipotesi elencate negli artt. 174 e ss.”. Tale distinzione è stata, inoltre, valorizzata da A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 289 e ss.

⁴¹⁹ Il ruolo e la cartella di pagamento, anche a seguito dell'ormai nota disciplina introdotta dall'art. 29 del D. L. 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122) che ha concentrato la riscossione nell'accertamento attribuendo a quest'ultimo funzione esattiva, continuano a contraddistinguere la riscossione delle entrate tributarie in quanto l'esecutività dell'avviso di accertamento è stata prevista soltanto per le imposte sui redditi, per l'Iva (e per le sanzioni ad esse riferite), successivamente per i dazi doganali, in applicazione dell'art. 9 del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, convertito dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012, nonché, deve ritenersi implicitamente, per l'Irap. Sull'applicabilità dell'accertamento esecutivo all'Irap, cfr. A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento “esecutivo” ex DL n. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pag. 162, che ha ricondotto tale conclusione al fatto che l'art. 25 del D. Lgs. n. 446/1997 richiama, per l'accertamento e la riscossione dell'Irap, le norme previste in

Pertanto, ad esclusione dei casi in cui la cartella esattoriale rappresenta il primo atto con cui viene manifestata la pretesa tributaria, non essendo preceduta da un provvedimento impositivo o giurisdizionale (*i.e.* un avviso di accertamento

materia di imposte sui redditi. Nello stesso senso, peraltro, si è espressa l’Agenzia delle entrate nella circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, ove ha prospettato l’estensione del nuovo regime anche alle addizionali regionale e comunale all’Irpef, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell’Iva e, in generale, a quei tributi per i quali, ai fini della riscossione, si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi. Dunque la riscossione a mezzo ruolo è rimasta in vigore per i tributi indiretti diversi dall’Iva, per i tributi locali, per quelli doganali e, in generale, per le altre entrate pubbliche, anche non tributarie, riscuotibili in base al ruolo. Peraltro, anche con riferimento alle imposte sui redditi, all’Irap ed all’Iva, il nuovo regime è applicabile soltanto allorché si proceda con avviso di accertamento, per cui restano escluse le liquidazioni ed i controlli formali di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972. In tema di accertamento esecutivo, si rinvia a F. TESAURO, *L’accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. It.*, 2012, 5, pag. 965 e ss.; E. MARELLO, *L’accertamento tributario esecutivo: ambito applicativo e profili generali*, in *Giur. It.*, 2012, 5, pag. 966 e ss.; S. LA ROSA, *Riparto delle competenze e concentrazione degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pag. 577 e ss.; AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, a cura C. Glendi e V. Uckmar, Padova, 2011; G. INGRAO, *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, cit., pag. 48 e ss.; G. INGRAO, R. LUPI, *Dopo la concentrazione della riscossione nell’accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione?*, in *Dial. Trib.*, 2010, pag. 565 e ss.; A. CARINCI, *Prime considerazioni sull’avviso di accertamento “esecutivo” ex DL n. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pag. 159 e ss.; A. GIOVANNINI, *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2011, pag. 22 e ss.; G. INGRAO, *Ulteriori ritocchi sull’accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?*, in *Dial. Trib.*, 2011, n. 4.

o una sentenza)⁴²⁰, essa è un mero atto di riscossione che non ha, dunque, carattere impositivo⁴²¹ e che è teso soltanto

⁴²⁰ In tali ipotesi, il ruolo è “innovativo” e, pertanto, la cartella accosta, alle sue tipiche funzioni, quelle attribuite generalmente all’avviso di accertamento. Cfr., sul punto, recentemente, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, cit., pag. 275 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007; A. CARINCI, *Caratteri funzionali, profili di disciplina e tendenze evolutive del ruolo di riscossione*, in AA.VV., a cura di A. Comelli e C. Glendi, *La riscossione dei tributi*, Verona, 2010, pag. 67 e ss.; I, pag. 133 che fanno riferimento, ad esempio, ai casi in cui il ruolo deriva da controllo automatico o dal controllo formale della dichiarazione. In tempi assai risalenti, G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell’iscrizione a ruolo del debito d’imposta*, Padova, 1972, pagg. 152 e 153. A. BERLIRI, *In tema di ruolo esattoriale*, in *Giur. Imp.*, 1965, pag. 650 e ss. che così si è espresso: “(...) nei confronti dei contribuenti il ruolo costituisce un tipico provvedimento, cioè una manifestazione di volontà del soggetto attivo (l’ente impositore), il cui destinatario è proprio il contribuente; di qui la conseguenza che la fonte dei diritti, e degli obblighi, e più in genere degli effetti, nascenti dal ruolo, è l’ordine, il provvedimento contenuto e risultante dal ruolo (...)”.

⁴²¹ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pagg. 91 e 92, secondo il quale “(...) l’iscrizione a ruolo opera, rispetto all’imposizione, come *condicio iuris*” e “(...) l’imposizione s’accentra nell’atto che la legge chiama “accertamento”. Ancora, cfr. E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, cit., pagg. IV e 83 che così si è espresso: “Gli atti dell’accertamento e della riscossione non sono riconducibili ad una generica categoria di atti detti di “imposizione” e “(...) l’iscrizione a ruolo (...) non può essere un atto costitutivo di tale obbligazione, né requisito d’efficacia d’un atto costitutivo altrimenti individuato”. Recentemente, si vedano C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, pag. 338; L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *La motivazione della cartella esattoriale di pagamento:*

al recepimento ed alla comunicazione dell'iscrizione a ruolo al debitore.

Di conseguenza, la titolarità del credito è sempre riconducibile all'ente impositore ed, invece, l'attività concreta di riscossione è svolta dall'Agente di riscossione^{422_423}.

Proprio in funzione dello stretto legame esistente tra ruolo e cartella di pagamento⁴²⁴, l'art. 21 della legge disciplinante

elementi essenziali, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pag. 552. *Contra*, M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, pag. 70, come citato da E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 92, nota n. 72, secondo cui “L'accertamento non è l'imposizione, essendo atto conclusivo della fase istruttoria”. Invero, secondo tale Autore “l'imposizione avrebbe il suo fulcro nell'iscrizione a ruolo; l'accertamento non sarebbe che un momento della vicenda formativa dell'imposizione così considerata (...)”.

⁴²² Cfr. F. V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 339.

⁴²³ La circostanza che, come assai noto, Ente impositore e agente della riscossione sono soggetti differenti si ripercuote in sede d'impugnazione dei provvedimenti. Sul punto, cfr. A. CARINCI, *Autonomia e indipendenza del procedimento di iscrizione a ruolo rispetto alla formazione della cartella di pagamento*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2011, n. 11, pag. 971 e ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, in *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 303 e ss.; R. SCHIAVOLIN, “Art. 19”, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo- C. Glendi, Padova, 2005, pag. 195 e ss; A. GIOVANNINI, *Gli atti impugnabili*, in *Il processo tributario*, *Giur. sist. diritto tributario*, pag. 394 e ss.

⁴²⁴ Il ruolo e la cartella di pagamento, in relazione al contenuto, sono di fatto equiparati dal D.M. n. 321 del 3 settembre 1999. Difatti, l'art. 6 di tale normativa, in relazione alla cartella di pagamento, prevede che “il contenuto minimo (...) è costituito dagli elementi che, ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, devono essere elencati nel ruolo,

il processo tributario dispone che la notifica della cartella valga anche come notifica del ruolo.

D'altra parte- come ampiamente noto - il ruolo viene portato

ad eccezione della data di consegna del ruolo stesso al concessionario e del codice degli articoli di ruolo e dell'ambito". Senza considerare che, anche sotto il profilo della motivazione degli atti, il ruolo e la cartella di pagamento sono equiparati. In particolar modo, la motivazione della cartella di pagamento - nei casi in cui non è preceduta da altro provvedimento impositivo o giurisdizionale - coincide, per quel che concerne gli importi già iscritti a ruolo, con la motivazione del ruolo, stabilita dall'art. 12 del D.P.R. n. 602 del 1973, come modificato dal decreto legislativo n. 32/2001 e dalla legge n. 311 del 2004. Con la sola differenza che le informazioni contenute nel ruolo sono destinate all'agente della riscossione, mentre quelle contenute nella cartella di pagamento sono dirette al contribuente, che viene, appunto, a conoscenza del ruolo mediante la notifica della cartella. D'altra parte, per gli importi già iscritti a ruolo, non sarebbe possibile consentire all'Agente della riscossione di costituire un'autonoma motivazione, in quanto si gli si riconoscerebbero implicitamente funzioni ingiustificate, al di fuori di quelle tipiche dirette a recepire e riprodurre, conseguentemente, il contenuto del ruolo, portandolo a conoscenza del contribuente. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Difesa coordinata tra Agenzia delle Entrate e Agente della riscossione*, cit., pag. 1849 e ss.; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit., pag. 117 e ss.; C. CALIFANO, *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, cit., pag. 497 e ss.; *Id.*, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., pagg. 335 e 336; G. BOLETTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, pag. 31. E' bene, però, precisare che in relazione agli importi accessori non iscritti a ruolo, la motivazione della cartella di pagamento presenta un contenuto ulteriore rispetto a quella del ruolo. Si pensi, ad esempio, agli interessi moratori maturati a seguito della scadenza del termine di pagamento della cartella esattoriale o ai diritti di riscossione. Cfr. A. BODRITO, *La riscossione*, in *Lezioni di diritto tributario*, di G. Marongiu - A. Marcheselli, Torino, 2013, pag. 131 e ss.

a conoscenza del contribuente proprio mediante l'emissione della cartella di pagamento e, dunque, egli acquisisce contezza del ruolo mediante la cartella esattoriale.

Infine, il secondo ed ultimo comma dell'art. 21 disciplina i termini per la proposizione del ricorso avverso al rifiuto della restituzione, di cui all'art. 19, comma 1, lettera g), della legge processual-tributaria che, notoriamente, si riferisce al rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti.

Non potendo in tale sede, naturalmente, approfondire la tematica delle liti di rimborso⁴²⁵, valga qui segnalare che l'art. 21 prevede una disciplina generale in materia di rimborsi.

Punto nodale di tale previsione è la necessità che l'azione

⁴²⁵ Cfr., *ex multis*, sul tema F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, cit., *passim*; *Id.*, *In tema di rimborso di versamenti diretti*, in *Boll. Trib.*, 1984, pag. 63 e ss.; *Id.*, *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It.App.* VI, Torino, 1986, pag. 828 e ss.; *Id.*, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, Undicesima edizione, cit., pag. 293 e ss.; G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985; *Id.*, *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, pag. 2071 e in *Rass. Trib.*, 1988, I, pag. 441 e ss.; *Id.*, *Il processo di rimborso*, in *Boll. Trib.*, 1990, pag. 3 e ss.; *Id.*, *Le azioni di rimborso*, in *Il processo tributario, Giur. Sist. Dir. trib.*, cit., pag. 409 e ss.; M.C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Digesto comm.*, agg. I, Torino, 2000, pag. 613 e ss.; M. INGROSSO, *Il credito d'imposta*, Milano, 1984; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Settima edizione, cit., pag. 471 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Il diniego di rimborso e la sua riconoscibilità*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2005, pag. 143 e ss.; *Id.*, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., pag. 266 e ss.; F. V. ALBERTINI, *I termini per la proposizione del ricorso*, in *AA.VV.*, *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 341 e ss.

giurisdizionale sia preceduta obbligatoriamente da un'istanza in via amministrativa.

Solo al decorrere di novanta giorni⁴²⁶ dal diniego, tacito o espresso⁴²⁷, avverso tale istanza, è possibile instaurare il giudizio e, quindi, effettuare l'impugnazione.

Ciò detto, è bene distinguere i termini entro cui deve essere presentata la domanda di rimborso in via amministrativa da quelli previsti ai fini dell'impugnazione, ex art. 19 della legge processual-tributaria.

Per quel che concerne i primi, basti, in tale sede, ricordare che occorre far riferimento alle singole leggi d'imposte⁴²⁸.

Per quanto non disposto da specifiche disposizioni, come nel caso dell'IVA, si ritiene, invece, applicabile il disposto del secondo comma dell'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e, pertanto, il termine biennale decorrente dal pagamento e, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione⁴²⁹.

⁴²⁶ La decorrenza di tale termine è a pena di improponibilità del ricorso come sottolineato in giurisprudenza: così Cass. civ., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22319.

⁴²⁷ L'inesistenza di tale provvedimento – si ricordi tacito o espresso – può essere rilevato, a pena di inammissibilità, in ogni stato o grado. Cfr., sul punto, in giurisprudenza, Cass. civ., sez. trib., 16 settembre 2010, n. 19639.

⁴²⁸ Occorre far riferimento, in specie, gli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602/1973 rispettivamente per ritenute dirette e versamenti diretti, all'art. 77 del D.P.R. 131/1986 per le imposte indirette e l'imposta di registro, all'art. 42 del D. Lgs. 346/1990 per le imposte sulle successioni e donazioni, all'art. 17, comma 5, del D. Lgs. 347/1990 per le imposte ipotecarie e catastali, all'art. 40, comma 2, del D.P.R. 640/1972 ed, infine, all'art. 29 della Legge 428/1990 per i tributi doganali.

⁴²⁹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 13 novembre 2008, n. 27057; *Id.*, 19 febbraio 2004, n. 3306; CTR Roma, Sez. XX, 29 gennaio 2007, n. 185. Secondo un orientamento giurisprudenziale alle richieste di

Con riguardo, infine, ai termini previsti per l'impugnazione, laddove l'Amministrazione finanziaria respinga, espressamente o non, l'istanza di rimborso presentata dal contribuente, quest'ultimo è legittimato a presentare ricorso, ex art. 19 del D.lgs. 546/1992, avverso tale atto, che rientra evidentemente negli atti ad impugnazione in via autonoma.

L'impugnazione, sempre nel rispetto dei termini di prescrizione, è possibile entro sessanta giorni dalla notifica del provvedimento espresso di rigetto ed entro novanta giorni dalla presentazione della domanda di restituzione, in caso di silenzio.

Caratteristica peculiare di tale tipologia di giudizio, secondo un orientamento giurisprudenziale, è che l'Amministrazione finanziaria, al contrario di quanto avviene nelle controversie riguardanti le impugnazioni di altri provvedimenti quali, ad esempio, l'avviso di accertamento o il provvedimento irrogante sanzioni, potrebbe ampliare la materia del contendere e, quindi, non rimanere fermamente ancorato alla pretesa avanzata⁴³⁰.

rimborso ai fini IVA, avanzate al termine dell'attività, si applica il termine ordinario di prescrizione (come noto, di dieci anni). Cfr. Cass. civ., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25318. Stesso discorso non vale per i rimborsi richiesti da soggetti non residenti, ai sensi dell'art. 38 ter del D.P.R. n. 633/1972, per i quali la giurisprudenza prevalente ritiene applicabile il termine biennale di cui all'art. 21, secondo comma, della legge processual-tributaria. Cfr. Cass. civ., sez. trib., 12 aprile 2010, n. 8690; *Id.*, 27 marzo 2010, n. 7516.

⁴³⁰ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 1 dicembre 2004, n. 22567, che così si è espressa "(...) In tema di contenzioso tributario, nel giudizio avente a oggetto il rigetto di un'istanza di rimborso di un tributo, all'Amministrazione finanziaria resistente è consentito prospettare argomentazioni giuridiche ulteriori rispetto a quelle espresse in sede amministrativa nella motivazione del provvedimento negativo, rivestendo una posizione processuale diversa da quella che essa

In particolar modo, sarebbe consentito all'Amministrazione finanziaria di esprimere, nel corso del giudizio, motivi di diniego del rimborso diversi da quelli opposti nell'atto impugnato.

Ciò in quanto la motivazione di rigetto di un'istanza di rimborso potrebbe non essere esaustiva rispetto ad ulteriori argomentazioni giuridiche prospettabili, in sede processuale, purché desumibili dagli stessi fatti materiali oggetto della controversia.

assume nella controversia vertente sull'impugnazione di un avviso di accertamento o di liquidazione o di un provvedimento d'irrogazione di una sanzione, dove la materia del contendere resta circoscritta alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato. Nel primo caso, infatti, il contribuente è attore sostanziale e, pertanto, l'Amministrazione ha la facoltà di formulare le proprie controdeduzioni ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. n. 546 del 1992, purché nell'ambito oggettivo della controversia (...)”.

CAPITOLO IV

LA TASSATIVITÀ DEGLI ATTI IMPUGNABILI ALLA LUCE DELLA DOVEROSITÀ DELLA TUTELA DEL CONTRIBUENTE.

SOMMARIO:

Sezione I: L'analisi dei singoli atti atipici. 1. Premessa. 2. Riflessioni sugli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in tema di impugnabilità del diniego di autotutela. 3. Segue. Sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo. 4. Segue. Sull'impugnabilità degli avvisi bonari. 4.1. Segue. Precisazioni in tema di impugnabilità degli inviti di pagamento ai fini T.O.S.A.P. 5. Segue. Sull'impugnabilità delle risposte rese dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpellati. 6. Sull'impugnabilità degli atti istruttori. 7. Segue. Gli atti residuali. 7.1. Breve premessa. 7.2. Segue. Sull'impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo. 7.3. Segue. Note sull'impugnabilità del preventivo invito al pagamento ex art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972. 7.4. Segue. Note sull'impugnabilità dell'invito al pagamento di cui all' art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. 7.5. Segue. Cenni sull'impugnabilità dei dinieghi o delle revoche delle domande di condono, della sospensione della procedura di riscossione, dell'adesione al processo verbale, dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus. Conseguenti considerazioni sull'impugnabilità delle dilazioni di pagamento dei tributi ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, gli atti di recupero di cui all'art. 1, 421 comma, della Legge n. 311

del 30 dicembre 2004 e l'ingiunzione di pagamento di cui all'art. 52, comma 6, del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997. **Sezione II: Crisi del principio di tassatività degli atti impugnabili? 1. I criteri adoperabili ai fini del superamento dell'elenco tassativo di cui all' art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992. 2. La non divisibilità della teoria dell'impugnazione facoltativa.**

SEZIONE I

L'ANALISI DEI SINGOLI ATTI ATIPICI.

1. Premessa.

Le pronunce giurisprudenziali che si sono occupate del problema dell'impugnabilità in via autonoma degli atti atipici, ovvero di quegli atti non individuati dal primo comma dell'art. 19 come atti autonomamente impugnabili, sono estremamente numerose.

Sostanzialmente, sono rintracciabili due filoni giurisprudenziali: il primo⁴³¹ ha tentato di affermare

⁴³¹ Cfr., solo per fare qualche esempio, Cass. civ., 12 gennaio 2012, n. 254, che ha ritenuto autonomamente impugnabile l'avviso di pagamento ai fini delle accise ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1995 in quanto equiparabile all'avviso di accertamento; *Id.*, sez. trib., 12 gennaio 2010, n. 285, che ha assimilato la comunicazione con cui l'Ufficio revoca la sospensione della procedura di riscossione, precedentemente concessa in attesa di verificare il diritto allo sgravio, ad un diniego di sgravio di cui all'art. 19, comma 1, lett. *h*), del D.Lgs. n. 546/1992; *Id.*, ord. 5 aprile 2011, n. 7817 e 2 marzo 2009, n. 4968 che hanno assimilato gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati ad avvisi di

l'impugnabilità di alcuni atti atipici sulla base dell'assimilazione ad alcuni degli atti tipici. Con la precisazione che, in alcuni casi, si è trattato di atti giudicati appartenenti alla giurisdizione tributaria in virtù della riforma del 2001 che ne ha ampliato l'oggetto, modificando - come noto - l'art. 2 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Il secondo dei due orientamenti⁴³² si è invece spinto sino a sostenere l'autonoma impugnabilità di tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria idonei a manifestare la pretesa tributaria - benché ancora *in itinere* - ravvisando proprio in tale manifestazione l'interesse a ricorrere ex art. 100 c.p.c. da parte del contribuente. Non raramente, l'orientamento da ultimo richiamato ha persino affermato il carattere facoltativo di tale impugnazione dando vita alla teoria della c.d. impugnazione facoltativa⁴³³.

Alla luce di tali orientamenti, e con l'ausilio delle relative posizioni espresse dalla dottrina, si tenterà di sviluppare, nella prima sezione del capitolo, la problematica riguardante gli atti atipici più diffusi.

Nella seconda sezione, invece, si illustreranno i criteri

accertamento; *Id.*, 09 agosto 2006, n. 18008 che ha assimilato la nota con cui l'Amministrazione finanziaria ha negato la definizione agevolata ad un rigetto delle domande di definizione agevolata di rapporti tributari di cui all' art. 19, lettera h.

⁴³²Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI, ordinanza, 28 novembre 2014, n. 25297; *Id.*, SS.UU., 18 febbraio 2014, n. 3773; *Id.*, sez. trib., ord., 3 febbraio 2014, n. 2248; *Id.*, 6 ottobre 2012, n. 17010; *Id.*, 11 maggio 2012, n. 7344; *Id.*, sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25591; *Id.*, SS.UU., ord., 11 maggio 2009, n. 10672; *Id.*, sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045; *Id.*, SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293; *Id.*, SS.UU., 26 luglio 2007, n. 16428; *Id.*, 9 agosto 2007, n. 17526.

⁴³³ Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 28 maggio 2014, n. 11929; *Id.*, 05 ottobre 2012, n. 17010; *Id.*, 11 maggio 2012, n. 7344; *Id.*, 08 ottobre 2007, n. 21045.

eventualmente adoperabili ai fini del superamento del principio di tassatività degli atti impugnabili in nome della doverosità della tutela del contribuente, focalizzando l'attenzione anche sulla richiamata teoria dell'impugnazione facoltativa.

2. Riflessioni sugli orientamenti giurisprudenziali e dottrinali in tema di impugnabilità del diniego di autotutela.

In dottrina⁴³⁴ ed in giurisprudenza⁴³⁵ è stata rivolta particolare attenzione al problema riguardante la possibilità

⁴³⁴ Cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 ss.; *Id.*, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2008, pag. 17 e ss.; F. TUNDO, *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2012, n. 16, pag. 1210 e ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, cit., pag. 303 ss.; G. INGRAO, *Niente di nuovo sul fronte dell'impugnabilità del rifiuto di autotutela*, in *Dial. Trib.*, 2010, n. 4; M. BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2009, n. 15, pag. 1227 e ss.; C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 6, pag. 473 e ss.; F. CERIONI, *L'autotutela tra "diritto morente" e "diritto vivente"*, *ivi*, 2009, fasc. 7, pag. 589 e ss.; A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, n. 5; *Id.*, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite*, in *Giur. It.*, 2007, n. 12, pag. 2885 e ss.; V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 6, pag. 1715 e ss.; A. VOZZA, *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, n. 6, pag. 482 e ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, pag. 318 e ss.; L. PIRRELLO - D. STEVANATO - R. LUPI, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dial. dir. trib.*, 2006, fasc. 2, pag. 161 e ss.; R. LUPI - G. PORCARO - D. STEVANATO, *"Diniego" di autotutela e giurisdizione delle commissioni tributarie*, *ivi*, 2004, fasc. 5, pag. 667 e ss.; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Boll. trib.*, 1996, n. 12, pag. 945 e ss.

⁴³⁵ Cfr., per tutte, Cass. civ., SS.UU., 16 agosto 2005, n. 16776; *Id.*, 27 marzo 2007, n. 7388; *Id.*, 6 febbraio 2009 n. 2870; *Id.*, 16 febbraio 2009, n. 3698; *Id.*, 23 aprile 2009, n. 9669; *Id.*, 3 dicembre 2014, n. 25563.

di ammettere o meno l'impugnabilità del provvedimento di rigetto espresso dell'istanza di autotutela presentata dal contribuente.

In via preliminare, va rilevato che - poiché il diniego di autotutela è generalmente un atto di conferma di un atto precedentemente emesso dall'Amministrazione finanziaria - la giurisdizione spetta allo stesso organo competente in materia di impugnazione dell'atto precedente ed è da ricondurre, pertanto, al giudice tributario⁴³⁶. Ciò, secondo tale ricostruzione, alla luce della riforma avvenuta nel 2001⁴³⁷ che ha, come assai noto, generalizzato la giurisdizione tributaria⁴³⁸ e che, quindi, ha reso il giudice tributario un giudice legittimato a decidere non solo sulle controversie nascenti in materia degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, quanto piuttosto su tutte le controversie che abbiano ad oggetto tributi⁴³⁹.

⁴³⁶ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 18 febbraio 2014, n. 3774. Non è condivisibile, dunque, l'orientamento di quella giurisprudenza che attribuisce al giudice amministrativo la giurisdizione in tale materia, in ragione del carattere pretensivo dell'interesse legittimo posto alla base dell'istanza di autotutela: Tar Toscana, sez. I, 22 ottobre 1999, n. 767; C. Stato, sez. IV, 9 novembre 2005, n. 6269. Sul tema, cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 97 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, cit., pag. 303 ss.; F. CERIONI, *L'autotutela tra "diritto morente" e "diritto vivente"*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 7, pag. 589 e ss.

⁴³⁷ Si riferisce alle modifiche apportate dall'art. 12 della Legge n. 448 del 28 dicembre 2001.

⁴³⁸ Cfr., *ex multis*, Cass. civ., 27 marzo 2007, n. 7388; *Id.*, 10 agosto 2005, n. 16776.

⁴³⁹ Cfr., sul punto, TAR Umbria, 29 settembre 2006, n. 490; *Id.*, Toscana, 13 aprile 2006, n. 1256; *Id.*, Campania, sez. Napoli, 8 aprile 2005, n. 519.

Tuttavia, il riconoscimento della giurisdizione tributaria in materia esula dalla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie di cui all'art. 19 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in quanto - come rilevato in giurisprudenza - "quest'ultima non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda (...) e sarà, quindi, compito della Commissione tributaria verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate dall'art. 19⁴⁴⁰".

Se ne deduce che non assume alcun rilievo, ai nostri fini, la natura discrezionale⁴⁴¹ dell'autotutela, in quanto la Costituzione, ed in specie l'art. 103, non prevedono una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo in caso di tutela degli interessi legittimi.

Inoltre, secondo il medesimo orientamento giurisprudenziale⁴⁴², laddove non fosse ritenuta proponibile la domanda in relazione al diniego di autotutela, si presenterebbe un vuoto di tutela, dal momento che l'esclusività della giurisdizione non consentirebbe al contribuente di impugnare eventuali atti, ritenuti non autonomamente impugnabili, dinanzi a diversi organi giudicanti.

Ciò detto, il diniego di autotutela non può ritenersi, in via

⁴⁴⁰ Così: Cass. civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388.

⁴⁴¹ In giurisprudenza, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 4 febbraio 2005, n. 2305; *Id.*, 9 ottobre 2000, n. 13412; *Id.*, 5 febbraio 2002, n. 1547. In dottrina, per tutti, cfr. P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, Milano, 2008; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria: l'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996.

⁴⁴² Cfr. Cass. civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388.

generale, autonomamente impugnabile⁴⁴³.

In primo luogo in quanto non rientra nell'elenco di cui al primo comma del citato art. 19; in secondo luogo, alla luce della sua natura di atto di conferma; infine, in ragione dell'impossibilità di motivare il diniego invocando la violazione di una norma, essendo la revoca e l'annullamento⁴⁴⁴ atti non obbligatori. Senza considerare che, laddove si ritenesse impugnabile in via autonoma il diniego di autotutela, si discuterebbe della legittimità di un atto divenuto definitivo⁴⁴⁵.

E', però, condivisibile l'orientamento dottrinale⁴⁴⁶ che afferma l'impugnabilità di tale atto, per vizi propri⁴⁴⁷, nei casi in cui il provvedimento di rigetto emesso dall'Amministrazione finanziaria rappresenti il risultato di una separata attività istruttoria⁴⁴⁸ e, pertanto, sia

⁴⁴³ Cfr., *ex multis*, F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, cit., pag. 303 ss.

⁴⁴⁴ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 1 dicembre 2004, n. 22564.

⁴⁴⁵ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, cit., pag. 303 ss.

⁴⁴⁶ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 97 e ss.; *Id.*, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.

⁴⁴⁷ Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.

⁴⁴⁸ Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; A. LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento delle giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pag. 1073 e ss.

classificabile come “rinnovazione” del precedente atto⁴⁴⁹ oppure laddove il contribuente abbia presentato un’istanza di rimborso e sia necessario, pertanto, provvedere all’eliminazione, in via di autotutela, dell’atto impositivo precedentemente emesso contenente la pretesa pagata⁴⁵⁰.

In particolare, parte della dottrina⁴⁵¹ e della giurisprudenza⁴⁵² (quest’ultima a partire dal 2001⁴⁵³) hanno

⁴⁴⁹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 98; *Id.*, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.

⁴⁵⁰ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi di ricorso*, cit., pag. 303 ss.

⁴⁵¹ Cfr. F. CERIONI, *L’autotutela tra “diritto morente” e “diritto vivente”*, cit., pag. 590 e ss.; S. DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell’impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle Commissioni tributarie*, cit., *passim*; C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, cit., *passim*; A. ROSSI, *L’impugnabilità del rifiuto di autotutela*, cit., *passim*; L. PIRRELLO, D. STEVANATO e R. LUPI, *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, cit., *passim*; V. FICARI, *L’autotutela dell’Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti “itinerari” della giurisprudenza tributaria*, cit., pag. 1715 e ss.

⁴⁵² Cfr. Cass. civ., SS.UU., 16 agosto 2005, n. 16776; *Id.*, 27 marzo 2007, n. 7388, con nota di A. AMATUCCI, *Cass., SS.UU., sent. n. 7388 del 27 marzo 2007: diniego di autotutela e tutela giurisdizionale*, in *Il Fisco*, 2008, n. 14, pag. 2523.

⁴⁵³ La tesi dell’impugnabilità del rifiuto di autotutela è stata sostenuta in giurisprudenza a partire dal 2001. Cfr., per tutte, CTP Lecce, 7 novembre 2001, n. 159; CTR Campania, 9 gennaio 2003, n. 423; CTR Liguria, 5 maggio 2004, n. 10; CTP Matera, 29 giugno 2004, n. 45. Precedentemente, la giurisprudenza si è sempre espressa in senso negativo sulla possibilità di impugnare il diniego di autotutela, alla luce della discrezionalità di tale atto e dell’impossibilità di individuare situazioni giuridiche da tutelare. Cfr., sul punto, A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all’impugnabilità del diniego di autotutela*, cit., *passim*. In

ritenuto impugnabile il provvedimento di rigetto dell'autotutela alla luce del nuovo testo dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 che ha ampliato la giurisdizione tributaria, nonché sulla base della valutazione in termini non tassativi dell'elencazione contenuta all'art. 19 della legge processual-tributaria.

Con una prima pronuncia⁴⁵⁴, la Suprema Corte di Cassazione ha affermato che sarebbe consentito al contribuente “rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'Amministrazione manifesti (anche attraverso la procedura del silenzio-rigetto) la convinzione che il rapporto tributario (...) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare”, in quanto la generalizzazione della giurisdizione tributaria avrebbe comportato una modifica implicita dell'art. 19 in tema di atti impugnabili.

Con una seconda sentenza⁴⁵⁵, invece, ha precisato che, laddove la risposta dell'Amministrazione finanziaria abbia riguardato soltanto il rifiuto dell'esercizio dell'autotutela, l'organo giudicante adito può occuparsi solo del sindacato sulla legittimità o meno del rifiuto operato dall'Ufficio.

Pertanto, è severamente precluso al giudice tributario esaminare il merito della pretesa tributaria, al quale il contribuente si sia opposto nel proprio ricorso.

D'altra parte, se si concedesse al giudice la possibilità di occuparsi anche del merito della controversia, si darebbe luogo ad “un'indebita sostituzione dell'organo giudicante

giurisprudenza, *ex multis*, cfr. Cass. civ., SS.UU., 4 ottobre 1996, n. 8685; *Id.*, 11 novembre 1998, n. 11364; CTP. Salerno, 27 dicembre 1999, n. 200.

⁴⁵⁴ Cfr. Cass. civ., SS.UU. 16 agosto 2005, n. 16776, cit.

⁴⁵⁵ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388, cit.

nell'attività amministrativa⁴⁵⁶».

Al contrario, tuttavia - secondo la ricostruzione operata dalla Cassazione - allorché l'Amministrazione nell'atto di rigetto dell'istanza di autotutela non abbia soltanto esercitato i propri poteri discrezionali, ma si sia occupata anche del merito della controversia esprimendosi anche sulla pretesa tributaria, il giudice tributario sarà tenuto a pronunciarsi anche su tali profili⁴⁵⁷.

Ebbene, l'analisi di tale pronuncia desta non poche perplessità in quanto, così facendo, il ruolo del giudice tributario sconfinerebbe rispetto ai limiti individuati dalla legge processual-tributaria.

L'unica spiegazione plausibile a quanto affermato dai Giudici è - come opportunamente rilevato⁴⁵⁸ - la circostanza che, nell'ipotesi presa in considerazione dalla Corte di Cassazione, è l'Amministrazione finanziaria che, per prima, si è occupata nel provvedimento di rigetto del merito della controversia ed è quindi questa ad aver causato l'intervento del giudice tributario su tali aspetti.

In proposito, tuttavia, una dottrina⁴⁵⁹ ha rilevato come, nel caso in cui il rifiuto di autotutela rappresenti la conferma di un precedente atto, non è corretto ipotizzare l'impugnazione per vizi riguardanti l'atto presupposto.

⁴⁵⁶ Così: Cass. civ., SS.UU., 27 marzo 2007, n. 7388, *cit.* Sul punto, cfr. A. AMATUCCI, *Cass. SS.UU., sent. n. 7388 del 27 marzo 2007: diniego di autotutela e tutela giurisdizionale*, *cit.*, pag. 2523 e ss.

⁴⁵⁷ Cfr. A. TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite*, *cit.*, pag. 2885 e ss.

⁴⁵⁸ Cfr. A. AMATUCCI, *Cass., SS.UU., sent. n. 7388 del 27 marzo 2007: diniego di autotutela e tutela giurisdizionale*, *cit.*, pag. 2523 e ss.

⁴⁵⁹ Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, *cit.*, pag. 17 e ss.

Di conseguenza, in tali casi, l'organo giudicante potrebbe - come affermato dalla Corte di Cassazione - pronunciarsi sul merito ma annullando soltanto l'atto di diniego e non anche l'atto impositivo, in quanto l'impugnazione ha ad oggetto semplicemente il nuovo atto⁴⁶⁰.

La tutela, garantita al contribuente, non è mai pienamente soddisfacente, perché il contribuente è titolare di una situazione soggettiva di tipo solo procedimentale.

Si avrebbe una piena tutela solo se il giudice tributario, annullando il diniego di autotutela, imponesse all'Amministrazione di rimuovere l'atto impositivo emesso, costituendo le basi per il giudizio di ottemperanza⁴⁶¹⁻⁴⁶².

⁴⁶⁰ Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.

⁴⁶¹ Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.

⁴⁶² Sul tema dell'ottemperanza, si rinvia, *ex multis*, a F. TESAURO, voce *processo tributario*, in *Digesto Disc. Priv., sec. Comm.*, agg. Torino, 2007, pag. 697 e ss.; S. MULEO, *Il nuovo processo tributario*, cit., *passim*; F. RANDAZZO, *Solo una espressa statuizione di condanna apre la strada all'ottemperanza?*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, n. 5, pag. 425 e ss.; *Id.*, *Giudizio di ottemperanza e calcolo degli interessi sui rimborsi d'imposta*, *ivi*, 2013, n. 1, pag. 26 e ss.; *Id.*, *Natura e profili operativi del giudizio di ottemperanza*, *ivi*, 2002, n. 8, pag. 759 e ss.; I. PELLECCCHIA, *Il giudizio di ottemperanza*, in AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, cit., pagg. 808 e ss.; *Id.*, *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Digesto comm., agg.*, Torino, 2009; G. TABET, *La difficile strada della esecuzione delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 2 pag. 105 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 10, pag. 739 e ss.; *Id.*, *Il giudizio di ottemperanza*, in *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario*, cit., pag. 929 e ss.; S.M. MESSINA, *Fermo e compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 5, pag. 391 e ss.;

Altra giurisprudenza⁴⁶³, invece, ha escluso l'impugnabilità di tale atto sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela sia per l'impossibilità di procedere al riesame nel merito dell'atto impositivo divenuto definitivo.

Tali pronunce, quindi, oltre ad essere palesemente in contrasto con le richiamate enunciazioni giurisprudenziali⁴⁶⁴ che, invece, avevano affermato l'impugnabilità del rigetto espresso di autotutela, risultano particolarmente contraddittorie avendo, nella prima parte, sostenuto l'attribuzione della giurisdizione in materia ai giudici tributari e, nella seconda parte, escluso la possibilità di proporre impugnazione⁴⁶⁵.

Nello stesso anno 2009, la Suprema Corte di Cassazione, sempre a Sezioni Unite, ha emanato una nuova pronuncia⁴⁶⁶ nella quale i giudici hanno ribadito quanto già sostenuto nelle sentenze nn. 16776/2005 e 7388/2007, in relazione alla circostanza che l'attribuzione al giudice tributario, da parte della Legge n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e

Nota in tema di giudizio di ottemperanza, in Giur. It., 2004, n. 11; C. GLENDI, Primi approcci della suprema corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario, in GT - Riv. Giur. Trib., 2002, n. 11, pag. 1049 e ss.; Id., Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti, in Corr. Trib., 2000, n. 19, pag. 1364 e ss.

⁴⁶³ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 6 febbraio 2009, n. 2870; *Id.*, 16 febbraio 2009, n. 3698. Recentemente, si veda in senso conforme Cass. civ., sez. V, 3 dicembre 2014, n. 25563.

⁴⁶⁴ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 16 agosto 2005, n. 16776, *cit.*; *Id.*, 27 marzo 2007, n. 7388, *cit.*

⁴⁶⁵ Con riferimento alla pronuncia n. 2870/2009, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, *cit.*, pag. 1227 e ss.; D. STEVANATO, *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Boll. trib.*, *cit.*, pag. 945 e ss.

⁴⁶⁶ Cass. civ., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669.

specie comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, debbano essere devolute al giudice tributario la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

D'altro canto, tuttavia, è stato affermato che, stante l'impossibilità di qualificare l'autotutela alla stregua di uno strumento di tutela per il contribuente e considerato, altresì, che il giudizio delle Commissioni tributarie sul diniego di autotutela deve concernere la legittimità del rifiuto medesimo e non può essere basato "sulla fondatezza della pretesa tributaria"⁴⁶⁷, la domanda deve essere considerata improponibile.

Nel caso in esame, difatti, il contribuente, mediante l'impugnazione del diniego di autotutela, non si era limitato a rilevare l'illegittimità dell'atto, ma aveva richiesto l'annullamento degli avvisi di accertamento precedentemente emessi e non tempestivamente impugnati, senza dedurre l'esistenza di alcun interesse pubblico all'annullamento⁴⁶⁸.

⁴⁶⁷ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9669. Recentemente, cfr. Cass. civ., sez. VI, ord., 18 giugno 2012, n. 10020; *Id.*, 12 maggio 2010, n. 11457; *Id.*, 9 luglio 2009, n. 16097; CTR Toscana, 21 febbraio 2014, n. 343/24/2014, che così si è espressa: "il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela è sindacabile sotto il profilo della legittimità soltanto con riferimento agli aspetti dell'imparzialità e correttezza dell'azione amministrativa (...) Detto provvedimento non risulta sindacabile quanto al merito, ostando in proposito la discrezionalità dell'Amministrazione".

⁴⁶⁸ La Suprema Corte di Cassazione ha, presumibilmente, voluto evitare il riesame di un atto divenuto definitivo, a tutela dei principi della certezza e della stabilità del diritto. In caso contrario, come

La giurisprudenza e la dottrina a favore dell'impugnabilità del diniego espresso di autotutela finora richiamate non convincono pienamente. Pertanto, si rendono necessarie alcune riflessioni.

In primo luogo, non persuade il rapporto instaurato tra l'art. 2 e l'art. 19 della legge processual-tributaria⁴⁶⁹.

Invero, la giurisprudenza sembra confondere i limiti interni individuati dall'art. 19 ed i limiti esterni alla giurisdizione di cui all'art. 2⁴⁷⁰, giungendo ad affermare che la modifica dell'art. 2 abbia condotto implicitamente alla rettifica di quanto disposto dall'art. 19.

Tuttavia, come rilevato, la riforma, che ha riguardato il richiamato art. 2, non risulta idonea a “sovvertire la struttura di fondo del processo tributario quale giudizio imperniato, anche storicamente, esclusivamente sull'impugnazione dei provvedimenti che esprimono la pretesa tributaria (o se si preferisce, determinano, in tutto o in parte, l'obbligazione

rilevato, si sarebbe determinata “a seguito dell'accoglimento dell'impugnativa proposta contro il diniego dell'autotutela (...) una pronuncia equivalente e/o sostitutiva di quella già resa (...) dal giudice tributario in sede di impugnativa dell'atto impositivo di cui sia stato successivamente invocato il superamento attraverso l'impugnativa del diniego dell'autotutela attivata nei suoi confronti”: così C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, cit., pag. 473 e ss.

⁴⁶⁹ In chiave problematica su tale rapporto, cfr. A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, cit. pag. 2 e ss.; V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti “itinerari” della giurisprudenza tributaria*, cit., pag. 1715 e ss.

⁴⁷⁰ Cfr. A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, cit. pag. 2 e ss.

tributaria)⁴⁷¹”.

Ciò in quanto la riforma dell'art. 2 ha ampliato le materie di competenza delle Commissioni tributarie senza modificare, in alcun modo, il contenuto dell'art. 19 ed, in particolar modo, il principio della tassatività degli atti impugnabili.

Ne consegue che l'impugnabilità immediata o meno del diniego espresso di autotutela deve essere valutata e dichiarata esclusivamente in base all'art. 19⁴⁷².

Tale circostanza implica la necessità di individuare un criterio valido che consenta di ritenere autonomamente impugnabile tale atto.

In proposito, come noto, l'art. 19 non richiama espressamente il rifiuto di autotutela tra gli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma, a meno che non si ritenga di poterlo ricomprendere nella lettera i) dell'elenco (*id est* ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie).

Secondo parte della dottrina⁴⁷³, infatti, il rifiuto espresso dell'istanza di autotutela potrebbe rientrare negli atti per i quali la legge preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie, in ragione della circostanza che, in materia di autotutela, nell'art. 2 quater del D.L. n. 564 del

⁴⁷¹ Così S. MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU.*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 29 e ss.

⁴⁷² Cfr. A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, cit. pag. 2 e ss.; V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, cit., pag. 1715 e ss. In giurisprudenza, recentemente, cfr. Cass. civ., SS.UU., 18 febbraio 2014, n. 3774.

⁴⁷³ Cfr. C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, cit., pag. 473 e ss.

30 settembre 1994, convertito, con modifiche, nella Legge n. 656 del 30 novembre 1994 e nel D.M. n. 37 dell'11 febbraio 1997, è individuabile la volontà del legislatore tesa a considerare impugnabili gli atti emessi a conclusione del procedimento di autotutela.

Altra dottrina⁴⁷⁴, invece, fa derivare il carattere impositivo del diniego espresso di autotutela dal carattere rinnovativo dell'atto e, quindi, limita l'impugnabilità ai casi in cui il diniego derivi da una nuova istruttoria e, in ogni caso, sempre nel rispetto dell'impugnabilità per vizi propri e, quindi, per motivi differenti da quelli proponibili nei confronti del primo atto⁴⁷⁵.

Al contrario, non può essere preso in considerazione quell'orientamento dottrinale⁴⁷⁶ che ritiene impugnabile l'atto in esame per assimilazione dello stesso all'avviso di accertamento del tributo, stante l'impossibilità di assimilare le due tipologie di atto⁴⁷⁷, nonché di considerarle rientranti nella stessa fattispecie.

⁴⁷⁴ Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.

⁴⁷⁵ Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.; *Id.*, *Istituzioni di diritto tributario*, Parte generale, cit., pag. 156 e ss.; A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, cit. pag. 2 e ss.

⁴⁷⁶ Cfr. P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento*, cit., pag. 311 e ss.

⁴⁷⁷ Cfr. G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TAR SU*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 4, pag. 317 e ss. secondo cui “requisito essenziale affinché si possa parlare di avviso di accertamento o di liquidazione è la manifestazione di una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, anche se accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori”. In senso conforme D. COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2007, pag. 3687 e ss.

Difatti, non possono essere attribuiti poteri sostitutivi al diniego di autotutela rispetto all'atto impositivo, perché il diniego di autotutela non è finalizzato a costituire una nuova obbligazione tributaria ma, più semplicemente, a riaffermare la pretesa tributaria già oggetto del precedente atto⁴⁷⁸.

Infine, altra dottrina⁴⁷⁹ ha ricondotto il rigetto di autotutela ad un diniego di rimborso.

Alla luce di quanto sinora affermato, si può certamente concludere nel senso di escludere le impostazioni dottrinali da ultimo richiamate.

Con riferimento, invece, ai primi due orientamenti dottrinali, giova precisare che nel caso in cui si condividesse la teoria⁴⁸⁰ secondo cui il diniego di autotutela è impugnabile in quanto rientrante nella lettera i) dell'elencazione tassativa di cui all'art. 19 (*id est* ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle commissioni tributarie), non ci sarebbe bisogno di provare l'interesse a ricorrere e, dunque, la lesione della sfera giuridica del contribuente, in quanto tale atto usufruirebbe del fatto che - come già rilevato al precedente capitolo - il carattere impugnatorio del processo tributario assorbe l'interesse ad agire con riferimento agli atti contemplati nell'art. 19 della legge processual-

⁴⁷⁸ Cfr. A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, cit. pag. 2 e ss.

⁴⁷⁹ Cfr. V. FICARI, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, cit., pag. 1715 e ss.

⁴⁸⁰ Cfr. C. GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, cit., pag. 473 e ss.

tributaria⁴⁸¹.

Laddove, invece, si propendesse per il secondo orientamento dottrinale⁴⁸², allora l'impugnabilità sarebbe ammessa solo laddove si fosse in presenza di un atto lesivo per il contribuente e, quindi, fosse rintracciabile l'interesse a ricorrere.

Quest'ultimo, tuttavia, sarebbe facilmente rintracciabile in quanto coincidente con l'interesse all'annullamento della pretesa tributaria.

Infine, una dottrina⁴⁸³ ha escluso l'impugnabilità del diniego espresso autotutela, sia in forma autonoma che differita⁴⁸⁴ e sia davanti al giudice tributario che dinanzi ad altro organo giudicante, alla luce della circostanza che gli eventuali pregiudizi subiti dal contribuente rimangono sempre ricollegabili al precedente atto e, dunque, la negazione della sua impugnabilità non conduce ad alcuna violazione del diritto di difesa di cui agli artt. 24 e 111 della Costituzione, 6 della Cedu e 47 della Carta di Nizza-Strasburgo.

Peraltro, secondo tale filone interpretativo, l'impugnazione

⁴⁸¹ Cfr., *ex multis*, E. ALLORIO, *Bisogno di tutela giuridica?*, in *Problemi di diritto*, cit., pag. 230 e ss.; G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss.

⁴⁸² Cfr. F. TESAURO, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, cit., pag. 17 e ss.

⁴⁸³ Cfr. A. TURCHI, *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, cit. pag. 2 e ss. In senso conforme, cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 356 e ss.

⁴⁸⁴ Anche l'impugnazione in via differita potrebbe rappresentare una forte garanzia per il contribuente. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla successiva impugnazione del diniego tacito o espresso di rimborso. Cfr., sul punto, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, *Lezioni sul processo tributario*, cit., pag. 332 e ss.

del diniego espresso di autotutela condurrebbe ad una duplicazione delle forme di tutela, in quanto, in caso di mancata impugnazione dell'atto precedente, in sede di contestazione giurisdizionale del diniego espresso di autotutela sarebbero fatti valere anche i vizi del primo atto e, nel caso di avvenuta impugnazione dell'atto impositivo, si darebbe luogo a due giudizi aventi il medesimo oggetto.

3. Segue. Sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo.

L'impugnabilità autonoma dell'estratto di ruolo⁴⁸⁵, nel corso degli ultimi anni, è stato oggetto di accesi dibattiti giurisprudenziali⁴⁸⁶.

In particolare, la Suprema Corte di Cassazione, con alcune pronunce⁴⁸⁷, ha ritenuto ammissibile il ricorso proposto avverso l'estratto di ruolo, equiparandolo alla riproduzione, seppur parziale, del ruolo che - come noto - rientra nell'elencazione tassativa degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19 del decreto sul processo

⁴⁸⁵ Preliminare alla comprensione della natura dell'estratto di ruolo è la nozione di ruolo, per la quale si rinvia, per tutti, a A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit.; *Id.*, *In tema di ruolo esattoriale*, in *Giur. Imp.*, 1965, *passim*; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972, *passim*; E. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, *passim*.

⁴⁸⁶ Giova precisare che, con l'ordinanza interlocutoria n. 16055 dell'11 luglio 2014, è stata devoluta alle Sezioni Unite la controversia riguardante la questione dell'autonoma impugnabilità dell'estratto di ruolo tributario. Le Sezioni Unite non si sono ancora espresse sul punto.

⁴⁸⁷ Cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 03 febbraio 2014, n. 2248; *Id.*, 26 maggio 2010 n. 15946; *Id.*, 19 gennaio 2010, n. 724; Giudice di pace Palermo, sez. I, 22 marzo 2013.

tributario⁴⁸⁸. Inoltre, ad avviso della Corte il ruolo è l'unico titolo valido e legittimo per la riscossione dei tributi⁴⁸⁹, mentre la cartella esattoriale costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa viene portata a conoscenza del contribuente.

Più precisamente, la Cassazione ha rilevato che - benché il ruolo, e quindi l'estratto di ruolo, sia un atto interno⁴⁹⁰ dell'Amministrazione - esso costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente, sicché la sua formazione rappresenta un momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione⁴⁹¹.

Le sentenze richiamate si inseriscono in quel filone giurisprudenziale⁴⁹² teso a interpretare come non tassativo l'elenco contenuto nell'art. 19 alla luce della riformulazione dell'art. 2, in tema di giurisdizione, dello stesso decreto legislativo.

Con la conseguenza che - secondo tale ricostruzione - ferma restando la natura non tassativa dell'elenco dell'art. 19, sarebbe devoluta al giudice tributario la valutazione del carattere autoritativo dell'atto in esame, con particolare

⁴⁸⁸ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 26 maggio 2010 n. 15946, *cit.*; *Id.*, 19 gennaio 2010, n. 724, *cit.*; Giudice di pace Palermo, sez. I, 22 marzo 2013, *cit.*

⁴⁸⁹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 03 febbraio 2014, n. 2248, *cit.*

⁴⁹⁰ Per atto "interno" deve intendersi non l'estraneità di questo rispetto al contribuente bensì la circostanza che non viene direttamente notificato al contribuente.

⁴⁹¹ Cfr. Cass. civ., sez. trib., ord., 03 febbraio 2014, n. 2248, *cit.*

⁴⁹² Vedi *infra* paragrafo 1.

riferimento all'attitudine, attribuita all'estratto di ruolo, di rendere conoscibile la pretesa tributaria vantata dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente.

Tale interpretazione non può senz'altro essere condivisa alla luce delle circostanze di seguito esaminate.

Difatti, il carattere impugnatorio proprio del processo tributario implica che l'impugnazione degli atti debba avvenire nel rispetto dell'elencazione contenuta nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1192 e, pertanto, solo laddove l'atto provochi una lesione della sfera giuridica del contribuente. Invero, è possibile procedere all'impugnazione soltanto di quegli atti la cui notifica comporti una lesione concreta ed effettiva per il contribuente.

Circostanza, questa, non ravvisabile nell'estratto di ruolo che non viene notificato al debitore e, quindi, non produce alcun effetto nei suoi confronti.

Il contenuto dell'estratto di ruolo è, successivamente, comunicato al contribuente mediante la notifica della cartella di pagamento e, pertanto, solo in quel momento è possibile che avvenga la lesione della sfera giuridica del destinatario e, quindi, è comprensibile la necessità di effettuare l'impugnazione.

Ne consegue che, laddove il contribuente sia stato edotto della propria posizione debitoria mediante accesso agli atti e conseguente visione dell'estratto di ruolo, occorrerà attendere la notifica della cartella esattoriale, che vale anche come notifica del ruolo ai sensi dell'art. 21 del D.lgs. n.

546/1992, per presentare ricorso⁴⁹³⁻⁴⁹⁴.

In questi termini si riscontra un altro orientamento della Suprema Corte di Cassazione⁴⁹⁵, nonché della

⁴⁹³ Sul rapporto tra ruolo e cartella di pagamento giova precisare che tali atti sono di fatto equiparati dal D.M. n. 321 del 3 settembre 1999, con la differenza sostanziale che le informazioni contenute nel ruolo sono destinate all'agente della riscossione, mentre quelle contenute nella cartella di pagamento sono dirette al contribuente, che viene a conoscenza del ruolo mediante la notifica della cartella. Più precisamente, il ruolo trasmette l'ammontare del debito del soggetto passivo, mentre la cartella esattoriale rappresenta un atto di intimazione emesso nei confronti del contribuente da parte dell'agente della riscossione ed è, quindi, definibile come "il mero veicolo mediante il quale il ruolo viene notificato al debitore": così A. CARINCI, *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 7, pag. 585 e ss.; *Id.*, *Autonomia e indipendenza del procedimento di iscrizione a ruolo rispetto alla formazione della cartella di pagamento*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2011, n. 11, pag. 971 e ss.

⁴⁹⁴ Peraltro, come sottolineato da una recente pronuncia, deve ritenersi "inammissibile, ai sensi degli artt. 18 e 21, D.Lgs. n. 546 del 1992, un'impugnazione dei ruoli in qualsiasi tempo, senza indicare la data certa in cui il contribuente ne ha avuto conoscenza. La predetta data certa di conoscenza della pretesa tributaria, peraltro, deve ritenersi solo quella conseguente alla ricezione da parte del contribuente di un atto impositivo e non può, quindi, essere considerata quella della richiesta dell'estratto di ruolo, in quanto il contribuente può effettuare tale richiesta in ogni momento, stabilendo a suo piacimento il *dies a quo* della decorrenza del termine per l'impugnazione, eventualmente spostandolo nel tempo a seguito di reiterate richieste": così CTR Campania, sez. III, 1 agosto 2014, n. 7545.

⁴⁹⁵ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 19 marzo 2014, n. 6395; *Id.*, 20 marzo 2013, n. 6906; *Id.*, 15 marzo 2013, n. 6610; *Id.*, 28 gennaio 2010, n. 1837. In particolare, la prima delle sentenze richiamate ha precisato

giurisprudenza di merito⁴⁹⁶, che afferma la natura di atto interno dell'estratto di ruolo ed, inoltre, dichiara l'assenza di qualsivoglia interesse concreto ed attuale ex art. 100 c.p.c. in grado di radicare la lite tributaria.

Ancora, l'impossibilità di procedere all'impugnazione dell'estratto di ruolo è dettata dall'inesistenza, nel processo tributario, della c.d. azione di "mero accertamento"⁴⁹⁷.

Difatti, come peraltro già chiarito, nelle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria non abbia emesso un atto autoritativo - e certamente non lo è l'estratto di ruolo - il contribuente non può proporre un'azione di mero accertamento al fine di accertare l'esistenza del rapporto di imposta.

Il contribuente può, infatti, presentare ricorso solo avverso

che "con riguardo agli atti impugnabili ex art. 19 cit., i ruoli sono atti interni dell'amministrazione, i cui vizi solo eccezionalmente, in base a norme specifiche (ad es., D.P.R. n. 602 del 1973, art. 17, che stabilisce i termini di decadenza entro i quali i ruoli devono diventare esecutivi), ovvero quando i relativi estratti siano notificati al contribuente in luogo della cartella, ed assumano, quindi, la natura di atti impositivi (cfr., in tal senso, Cass. 724/10), si riverberano sul rapporto tributario individuale; e, pertanto, solo in tali casi si rendono impugnabili. La cartella esattoriale costituisce, per converso, l'atto impositivo attraverso il quale il contribuente assume contezza dell'iscrizione a ruolo ed i cui vizi comportano l'illegittimità della pretesa tributaria, con la conseguenza che è avverso di essa che va rivolta, di regola, l'impugnazione". Con riferimento alla richiamata pronuncia n. 6906/2013, in termini critici cfr. A. CARINCI, *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 7, pag. 585 e ss.

⁴⁹⁶ Cfr., *ex multis*, CTP Napoli, 26754/14.

Giudice di pace Acerra, 6 luglio 2013; CTP Firenze, 26 novembre 2013, n. 85/4/13.

⁴⁹⁷ Vedi capitolo n. 3.

atti impositivi individuali ed, in particolare, può impugnare autonomamente solo gli atti contemplati nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, a meno che sia possibile ricorrere all'interpretazione estensiva dell'elenco. Ciò non è possibile per l'estratto di ruolo⁴⁹⁸.

Pertanto, si ritiene di dover negare l'impugnabilità diretta ed immediata dell'estratto di ruolo, i cui vizi potranno, invece, essere fatti valere all'interno del successivo atto autonomamente impugnabile (*i.e.* la cartella di pagamento) nel rispetto della regola della tutela differita.

Inoltre, l'impugnabilità è da escludere anche alla luce della circostanza che, pur ragionando nell'ottica della possibilità di contestare giudizialmente l'estratto di ruolo, se il contribuente lo impugnasse non è ben chiaro che condotta dovrebbe mantenere a seguito della notifica della cartella di pagamento.

Invero, se il contribuente provvedesse all'impugnazione anche della cartella di pagamento, si darebbe luogo a due processi per la medesima pretesa tributaria ed, in ogni caso, l'impugnazione della cartella potrebbe avvenire solo per vizi propri attinenti alla cartella; se, al contrario, non si impugnasse la cartella di pagamento, la pretesa di cristallizzerebbe alla luce della mancata proposizione del ricorso ai sensi dello stesso art. 19.

Fermo restando che, nel caso di proposizione di ricorso avverso l'estratto di ruolo, sarebbe violato arbitrariamente il principio della tutela differita.

Infine, sforzandosi di ritenere l'estratto di ruolo impugnabile al pari degli atti tipici individuati dal legislatore, si dovrebbe risolvere anche il problema di comprendere cosa accada laddove il contribuente non

⁴⁹⁸ Si analizzeranno nel prosieguo della trattazione i criteri che consentono l'interpretazione estensiva dell'art. 19.

effettui l'impugnazione dell'atto atipico, non essendo certamente condivisibile, per i motivi che si vedranno, la teoria dell'impugnazione facoltativa⁴⁹⁹.

4. Segue. Sull'impugnabilità degli avvisi bonari.

Preliminarmente all'analisi della problematica inerente all'impugnabilità degli avvisi bonari, occorre precisare che in tale nozione si suole ricomprendere sia gli avvisi di pagamento che le comunicazioni di irregolarità⁵⁰⁰.

Con la differenza che i primi, disciplinati dall'art. 25 del D.lgs n. 472/1997, sono atti amministrativi non vincolanti emanati dall'Agente della riscossione e come tali non riconducibili ad una qualsivoglia forma di potere autoritativo.

Precisamente, gli avvisi di pagamento - che si riferiscono a somme già iscritte a ruolo per le quali sussistono tutti i presupposti necessari alla notificazione della cartella di

⁴⁹⁹ Rinviano ai prossimi paragrafi l'analisi specifica di tale teoria, basti in tale sede chiarire che, in ossequio a tale ricostruzione, l'impugnabilità in via autonoma degli atti non contemplati dall'art. 19 sarebbe un onere e non un obbligo per i contribuenti.

⁵⁰⁰ Su tale distinzione, si rinvia a G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 4, pag. 317 e ss.; G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 940 e ss. Sul tema, in generale, cfr. M. PIERRO, *Invalità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. Trib.*, 2012, pag. 1574 e ss.; A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2012, pag. 657 e ss.

pagamento - sono emessi al fine di dare informalmente notizia dell'avvenuta iscrizione a ruolo al contribuente.

Ciò al fine di consentirgli - nel caso di esattezza della pretesa tributaria - il pagamento anticipato di quanto dovuto rispetto al momento della notifica della cartella di pagamento, con conseguente risparmio di sanzioni, interessi e spese connesse.

Al contrario, le comunicazioni di irregolarità - previste dagli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973, in caso di liquidazione dell'imposta e controllo formale delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi, e dall'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, in caso di liquidazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione Iva - sono atti amministrativi istruttori, emessi dall' Agenzia delle Entrate e relativi a somme non ancora iscritte a ruolo.

L'obiettivo dell'emissione di tali comunicazioni è evitare che le somme contestate diventino oggetto di successiva iscrizione a ruolo.

Pertanto, si tratta di misure che “assolvono la funzione di “raffreddare” la funzione di prelievo nei casi in cui essa sfocia necessariamente nell'iscrizione a ruolo, senza che la pretesa impositiva sia prima formalizzata in un autonomo atto a rilevanza esterna⁵⁰¹”.

Peraltro, l'invio della comunicazione - ai sensi dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei Diritti del contribuente - offre al contribuente la possibilità di fornire, entro un termine congruo ed, in ogni caso, non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta, i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti a supporto della dichiarazione

⁵⁰¹ Così: G.TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

presentata⁵⁰².

Delineata, seppur sommariamente, la nota distinzione esistente tra gli avvisi di pagamento e le comunicazioni di irregolarità - che sono, in ogni caso, espressione dei principi di buona fede e correttezza cui deve essere improntato il rapporto tra Fisco e contribuente⁵⁰³ - occorre soffermarsi sulla possibilità di ammettere l'impugnabilità immediata di tali atti mediante un'interpretazione estensiva dell'art. 19 della legge processual-tributaria.

Ebbene, sul punto la giurisprudenza, se con un filone di pronunce⁵⁰⁴, ne ha escluso categoricamente l'impugnabilità

⁵⁰² Sul punto, cfr. la circolare n. 199/E del 13 agosto 1996, nonché la circolare n. 68/E del 16 luglio 2001.

⁵⁰³ Cfr. G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, cit., pag. 940 e ss.

⁵⁰⁴ Ci si riferisce – con riferimento agli avvisi di pagamento- tra le altre, a Cass. Civ., sez. trib., 28 gennaio 2005, n. 1791, con nota di G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, cit., pag. 940 e ss., e Cass., Civ., sez. trib., 4 febbraio 2005, nn. 2302 e 2303 che così si sono espresse: “L'avviso di pagamento bonario non è impugnabile avanti alle Commissioni tributarie, in quanto atto non espressione di un potere pubblicistico autoritativo, ma riconducibile alla sfera privatistica di un creditore che rivolge un invito di pagamento al suo debitore, senza che ad esso possano essere ricollegati effetti negativi significanti e rilevanti per il destinatario”; *Id.*, 14 gennaio 2005, n. 653 che così si ha statuito: “(...)a parte che neanche il ruolo, in quanto atto interno dell'amministrazione, e salvo casi espressamente previsti dalla legge, si rende autonomamente impugnabile, potendo e dovendo essere l'impugnazione rivolta, a norma dell'art. 19, comma 1, lett. d), D.lgs. n. 546/92, congiuntamente contro il ruolo e la cartella esattoriale, costituendo questa l'atto impositivo attraverso il quale il contribuente riceve ufficialmente notizia dell'iscrizione a ruolo (in tal senso Cass. 139/2004), l'atto impugnato nella specie non è, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, né una "comunicazione di iscrizione a ruolo", da valere, esattamente come

alla luce della tassatività dell'elenco contenuto nel citato art. 19, nonché sulla base della loro indubbia inattitudine a produrre effetti pregiudizievoli nei confronti del contribuente⁵⁰⁵, con altre sentenze - al contrario - ne ha

la cartella esattoriale, quale "notificazione del ruolo", né un qualsiasi altro atto che possa farsi rientrare, per scopo ed effetti, attraverso una valutazione su base concreta, tra quelli previsti dall'art. 19 D.lgs. 546/92, ma, come correttamente ed esaurientemente ritenuto e argomentato dalla sentenza impugnata, un mero avviso di pagamento, una comunicazione-invito con cui si informa il contribuente della debenza del tributo e della possibilità di rivolgersi al Comune per eventuali richieste di chiarimenti e financo di sgravio; una mera comunicazione bonaria, volta unicamente a favorire lo svolgimento del rapporto tributario, non avente carattere impositivo, non rientrante nel novero tassativo degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19, recante peraltro sul retro l'espressa avvertenza dell'inammissibilità del ricorso giurisdizionale, potendo questo essere proposto, contro la successiva cartella esattoriale, che sarebbe stata emessa, come pure indicato, in caso di mancato pagamento, previa iscrizione a ruolo del tributo". In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 28 gennaio 2005, n. 1791; *Id.*, 11 febbraio 2005, n. 2829; *Id.*, 12 luglio 2005, nn. 14668 e 14669. Con riferimento, invece, alle comunicazioni di irregolarità, cfr. CTR Palermo, 12 aprile 2013, n. 183/34/13 che ha affermato che tali atti "(...) non manifestano una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, ancorché accompagnata dalla sollecitazione a pagare spontaneamente per evitare spese ulteriori (o anche essere ammesso a qualche beneficio)" e rappresentano piuttosto "(...) un invito a fornire eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi. Quindi manifestano una volontà impositiva ancora in itinere e non formalizzata in un atto cancellabile solo in via di autotutela (o attraverso l'intervento del giudice)".

⁵⁰⁵ Si è espressa in senso conforme alla non impugnabilità degli avvisi bonari ed, in specie, delle comunicazioni di irregolarità l'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 110/E del 22 ottobre 2010 in cui si legge che: "le comunicazioni al contribuente (c.d. "avvisi bonari") recapitate ai sensi degli articoli 36-bis, comma

ammesso l'immediata giustiziabilità.⁵⁰⁶

3, del DPR n. 600 del 1973 e 54-bis, comma 3, del DPR n. 633 del 1972, non contenendo una pretesa tributaria definita, non costituiscono atti impugnabili. Esse si sostanziano, infatti, in un mero invito al contribuente a fornire, in via preventiva, elementi chiarificatori delle anomalie riscontrate in sede di liquidazione automatizzata della dichiarazione e non sono, dunque, espressione di un potere pubblicistico autoritativo, non contenendo una pretesa impositiva definitiva e non producendo effetti negativi immediati per il destinatario. Tale interpretazione è confermata, peraltro, anche dalla circostanza che la comunicazione di irregolarità non è formalmente ricompresa nel novero degli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, di cui all'art. 19 del D.Lgs n. 546 del 1992. Come osservato dalla stessa Corte di Cassazione, "il diritto tributario è caratterizzato, tra l'altro, dalla tipicità degli atti che un Ente impositore può porre in essere. Ogni atto è espressione dell'esercizio di un potere assegnato da una norma, che ne individua presupposti ed effetti (...) Tutto ciò comporta che in linea di massima nella sfera del contribuente si possono produrre solo gli effetti negativi previsti dalla legge per il tipo di atto posto in essere. In questo contesto e su questa base, allora, si può ritenere che l'elencazione degli atti impugnabili che si ritrova nell'articolo 19 del D.Lgs. è tassativa e che non c'è la necessità di approntare una tutela giurisdizionale per atti diversi, che comunque sarebbero inidonei a produrre effetti negativi significativi nella sfera del contribuente" (cfr. Cass. 28 gennaio 2005, n. 1791). Sulla base delle considerazioni sopra esposte, nella gestione dei ricorsi proposti avverso i c.d. "avvisi bonari" gli uffici avranno cura di sollevare l'eccezione pregiudiziale di inammissibilità". La posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria si evince, inoltre, dal comunicato stampa, Avvisi bonari, i chiarimenti dell'Agenzia, Roma, 23 maggio 2012, in www.agenziaentrate.gov.it, a firma dell'Agenzia delle Entrate.

⁵⁰⁶ Cfr., tra le altre, Cass. civ., sez. VI, ord., 28 novembre 2014, n. 25297; *Id.*, 31 ottobre 2014, n. 23219; *Id.*, 08 ottobre 2014, n. 21180; *Id.*, sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344 con nota di A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle*

comunicazioni di irregolarità, cit., pag. 657 e ss., che ha affermato: “In tema di impugnazione di atti dell’amministrazione tributaria, nonostante l’elencazione degli atti impugnabili contenuta nell’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (art. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l’impugnabilità di tutti gli atti adottati dall’ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l’esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controversa di uno specifico rapporto tributario. Ne consegue che anche la comunicazione di irregolarità ex art. 36 bis, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario. (Cassa senza rinvio, CTR Venezia, 05/11/2009)”; *Id.*, 15 giugno 2010, n. 14373, che così si è espressa: “Le sezioni unite di questa Corte hanno affermato - in un giudizio analogo, nel quale era parte il Comune qui controricorrente - che nel processo tributario sono qualificabili come avvisi di accertamento o di liquidazione, impugnabili ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, tutti quegli atti con cui l’Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definitiva, ancorché tale comunicazione non si concluda con una formale intimazione di pagamento, sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell’attività esecutiva, bensì con un invito bonario a versare quanto dovuto, non assumendo alcun rilievo la mancanza della formale dizione "avviso di liquidazione" o "avviso di pagamento" o la mancata indicazione del termine o delle forme da osservare per l’impugnazione o della commissione tributaria competente, le quali possono dar luogo soltanto ad un vizio dell’atto o renderlo inidoneo a far decorrere il predetto termine, o anche giustificare la rimessione in termini del contribuente per errore scusabile (...). Nell’ambito di questa impostazione di diritto, che l’ente impositore non può riedificare a suo piacimento dichiarando "non impugnabili" atti che impugnabili

sono, spetta al giudice di merito sceverare con congrua motivazione gli atti impositivi dagli atti che impositivi non sono, esaminando gli aspetti sostanziali dell'atto, che possono non trovare compiuta corrispondenza nei suoi aspetti formali. Nella presente controversia è sufficiente rilevare come la sentenza impugnata sottolinei che "la comunicazione" impugnata contiene la determinazione della esatta somma dovuta dal contribuente, indicando che "in mancanza del suo pagamento seguirà l'iscrizione a ruolo" e che per chiarimenti, "richieste di sgravio o di rimborso il contribuente può rivolgersi all'ente impositore", elementi dai quali è ragionevole dedurre che ci si trovi di fronte alla comunicazione di una pretesa impositiva, di guisa che l'atto si atteggia come una vera e propria liquidazione dell'imposta, che incide sulla posizione patrimoniale del contribuente". In senso conforme, cfr. Cass. civ., SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293. Per una critica a tale pronuncia, cfr. G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.; D. COPPA, *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 45, pag. 3687 e ss.; *Id.*, SS.UU., 26 luglio 2007, n. 16428. Tale pronuncia si riferisce ad un avviso di pagamento in materia di contributi consortili. La Corte, in proposito, ha stabilito che: "Ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria debbono essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita compiuta e non condizionata e ciò ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto"; *Id.*, 7 aprile 2005, n. 7312, in tema di avviso di pagamento in materia di Tarsu, secondo cui: "L'avviso bonario di pagamento con il quale il comune ha invitato il contribuente al pagamento della tassa rifiuti solidi urbani che contenga tutti gli elementi (data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, l'importo totale con la relativa suddivisione in parte, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, ecc.) per essere qualificato un atto di accertamento e/o di liquidazione costituisce atto autonomamente impugnabile innanzi alla commissione tributaria,

senza che rilevi il fatto che non sia stato notificato e che manchi l'indicazione del termine per l'impugnazione, dell'autorità cui rivolgersi e delle relative formalità"; *Id.*, 8 ottobre 2007, n. 21045, con nota critica di G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?* in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 6, pag. 507 e ss.; *Id.*, 13 aprile 2005, n. 7708, sempre in materia di avviso di pagamento in materia di Tarsu, che così ha stabilito: "(...) L'atto contiene tutti gli elementi (data di emissione, tassa, anno di riferimento, intestatario, ubicazione dei locali, destinazione, superfici imponibili, tariffe, importo totale con la relativa suddivisione in rate, termine per il pagamento, previsione delle sanzioni anche se non quantificate, ecc.) per essere qualificato un atto di accertamento e/o di liquidazione, come ritenuto dai giudici del 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 della cui mancanza, nella specie, la società non ne ha eccepito la mancanza, né ha mai eccepito che da tali omissioni ne sia derivata la compressione del proprio diritto di difesa. Peraltro, tale vizio risulta, comunque, sanato per avere la società contribuente esplicitato il proprio diritto di opporsi all'atto impositivo, senza preclusione alcuna". E' bene precisare sul punto che la TARSU (cui si riferiscono alcune delle pronunce richiamate) è stata, in un primo momento, sostituita dalla TIA, introdotta dal D.Lgs. n. 22/1997 (c.d. decreto "Ronchi"). La riscossione di tale tributo avveniva sulla base di quanto disposto dapprima dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 e successivamente dall'art. 238 del D. Lgs. n. 152/2006. In particolare, era previsto che si dovesse provvedere alla riscossione mediante emissione di fatture commerciali e che, in caso di mancato pagamento, si dovesse procedere a regolare iscrizione a ruolo e conseguente notifica della cartella di pagamento. Parte della giurisprudenza (cfr. CTP Lucca, 19 maggio 2005, n. 23), sulla base delle medesime considerazioni operate in relazione agli avvisi di pagamento Tarsu, ha ritenuto non autonomamente impugnabili tali atti, giungendo addirittura in alcuni casi a disconoscere la giurisdizione tributaria (cfr. Cass. civ., SS.UU., ord. 28 gennaio 2011, n. 2064). Altra giurisprudenza, invece, (cfr. Cass. civ., sez.

Si ritiene di dover propendere per il richiamato orientamento della Suprema Corte di Cassazione e della giurisprudenza di merito, supportato anche da una dottrina⁵⁰⁷, che ha dichiarato inammissibile il ricorso

trib., 9 agosto 2007, n. 17526) li ha ritenuto impugnabili in via autonoma. Sul tema, si rinvia, per tutti, a G. TABET, *Incertezza sulla natura degli atti applicativi della Tia e riflessi sulla giurisdizione*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 13, pag. 1021 e ss.; S.M. MESSINA, *Effetti riflessi della natura tributaria della Tia*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 20, pag. 1587 e ss.; E. MANONI, *La TIA è un coacervo di questioni ancora aperte*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 5/2010, pag. 452 e ss.; R. LUPI, *La fattura TIA come atto impositivo di Lupi Raffaello*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 1, pag. 55 e ss.; G. RAGUCCI, *Ancora in tema di impugnazione delle richieste di pagamento della tariffa di igiene ambientale*, in *Giur. It.*, 2008, n. 5, pag. 1295 e ss.; *Id.*, *La giurisdizione in materia di Tariffa di igiene ambientale e di altre entrate locali*, *ivi*, 2007, n. 1, pag. 229 e ss.; G. INGRAO, *Prime considerazioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture*, *cit.*, pagg. 1098-1100; A. VOGLINO, *Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie e decorrenza dei termini dei termini di ricorso: il caso delle fatture emesse per la tariffa di igiene ambientale*, in *Boll. trib.*, 2007, pag. 1825 e ss.; M. BEGHIN, *Corte Costituzionale e Tia: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 38, pag. 3097 e ss. Attualmente sono, invece, in vigore la TARI e la TASI, introdotte dalla legge del 27 dicembre 2013, n. 147 (c.d. legge di stabilità 2014) e disciplinate rispettivamente dai commi 669-640 (TARI) e 641-668 (TASI). Anche con riferimento alla TARI, si ritiene che la situazione sia rimasta invariata e, pertanto, i relativi avvisi di pagamento siano da ritenere non impugnabili.

⁵⁰⁷ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, *cit.*, pag. 102; *Id.*, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, *cit.*, pag. 14 e ss.; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, *cit.*, pag. 465 e ss.; *Id.*, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*,

avverso gli avvisi bonari.

Ciò per vari motivi.

In primo luogo alla luce della natura di tali atti che sono “concepiti per rallentare e non per anticipare l’accesso alla giurisdizione⁵⁰⁸”.

Tale natura impedisce di attribuire agli avvisi bonari l’attitudine a manifestare la pretesa tributaria definitiva vantata dall’Amministrazione finanziaria, potendo - al contrario - riferirsi solo ad una volontà impositiva ancora *in itinere*⁵⁰⁹.

Ed, in ogni caso, anche laddove si affermasse la possibilità per tali atti di portare a conoscenza del destinatario la pretesa tributaria compiuta, rimarrebbe il problema di dover superare la circostanza che gli avvisi bonari non sono caratterizzati da alcuna forma autoritativa⁵¹⁰, rappresentando una comunicazione - invito informale, rivolto dal creditore al soggetto debitore, e teso ad informare il contribuente della debenza del tributo e della possibilità di adempiere spontaneamente.

Ciò al contrario di quanto previsto per gli atti contenuti nell’elencazione tassativa ex art. 19 della legge processual-tributaria per i quali la legge individua presupposti ed effetti.

In altri termini, poiché la sfera del privato, mediante la notifica di tali atti, non viene incisa autoritativamente, nessun atto autoritativo può essere individuato e, quindi, alcun ricorso ritenuto ammissibile.

2011, n. 4, pag. 281 e ss.; *Id.*, *Contro l’impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

⁵⁰⁸ Così: G. TABET, *Contro l’impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

⁵⁰⁹ Cfr., sul punto, CTR Palermo, 12 aprile 2013, n. 183/34/13.

⁵¹⁰ Cfr. G. TABET, *Contro l’impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

Senza considerare che tale recente orientamento giurisprudenziale⁵¹¹ - teso ad interpretare estensivamente il richiamato art. 19 con riferimento a quegli atti che portino a conoscenza del contribuente la pretesa compiuta - non risulterebbe condivisibile anche sotto un altro profilo.

Invero, lasciare all'interprete o addirittura all'organo giudicante⁵¹² il compito di individuare, caso per caso, se l'atto impugnato manifesti o meno la pretesa vantata dall'Amministrazione finanziaria tradirebbe lo schema normativo esistente, minerebbe la certezza della tutela⁵¹³ e rischierebbe di frantumare i principi cui è evidentemente improntato il sistema tributario.

Ed ancora, l'idoneità di un atto ad esprimere la pretesa tributaria non sarebbe rintracciabile nell'atto stesso ma dovrebbe, in ogni caso, essere ricollegata all'iter amministrativo in cui è inserito⁵¹⁴ e, quindi, all'impianto normativo esistente.

Inoltre, ammettere la fattibilità di una valutazione discrezionale da parte dell'interprete o del giudice di merito chiamato ad esprimersi sulla controversia potrebbe

⁵¹¹ Cfr., tra le altre, Cass. Civ., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344, con nota di A. GUIDARA, *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2012, nn.8-9, pag. 657 e ss. ; *Id.*, 08 ottobre 2007, n. 21045, con nota di E. A. SEPE, *Ancora sull'impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2008, n. 4, pag. 641 e ss.

⁵¹² Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alla citata pronuncia della Suprema Corte di Cassazione n. 16293/2007.

⁵¹³ Cfr., ancora, G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

⁵¹⁴ Cfr., ancora, G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.; R. SCHIAVOLIN, in *Commentario brevi alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo - C. Glendi, *sub. art. 19*, Padova, 2005, pag. 177 e ss.

provocare la violazione del principio di uguaglianza ex art. 3 della Costituzione, laddove si giungesse ad un trattamento diseguale di casi identici.

A mero titolo esemplificativo, è questo quello che è stato fatto dalla Corte di Cassazione, nelle pronunce nn. 1791/2005 e 16293/2007, ove - rispetto a casi uguali - è stata, nel primo caso, negata l'immediata impugnabilità dell'avviso bonario e, nel secondo caso, affermatane l'immediata contestabilità in via giurisdizionale.

Per di più, si violerebbe la lettera dell'art. 19, non solo in quanto si ammetterebbe l'impugnazione immediata di un atto non contemplato nel primo comma della norma, ma, altresì, alla luce del descritto meccanismo della tutela differita e della lettera *h* dell'elenco in base alla quale il ricorso è consentito, al di fuori dei casi espressamente menzionati, avverso "ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità".

Pertanto, il legislatore ha inteso limitare l'ammissibilità dell'impugnazione, contro gli atti espressamente individuati, ad una previsione normativa e non, dunque, ad un'attività ermeneutica⁵¹⁵.

Senza considerare che la discrezionalità - sotto tale profilo - deve ritenersi del tutto assente, dal momento che l'azione della pubblica amministrazione è subordinata al rispetto del principio di legalità.

Ancora, la giustiziabilità immediata degli atti in argomento non può essere ammessa in ragione del fatto che gli avvisi bonari non sono idonei a produrre effetti preclusivi nei confronti del contribuente cui sono diretti e, pertanto, non può sussistere alcun interesse a ricorrere da parte del destinatario.

⁵¹⁵ Cfr. G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, cit., pag. 940 e ss.

Ne consegue che non è condivisibile l'assunto della Suprema Corte di Cassazione, che nella citata pronuncia n. 7344/2012 ha ritenuto impugnabili gli avvisi bonari, in quanto essi, "pur non rientrando nel novero degli atti elencati nell'articolo 19 del D.lgs. 546/92 e non essendo perciò in grado di comportare, ove non contestati, la cristallizzazione del credito in essi indicato, esplicitano comunque le ragioni fattuali e giuridiche di una ben determinata pretesa tributaria, ingenerando così nel contribuente l'interesse a chiarire subito la propria posizione con una pronuncia dagli effetti non più modificabili".

Infine, se si ammettesse l'impugnabilità degli avvisi bonari verrebbe meno la finalità riconducibile tanto agli avvisi di pagamento quanto alle comunicazioni di irregolarità, tesi - come noto - a deflazionare il processo tributario, tentando di addivenire ad una soluzione stragiudiziale dei conflitti nati tra contribuente ed Amministrazione finanziaria⁵¹⁶.

Un'ultima considerazione, con riferimento al contestato orientamento giurisprudenziale che ritiene immediatamente impugnabili gli avvisi bonari, deve svolgersi con riguardo al carattere "facoltativo" di tale impugnazione.

Più precisamente, la Suprema Corte di Cassazione, da ultimo con la citata pronuncia n. 7344/2012 ed ancor prima con la richiamata sentenza n. 21045/2007, ha affermato che il riconoscimento della possibilità di impugnare tali atti non può e non deve essere interpretato come un onere, al pari di quel che accade per gli atti espressamente elencati nell'art. 19.

Pertanto, è demandata al contribuente la scelta di effettuare o meno l'impugnazione dell'atto atipico e, nel caso in cui

⁵¹⁶ Cfr., ancora, G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

questi decidesse di non contestare in via giudiziale l'avviso bonario ricevuto, non si applicherebbe l'art. 21 del D.Lgs. n. 546 del 1992, con conseguente cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in detto atto.

Ciò per evitare che “l'allargata tutela del contribuente si traduca in danno per lo stesso (potendo l'ente opporre l'intervenuta cristallizzazione della pretesa tributaria contenuta in un atto diverso da quello elencato per sua mancata impugnazione nel termine perentorio)⁵¹⁷”.

Rinviando ai prossimi paragrafi l'analisi delle criticità di tale teoria, oramai conosciuta come “teoria dell'impugnazione facoltativa”, basti in questa sede rilevare come sia problematico, all'interno del sistema tributario, tentare di “spezzare la corrispondenza tra impugnabilità dell'atto e sua attitudine a consolidarsi se non impugnato⁵¹⁸”.

Ciò in virtù del profondo nesso che lega gli atti autonomamente impugnabili, individuati dal primo comma dell'art. 19, ai termini di decadenza ed agli effetti di tipo preclusivo⁵¹⁹, nonché in ragione delle finalità ispiratrici dell'ordinamento processuale tributario che - come noto - mira a garantire ai contribuenti il rispetto dell'inviolabile diritto di difesa tentando, tuttavia, di giungere in tempi rapidi alla risoluzione delle controversie di natura

⁵¹⁷ Cfr., Cass. civ., sez. V, 08 ottobre 2007, n. 21045.

⁵¹⁸ Così: R. LUPI, *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dial. Trib.*, 2005, pag. 1131 e ss.; In senso conforme, cfr. - tra gli altri - G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.; S. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, pag. 741 e ss.; G. INGRAO,

⁵¹⁹ Cfr., sul punto, G. TABET, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

tributaria⁵²⁰.

Tuttavia, non può non sottolinearsi come la giurisprudenza abbia ripetutamente superato “l’intima filosofia che aveva originariamente ispirato il processo tributario, concepito come processo semplificato e di massa, ove le occasioni di tutela non erano rimesse alla valutazione dell’attualità dell’interesse concreto al ricorso, ma erano ancorate alla predeterminazione normativa degli atti considerati oggettivamente lesivi della situazioni soggettiva del contribuente⁵²¹”.

Con la conseguenza che - pur non riuscendo ad essere concordi con quanto affermato dalla richiamata giurisprudenza - bisogna prendere atto dell’ “insanabile rottura del preesistente sistema ordinamentale della giustizia tributaria, dalle cui spoglie potrà sorgere, oltre ad un nuovo modello di processo, anche un nuovo tipo di giurisdizione, non solo esclusiva, ma anche piena⁵²²”.

4.1. Precisazioni in tema di impugnabilità degli inviti di pagamento ai fini T.O.S.A.P.

Si ritiene che soggiacciano allo stesso regime degli avvisi bonari e siano, quindi, da considerare non impugnabili gli inviti di pagamento, in materia di T.O.S.A.P. (*i.e.* tassa per l’occupazione degli spazi e delle aree pubbliche), notificati

⁵²⁰ Cfr., ancora, G. TABET, *Contro l’impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.

⁵²¹ Cfr., recentemente, G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2014, n. 6, pag. 465 e ss.

⁵²² Cfr., ancora, G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 465 e ss.

dal Comune al contribuente quale atto prodromico all'iscrizione a ruolo⁵²³.

Ciò alla luce del fatto che gli avvisi bonari e gli inviti di pagamento della tassa per l'occupazione degli spazi e delle aree pubbliche hanno in comune la natura, le caratteristiche e le finalità.

Non è condivisibile, pertanto, l'orientamento giurisprudenziale che si è espresso a favore dell'immediata ed autonoma impugnabilità di tali atti⁵²⁴.

La Corte, con tali pronunce, ha affermato che - poiché la riscossione coattiva della tassa si effettua secondo quanto previsto dall'art. 68 del D.P.R. n. 43/1988⁵²⁵ laddove il

⁵²³ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 102; *Id.*, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 14 e ss.; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 465 e ss.; *Id.*, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili*, cit., pag. 507 e ss.

⁵²⁴ Cass. civ., sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045, con nota critica di G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili*, cit., pag. 507 e ss.; Cass. civ., sez. trib., 6 dicembre 2004, n. 22869, che così si è espressa: "Se è pur vero che il contenzioso tributario è disciplinato come giudizio di impugnazione di uno degli atti elencati nell'art. 19, D.Lgs. n. 542/96, l'identificazione dell'atto impugnabile non deve essere condotta secondo un criterio nominalistico ma occorre verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile".

⁵²⁵ L'art. 68 del D.P.R. n. 43/1988 prevede che: "I concessionari del servizio provvedono alla riscossione coattiva dell'imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni, dei canoni e diritti di disinquinamento delle acque provenienti da insediamenti produttivi, della tassa per l'occupazione temporanea di spazi ed aree pubbliche, nonché delle tasse per concessioni regionali e comunali, con relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie. La riscossione coattiva è effettuata mediante ruolo, da compilarsi, a cura dell'ente

contribuente a seguito dell'invito al pagamento non abbia effettuato il pagamento - (a maggior ragione allorquando non gli sia stato notificato altro titolo) esso deve essere ritenuto un atto autonomamente impugnabile.

L'invito, secondo tale ricostruzione, presenterebbe la sostanza, anche se non la forma, di un avviso di accertamento o di liquidazione, portando a conoscenza del contribuente la pretesa vantata dall'Amministrazione finanziaria e, pertanto, dovrebbe essere equiparato agli atti impositivi di cui al primo comma dell'art. 19.

Rinviando integralmente a quanto affermato, al precedente paragrafo, con riferimento agli avvisi bonari, basti rilevare in questa sede che le affermazioni della Suprema Corte di Cassazione non risultano condivisibili, in quanto gli inviti al pagamento ai fini T.O.S.A.P. non producono, al momento della loro notifica, alcuna lesione dalla sfera giuridica del contribuente⁵²⁶; non fanno sorgere alcun interesse a ricorrere per il destinatario; non possiedono carattere autoritativo e manifestano una pretesa non definitiva.

Pertanto, l'azione giudiziaria deve essere rinviata al momento della ricezione del ruolo ovvero dell'ingiunzione fiscale.

Fermo restando che si auspica che l'intervento della Corte Costituzionale - che con la pronuncia n. 64 del 14 marzo 2008 ha dichiarato incostituzionale l'attribuzione all'organo giudicante tributario delle controversie in materia di canone

interessato. La riscossione delle somme di cui al comma 1 è effettuata mediante ruolo; per la formazione del ruolo e per la riscossione delle somme iscritte si applicano le disposizioni dell'articolo 67, comma 2. Contro le risultanze dei ruoli di cui al comma 1 si applicano le disposizioni previste dall'articolo 63, comma 5²⁷.

⁵²⁶ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 102.

per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, c.d. C.O.S.A.P. - possa essere da stimolo per il legislatore al fine di un intervento anche in relazione alle questioni relative agli altri atti che si riferiscono ad entrate di natura non tributaria, tra i quali rientrano naturalmente anche gli inviti al pagamento della T.O.S.A.P.

5. Segue. Sull'impugnabilità delle risposte rese dall'Amministrazione finanziaria in sede di interpelli.

Per poter esaminare la problematica riguardante l'impugnabilità del parere reso dall'Amministrazione finanziaria in caso di presentazione, da parte del contribuente, di un'istanza di interpello, occorre differenziare l'indagine sulla base dei molteplici tipi di interpelli esistenti e differenziarne, laddove necessario, la natura.

Come noto, la risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria non rientra nel catalogo degli atti autonomamente impugnabili ex art. 19, primo comma, del D. Lgs. n. 546/1992.

Pertanto, in generale, deve ritenersi esclusa l'impugnabilità diretta degli atti in argomento, anche alla luce dell'impossibilità di tentare un'interpretazione estensiva della lettera dell' art. 19, come invece avviene per tutti quegli altri atti che - pur avendo un diverso *nomen iuris* - svolgono le stesse funzioni e finalità e condividono le medesime caratteristiche degli atti autoritativi ritenuti dal legislatore autonomamente impugnabili.

Difatti, la risposta resa in sede di interpello non può essere accomunata agli atti relativi alle agevolazioni fiscali, in quanto questi ultimi possiedono carattere imperativo e si

riferiscono, inoltre, a fattispecie già realizzatesi⁵²⁷. Né tantomeno può essere accomunata all'avviso di accertamento, in quanto non possiede - come già evidenziato - carattere imperativo, né manifesta la pretesa tributaria.

Bisogna, allora, chiedersi se tali risposte possano essere qualificati come atti del tutto non impugnabili o, piuttosto, debbano essere ricompresi tra gli atti impugnabili in via differita.

In caso di interpello ordinario⁵²⁸ deve ritenersi che la risposta fornita dall'Amministrazione finanziaria, sfavorevole per il contribuente, sia un atto non impugnabile⁵²⁹.

Ciò in quanto la risposta resa dall'Amministrazione, in tal caso, si risolve in un "chiedere per sapere"⁵³⁰.

⁵²⁷ Cfr., per tutti, F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, pag. 49 e ss.; M. MAURO, *L'efficacia del parere reso dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ai sensi dell'art. 21 L. n. 413/1991*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, n. 5, pag. 831 e ss.

⁵²⁸ Tale interpello, come noto, è previsto dall'art. 11 dello Statuto dei diritti del contribuente e consente al contribuente di richiedere, in via preventiva, se sia corretta la propria interpretazione con riferimento ad un caso concreto e personale. In particolare, il richiedente è tenuto a presentare "circostanziate e specifiche istanze" all'Agenzia delle Entrate con riferimento alla corretta interpretazione di una norma tributaria generale che sia oggettivamente incerta e che, altresì, si riferisca ad un caso concreto e personale.

⁵²⁹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 96 e 102; in senso conforme, G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, n. 11, pag. 1007.

⁵³⁰ Così: G. PALUMBO - D. STEVANATO - P. FABBROCINI - R. LUPI, *Il diniego di "disapplicazione" delle norme antielusive*:

Più precisamente, esso rappresenta un mero parere, “che non integra alcun esercizio di potestà impositiva nei confronti del contribuente⁵³¹”, ed è, pertanto, espressione della funzione consultiva attribuita all’organo amministrativo.

Ne consegue che, così come non si comprenderebbe la necessità di prevedere una tutela immediata, al pari di quella prevista per gli atti autoritativi individuati espressamente dal primo comma dell’art. 19 della legge processual-tributaria, altrettanto non si spiegherebbe l’eventualità di consentirne la giustiziabilità in via differita.

Invero, al momento della trasmissione al contribuente del parere espresso dall’Amministrazione finanziaria, non si verifica alcun danno per il richiedente, anche alla luce della circostanza che il contribuente può discostarsi dallo stesso, presentando una dichiarazione non adeguata alla risposta data dall’Ufficio⁵³².

Al contrario di quanto osservato con riferimento all’interpello ordinario, nei casi in cui le procedure di interpello si concludano con atti di tipo autorizzatorio, e non

possibili rimedi giurisdizionali, in *Dial. Dir. Trib.*, 2005, n. 1, pag. 32 e ss.

⁵³¹ Così: Corte Cost., 14 giugno 2007, n. 191. In senso conforme si è espressa anche l’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7/E 2009 affermando che: “(...) la funzione è quella di consentire al contribuente di conoscere il punto di vista dell’Agenzia in merito alle disposizioni tributarie applicabili al caso concreto e personale prospettato (...)”. Pertanto, “(...) l’attività svolta dall’Agenzia non costituisce esercizio di un potere impositivo; quest’ultimo è, infatti, rimandato ad un momento eventuale e successivo, coincidente con l’emanazione di un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente e, come tale, impugnabile con ricorso alla Commissione tributaria provinciale territorialmente competente”.

⁵³² Cfr., sul punto, per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., pag. 155 e ss.

quindi con atti aventi funzione di parere, se ne deve affermare l'impugnazione in via differita⁵³³.

A mero titolo esemplificativo, è questo il caso dell'interpello c.d. disapplicativo di norme antielusive⁵³⁴

⁵³³ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 96-97.

⁵³⁴ La procedura di tale tipologia di interpello consente all'Amministrazione finanziaria ed, in specie, al Direttore generale la possibilità di provvedere, con riferimento ad un caso specifico, alla disapplicazione di disposizioni tributarie che conducono alla limitazione di crediti d'imposta, detrazioni, deduzioni o altre posizioni soggettive altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario. In concreto, il contribuente chiede all'Amministrazione finanziaria, con istanza rivolta al Direttore regionale delle Entrate, per il proprio caso concreto, la disapplicazione del divieto proprio della norma antielusiva. Il richiedente è, tuttavia, tenuto a dimostrare che l'operazione non può dar luogo agli effetti elusivi che la norma vuole impedire. In proposito, l'art. 1 del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, prevede che: "L'istanza di cui al comma 8 dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è rivolta al direttore regionale delle entrate competente per territorio ed è spedita, a mezzo del servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento, all'ufficio finanziario competente per l'accertamento in ragione del domicilio fiscale del contribuente. Tale ultimo ufficio trasmette al direttore regionale l'istanza, unitamente al proprio parere, entro trenta giorni dalla ricezione della medesima. L'istanza deve contenere a pena di inammissibilità: a) i dati identificati del contribuente e del suo legale rappresentante; b) l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale sono effettuate le comunicazioni; c) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante. Nell'istanza il contribuente descrive compiutamente la fattispecie concreta per la quale ritiene non applicabili le disposizioni normative che limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta o altre posizioni soggettive altrimenti ammessi dall'ordinamento tributario; ad essa va allegata copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini dell'individuazione e della qualificazione della fattispecie

previsto dall'art. 37 bis, ottavo comma, del D.P.R. n.

prospettata. Le determinazioni del direttore regionale delle entrate, concernenti l'istanza, sono comunicate al contribuente mediante servizio postale, in plico raccomandato con avviso di ricevimento. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, l'istanza si intende presentata all'atto della ricezione del plico raccomandato da parte dell'ufficio competente per l'accertamento. Le comunicazioni relative all'istanza e le eventuali richieste istruttorie si intendono eseguite al momento della ricezione del plico raccomandato da parte del destinatario. Le determinazioni del direttore regionale delle entrate vanno comunicate al contribuente, non oltre novanta giorni dalla presentazione dell'istanza, con provvedimento che è da ritenersi definitivo. Le richieste istruttorie rivolte al contribuente o a soggetti diversi sospendono il termine di cui al comma 6, per l'emanazione del provvedimento definitivo da parte del direttore regionale delle entrate, fino al giorno di ricezione della risposta. Delle richieste istruttorie rivolte ad altri soggetti è data comunicazione al contribuente”.

600/1973⁵³⁵⁻⁵³⁶.

⁵³⁵ Cfr., tra gli altri, sul tema, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 96-97; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 94 e ss.; *Id.*, *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. Trib.*, 2014, n. 24, pag. 1836 e ss.; *Id.*, *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 2, pagg. 451-473; *Id.*, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 21, pag. 1685 e ss.; A. BORGOGGIO, *Impugnazione facoltativa del diniego all'interpello disapplicativo*, in *Il Fisco*, 2014, n. 26, pag. 2607 e ss.; *Id.*, *Impugnazione facoltativa e non obbligatoria della risposta della DRE sugli interpelli*, *ivi*, 2012, n. 40, pag. 6471 e ss.; E. CORE, *La natura e l'impugnabilità dell'interpello disapplicativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, n. 2, pag. 2 e ss.; S. SALVADEO, *La possibilità di ricorrere avverso l'interpello negativo: circolare Assonime n. 17/2013*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, 2013, n. 10, pag. 35 e ss.; G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pag. 980 e ss.; G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 957 e ss.

⁵³⁶ Come noto, esiste anche la forma di interpello speciale che, ai sensi dell'art. 21 della Legge n. 413 del 30 dicembre 1991, riguarda le operazioni previste dall'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/1973 e, più precisamente, gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario, e a ottenere riduzioni d'imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Dinanzi a tali operazioni, che pur esplicano regolare efficacia nei confronti delle parti e dei soggetti terzi, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere i vantaggi fiscali cui hanno condotto e, conseguentemente, applicare le imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione. Ancora, l'interpello speciale si riferisce all'ipotesi di interposizione fittizia di persona, prevista dall'ultimo comma dell'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973. Tale norma, come noto, prevede che "(...) in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono

L'istanza di interpello disapplicativo, difatti, non è volta semplicemente a conoscere la correttezza del proprio comportamento in relazione a determinate norme tributarie, ma alla disapplicazione di una norma di natura antielusiva⁵³⁷ e, quindi, deve essere inquadrata in modo differente rispetto al già descritto caso del diniego in caso di interpello ex art. 11 dello Statuto dei Diritti del contribuente. Come rilevato in giurisprudenza, infatti, “(...) la risposta negativa all'interpello D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis, comma 8, è atto idoneo ad incidere immediatamente nella

imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento”. Inoltre, tale tipologia di interpello riguarda i casi di qualificazione di determinate spese alla stregua di spese sostenute per rappresentanza, pubblicità e propaganda ai sensi dell'art. 108, comma 2, del T.U.I.R. n. 917/1986. Tale norma statuisce che: “(...) Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”.

⁵³⁷ Così: G. PALUMBO - D.STEVANATO - P.FABBROCINI - R.LUPI, *Il diniego di “disapplicazione” delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali*, cit., pag. 32.

sfera giuridica del destinatario, perché, pur non traducendosi in un diniego di agevolazione in senso tecnico, risponde alla stessa funzione di “liberazione” degli effetti che la legge stessa ricollega al verificarsi dei presupposti in presenza dei quali è possibile procedere all’applicazione di un regime impositivo diverso da quello ordinariamente applicabile.⁵³⁸”

Ne deriva che, nel caso di tale tipologia di interpello, tenuto conto della sua lesività e della sua non vincolatività⁵³⁹, è possibile adire il giudice tributario o mediante l’impugnazione del successivo avviso di accertamento, che riceverà gli effetti del diniego, o chiedendo il rimborso dei maggiori importi versati al fine di adeguarsi alle risposte rese all’interpello⁵⁴⁰.

⁵³⁸ Così: Cass. Civ., sez. V., 5 ottobre 2012, n. 17010.

⁵³⁹ Il contribuente, come noto, può - pur in presenza di un diniego di interpello disapplicativo - comunque porre in essere l’operazione in contrasto con la risposta dell’Amministrazione Finanziaria e può addirittura anche decidere di non interpellare il Fisco. In entrambe le ipotesi, è prevista la semplice irrogazione di una sanzione, che oscilla tra 258 euro e 2.056 euro, ai sensi dell’art. 11, comma 1, del D. Lgs. n. 471/1997. Sul punto, cfr. F. PISTOLESI, *L’impugnazione “facoltativa” del diniego di interpello “disapplicativo”*, cit., pagg. 451- 473.

⁵⁴⁰ Cfr., F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 84 e 91 ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 15 e ss.; G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, cit., pag. 283; F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, cit., pag. 94 e ss.; *Id.*, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all’interpello*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 21, pag. 1685 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di S. La Rosa, Milano, 2008, pag. 171 e ss.; D. STEVANATO, *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, n. 4, pag. 350 ss.

Non è, invece, ragionevole prospettare l'impugnazione immediata di quest'ultimo⁵⁴¹, in quanto si tratta di atto - come già precisato - non assimilabile ai provvedimenti di cui al primo comma dell'art. 19 e, inoltre, sembra che la giustiziabilità in via differita sia più opportuna.

Invero, “(...) l'impugnazione immediata non sarebbe una via attraverso cui (...) soddisfare il bisogno di tutela del contribuente, perché neppure l'impugnazione immediata permetterebbe di conseguire una risposta definitiva in tempo utile (cioè una decisione passata in giudicato prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta cui si riferisce l'interpello)⁵⁴²”.

Sul punto la giurisprudenza, con alcune pronunce⁵⁴³, ha

⁵⁴¹ A favore dell'immediata impugnabilità, cfr. G. ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002; I, pag. 1003 e ss.; P. RUSSO, *Il riparto di giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, *ivi*, 2009, I, pag. 15 e ss.; *Id.*, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Corr. Trib.* n. 14, 2009, pag. 1131 ss.; G. FRANSONI, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, *ivi*, 2009, n. 14, pag. 1131 e ss.; *Id.*, *Efficacia e impugnabilità degli interpelli fiscali con particolare riguardo all'interpello disapplicativo*, in AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009, pag. 109 ss.

⁵⁴² Così: F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pagg. 96-97.

⁵⁴³ Cfr., tra le altre, CTP Torino, 45/2008 che ha rilevato come tale atto dovesse rientrare tra gli atti non impugnabili, dal momento che lo stesso non può manifestare la pretesa tributaria ed in ragione del fatto che la risposta resa dall'Amministrazione finanziaria non è altro che un atto prodromico rispetto alla successiva pretesa che l'Amministrazione farà valere. In senso conforme, si rinvia a CTP Milano, 108/2008. Sul punto, anche l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 7/E del 2009, ha affermato la non impugnabilità di tale atto.

negato l'impugnabilità dell'atto in argomento; con altre⁵⁴⁴ ha sposato la tesi dell'impugnabilità del diniego di interpello disapplicativo in via differita; con altre ancora⁵⁴⁵, invece, lo ha equiparato al diniego di agevolazioni

⁵⁴⁴ Cfr., tra le altre, CTP Campobasso, 2 dicembre 2014, n. 881; Cons. Stato, sez. IV, 26 gennaio 2009, n. 414.

⁵⁴⁵ Cfr., tra le altre, Cass. Civ., sez. V, 15 aprile 2011, n. 8663, che così si è espressa: “(...) il diniego di disapplicazione della norma antielusiva integra un caso di negazione di agevolazione fiscale, ed il relativo provvedimento (indicato come definitivo in sede amministrativa dal D.M. 19 giugno 1998, n. 259, attuativo della procedura di cui al citato comma 8) è direttamente impugnabile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19. Ne deriva inoltre che è chiara la sussistenza dell'interesse ad agire, in quanto l'azione giurisdizionale è diretta ad eliminare un effetto sfavorevole non altrimenti evitabile, atteso che in mancanza di assenso dell'organo a ciò deputato la disapplicazione della norma elusiva diventa illecita, con le relative conseguenze; nè sarebbe praticabile la via indicata nella sentenza di primo grado, di impugnare il silenzio rifiuto da parte della Amministrazione alla istanza di rimborso della somma versata in eccedenza in forza della norma antielusiva, dimostrando in giudizio l'assenza di elusività della operazione, in quanto il rigetto della istanza di interpello renderebbe in ogni caso non disapplicabile la legge sfavorevole vanificando la pretesa del contribuente. Sostengono che l'assunto delle sentenza impugnata, secondo cui l'atto di cui si parla non può essere assimilato ad un diniego di agevolazione, in quanto la posizione del contribuente rispetto alla determinazione dell'organo amministrativo competente configurerebbe un interesse legittimo, da un lato è errata, dall'altra integra una ipotesi di difetto di motivazione, non chiarendo in alcun modo la sentenza il motivo ed presupposti della sussistenza di un interesse legittimo in capo al contribuente in luogo di un diritto soggettivo”. In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. V, 13 aprile 2012, n. 5843; *Id.*, sez. VI, ord., 20 novembre 2012, n. 20394; CTP Lombardia, sez. XVI, 7 maggio 2012, n. 181; CTR Puglia, sez. XXII, 16 gennaio 2012, n. 1; CTP Emilia-Romagna, sez. IV, 21 settembre 2011, n. 154; CTP Lecce, sez. V, 15 aprile 2008, n. 93.

rientrante nella lettera h) dell'elencazione tassativa degli atti autonomamente impugnabili ritenendolo, quindi, impugnabile in via autonoma.

Certamente non può funzionare l'equiparazione tra "agevolazione fiscale" e "disapplicazione di norma antielusiva"⁵⁴⁶⁻⁵⁴⁷, in ragione della circostanza che - come

⁵⁴⁶ Cfr. F. TESAURO, *Istituzioni di Diritto tributario*, cit., pagg. 96-97; in senso problematico, cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, cit., pag. 320. Infine, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 7/E del 2009 ha chiarito che: "(...) il diniego e la revoca di agevolazioni hanno sostanzialmente natura di atti impositivi (cfr., fra le tante, Cass. n. 16250 del 23 luglio 2007, che richiama il consolidato orientamento della Suprema Corte sul punto), in quanto assoggettano a tassazione fatti già avvenuti. L'interpello, invece, ha lo scopo di consentire al contribuente di conoscere in tempi certi e brevi l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla futura applicazione di disposizioni tributarie rispetto a specifici casi concreti".

⁵⁴⁷ Cfr., ad esempio, Cass. civ., sez. V, 28 maggio 2014, n. 11929, che così si è espressa: "In materia, questa Corte (Cass. n. 17010 del 05/10/2012) - discostandosi da un precedente contrario (Cass. n. 8663/ 2011) secondo cui "le determinazioni in senso negativo del direttore regionale delle entrate sulla istanza del contribuente volta ad ottenere il potere di disapplicazione di una norma antielusiva ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 8, costituiscono atto di diniego di agevolazione fiscale e sono soggette ad autonoma impugnazione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. h) e, pertanto, la mancanza di impugnazione nei termini di legge decorrenti dalla comunicazione delle determinazioni al contribuente ai sensi del D.M. 19 giugno 1998, n. 259, art. 1, comma 4, rende definitiva la carenza del potere di disapplicazione della norma antielusiva in capo all'istante" - ha, al contrario, affermato che "il contribuente ha la facoltà, non l'onere di impugnare il diniego del Direttore Regionale delle Entrate di disapplicazione di norme antielusive, atteso che lo stesso non è atto rientrante nelle tipologie elencate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ma provvedimento con cui l'Amministrazione porta a conoscenza del contribuente, pur

senza efficacia vincolante per questi, il proprio convincimento in ordine ad un determinato rapporto tributario". In particolare, si è ritenuta non condivisibile la equiparazione tra "agevolazione fiscale" e "disapplicazione di norma antielusiva": la prima costituendo un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela; mentre la seconda consiste nel rimuovere l'operatività di norme limitative - per fini antielusivi - di "vantaggi" fiscali di regola spettanti (detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, ecc.), in relazione a singole fattispecie, il cui esame abbia portato ad escludere il realizzarsi dello scopo elusivo, così ripristinando, per finalità pur sempre di ordine fiscale, il regime tributario applicabile nel caso specifico a quello previsto dall'ordinamento in assenza di fine di elusione, cioè quello ritenuto "giusto" dal legislatore in relazione alla capacità contributiva manifestata. Si è, altresì, rilevato che nè la norma in esame, nè il decreto ministeriale di attuazione 19 giugno 1998, n. 259 (nè, peraltro, la prassi costante dell'Amministrazione), prevedono l'impugnabilità delle determinazioni del direttore regionale delle entrate in ordine all'istanza di interpello, così restando esclusa anche l'applicabilità della norma di chiusura di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 1, lett. i). Si è, quindi, concluso che l'atto stesso non può essere ritenuto obbligatoriamente impugnabile, dovendosi escludere, per ovvie ragioni di certezza dei rapporti giuridici e di tutela del diritto di difesa, che possa essere introdotta per via interpretativa (se non negli stretti limiti anzidetti) una decadenza del contribuente dal diritto di contestare una pretesa tributaria, decadenza inevitabilmente conseguente alla omessa impugnazione di uno degli atti tassativamente elencati nella norma in esame (o la cui impugnabilità è prescritta in altra specifica disposizione di legge), ritualmente notificati nel rispetto della sequenza ivi prevista. Con la stessa decisione sopra citata, questa Corte, per quello che qui specificamente interessa, ha, poi, chiarito le ragioni in virtù delle quali l'omessa impugnazione dell'atto di diniego non pregiudica la posizione del contribuente che ad esso non ritenga di adeguarsi individuandole nel "fatto che tale atto, in assenza di - espresse previsioni contrarie, è privo di efficacia

vincolante nei confronti del contribuente stesso. Premesso che la "definitività" prevista dal D.M. n. 259 del 1998, art. 1, comma 6, va intesa semplicemente come impossibilità di richiesta di riesame delle determinazioni del direttore regionale mediante ricorso gerarchico, va osservato che la risposta all'interpello costituisce un "provvedimento" emesso allo stato degli atti, sulla base della documentazione acquisita, che, al più, se negativo, prelude, predeterminandone il contenuto, ad un eventuale avviso di accertamento relativo alla dichiarazione dei redditi presentata in difformità (che, peraltro, potrebbe essere anche parziale) dalla risposta, ovvero ad un, anch'esso eventuale, diniego di rimborso nel caso in cui il contribuente, pur adeguandosi a quella, ne ritenga l'illegittimità. In definitiva, la risposta all'interpello non impedisce innanzitutto alla stessa amministrazione di rivalutare - in sede di esame della dichiarazione dei redditi o dell'istanza di rimborso - l'orientamento (negativo) precedentemente espresso, nè al contribuente di esperire la piena tutela in sede giurisdizionale nei confronti dell'atto tipico che gli venga notificato, dimostrando in tale sede, senza preclusioni di sorta, la sussistenza delle condizioni per fruire della disapplicazione della norma antielusiva". Alla luce di detti principi, cui il Collegio ritiene dare continuità in assenza di idonee ragioni di segno contrario, si appalesa, pertanto, da un canto, l'infondatezza del secondo motivo di ricorso non potendosi ritenere il provvedimento di diniego, non impugnato, preclusivo di un comportamento di segno contrario da parte del contribuente che non ritenga di adeguarvisi"; Cass. civ., sez. V., 5 ottobre 2012, n. 17010, che così ha statuito: "(...) la natura tassativa - e quindi soggetta ad interpretazione rigorosa - dell'elencazione degli atti contenuta nel citato D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, con il correlato onere di impugnazione a pena di cristallizzazione della pretesa in essi contenuta, non comporta, tuttavia, che l'impugnazione di atti diversi da quelli ivi specificamente indicati sia in ogni caso da ritenere inammissibile. Da tempo, infatti, la giurisprudenza di questa Corte, che il Collegio condivide, ha affermato il principio secondo il quale il detto "catalogo" degli atti impugnabili è suscettibile di interpretazione estensiva, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.), che in conseguenza dell'allargamento della

opportunamente sostenuto da un orientamento giurisprudenziale⁵⁴⁸ - “la prima costituisce un trattamento derogatorio di favore riconosciuto in generale nella ricorrenza di determinate condizioni, pur in presenza del presupposto del tributo, per finalità di realizzazione di interessi diversi da quello fiscale, ritenuti meritevoli di tutela; la seconda consiste nel rimuovere l’operatività di

giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001: ciò, ovviamente, per quanto detto sopra, con il necessario corollario della mera facoltà d'impugnazione, il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento. In particolare, è stata riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l’esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l’interesse, ex art. 100 c.p.c., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico); la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (e cioè la cristallizzazione) di quella pretesa, che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19 (in termini, Cass. n. 21045 del 2007 - con i precedenti ivi indicati - Cass., Sez. un., n. 10672 del 2009, nonché Cass. nn. 27385 del 2008; 4513 del 2009; 285 e 14373 del 2010; 8033, 10987 e 16100 del 2011)”.

⁵⁴⁸ Così: Cass. civ., sez. V, 28 maggio 2014, n. 11929; *Id.*, 5 ottobre 2012, n. 17010.

norme limitative - per fini antielusivi - di “vantaggi” fiscali di regola spettanti (detrazioni, deduzioni, crediti d'imposta, ecc), in relazione a singole fattispecie, il cui esame abbia portato ad escludere il realizzarsi dello scopo elusivo, così ripristinando, per finalità pur sempre di ordine fiscale, il regime tributario applicabile nel caso specifico a quello previsto dall'ordinamento in assenza di fine di elusione, cioè quello ritenuto “giusto” dal legislatore in relazione alla capacità contributiva manifestata”.

E non convince neanche, come peraltro già rilevato nei precedenti paragrafi, la prospettazione dell'impugnazione, in via facoltativa, del diniego dell'interpello disapplicativo⁵⁴⁹ di norme antielusive ed, in generale, di qualsiasi atto.

Tale teoria, per la cui analisi critica si rinvia allo specifico paragrafo, non può essere condivisa dal momento che non è possibile vanificare lo stretto collegamento esistente tra l'impugnabilità dell'atto e l'attitudine a consolidarsi in caso di mancata impugnazione⁵⁵⁰.

Diversamente opinando, infatti, si tratterebbe di riconoscere per gli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma dell'art. 19 le stringenti regole in tema di cristallizzazione della pretesa fiscale in caso di mancata impugnazione, e consentire, invece, una doppia forma di tutela per la categoria (di natura giurisprudenziale) degli atti facoltativamente impugnabili.

⁵⁴⁹ Cfr., sul punto, Cass. civ., sez. V, 28 maggio 2014, n. 11929.

⁵⁵⁰ Così: R. LUPI, *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dial. Trib.*, 2005, pag. 1131 e ss.; In senso conforme, cfr. - tra gli altri - G. TABEL, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.; S. LA ROSA, *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, pag. 741 e ss.

Inoltre, ciò implicherebbe l'introduzione di un'azione di mero accertamento negativo che è incompatibile con la struttura del processo tributario ed i principi cui è ispirato. Senza considerare che l'utilità di ammettere - ove fosse possibile - l'impugnazione facoltativa del diniego di interpello disapplicativo potrebbe cogliersi soltanto laddove il giudicato si ottenesse prima dell'impugnazione del successivo provvedimento⁵⁵¹. Ipotesi, come facilmente intuibile, quasi impossibile da realizzarsi.

Ed, in ogni caso, l'impugnabilità in via facoltativa tradirebbe la funzione attribuita dal legislatore agli atti precedenti rispetto a quelli autonomamente impugnabili, finalizzati - come noto - al confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente⁵⁵².

Le medesime considerazioni ben si attagliano, in virtù della comune natura, alla richiesta di interpello disapplicativo della norma in tema di indeducibilità dei costi riguardanti i rapporti con le imprese residenti in paradisi fiscali⁵⁵³,

⁵⁵¹ Cfr. F. PISTOLESI, *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, cit., pagg. 451- 473

⁵⁵² Cfr., G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili*, cit., pag. 514 e ss.; F. PISTOLESI, *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, cit., pagg. 451 e 473

⁵⁵³ Tale ultimo caso, non direttamente contenuto, al pari dei tre precedenti, nell'art. 21 della L. n. 413/1991, è disciplinato dall'art. 11, comma 13, della stessa legge, che presenta un rinvio espresso alla procedura di cui al richiamato art. 21. Come noto, nel caso in cui un'impresa residente effettui delle operazioni con altre imprese residenti in paradisi fiscali, non è possibile dedurre i costi a meno che si provi che le operazioni siano state effettivamente eseguite o che l'attività svolta dall'impresa non residente sia effettiva o che le operazioni in oggetto siano state realizzate nell'interesse dell'impresa italiana. Cfr., sul punto, F. TESAURO, *Istituzioni di*

nonché con riguardo all'interpello disapplicativo per le "imprese estere controllate"⁵⁵⁴ ex art. 167, comma cinque, del TUIR⁵⁵⁵ ed, altresì, per l'interpello relativo ai requisiti

diritto tributario, cit., pag. 260 e ss.; *Id.*, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 97.

⁵⁵⁴ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 97.

⁵⁵⁵ La norma prevede che: "Se un soggetto residente in Italia detiene, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciarie o per interposta persona, il controllo di una impresa, di una società o di altro ente, residente o localizzato in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, i redditi conseguiti dal soggetto estero partecipato sono imputati, a decorrere dalla chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero partecipato, ai soggetti residenti in proporzione alle partecipazioni da essi detenute. Tali disposizioni si applicano anche per le partecipazioni in soggetti non residenti relativamente ai redditi derivanti da loro stabili organizzazioni situate in Stati o territori diversi da quelli di cui al citato decreto. Le disposizioni del comma 1 si applicano alle persone fisiche residenti e ai soggetti di cui agli articoli 5 e 73, comma 1, lettere a), b) e c). Ai fini della determinazione del limite del controllo di cui al comma 1, si applica l'articolo 2359 del codice civile, in materia di società controllate e società collegate. Le disposizioni del comma 1 non si applicano se il soggetto residente dimostra, alternativamente, che: a) la società o altro ente non residente svolge un'effettiva attività industriale o commerciale, come sua principale attività, nel mercato dello stato o territorio di insediamento; per le attività bancarie, finanziarie e assicurative quest'ultima condizione si ritiene soddisfatta quando la maggior parte delle fonti, degli impieghi o dei ricavi originano nello Stato o territorio di insediamento; b) dalle partecipazioni non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis. Per i fini di cui al presente comma, il contribuente deve interpellare preventivamente l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente. La

previsione di cui alla lettera a) del comma 5 non si applica qualora i proventi della società o altro ente non residente provengono per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica, nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari. I redditi del soggetto non residente, imputati ai sensi del comma 1, sono assoggettati a tassazione separata con l'aliquota media applicata sul reddito complessivo del soggetto residente e, comunque, non inferiore al 27 per cento. I redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI, nonché degli articoli 84, 96, 111, 112; non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 58 e 86, comma 4, e 102, comma 3. Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 165, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo. Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma, dai soggetti non residenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del reddito dei soggetti residenti fino all'ammontare del reddito assoggettato a tassazione, ai sensi del medesimo comma 1, anche negli esercizi precedenti. Le imposte pagate all'estero, sugli utili che non concorrono alla formazione del reddito ai sensi del primo periodo del presente comma, sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 165, fino a concorrenza delle imposte applicate ai sensi del comma 6, diminuite degli importi ammessi in detrazione per effetto del terzo periodo del predetto comma. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono stabilite le disposizioni attuative del presente articolo. La disciplina di cui al comma 1 trova applicazione anche nell'ipotesi in cui i soggetti controllati ai sensi dello stesso comma sono localizzati in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati, qualora ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: a) sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore a più della metà di quella a cui sarebbero stati soggetti ove residenti in Italia; b) hanno conseguito proventi derivanti per più del 50% dalla gestione, dalla detenzione o dall'investimento in

per poter esercitare l'opzione del consolidato mondiale⁵⁵⁶ ai sensi dell'art. 132, commi tre e quattro, del TUIR⁵⁵⁷.

titoli, partecipazioni, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di diritti immateriali relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi nei confronti di soggetti che direttamente o indirettamente controllano la società o l'ente non residente, ne sono controllati o sono controllati dalla stessa società che controlla la società o l'ente non residente, ivi compresi i servizi finanziari. Le disposizioni del comma 8-bis non si applicano se il soggetto residente dimostra che l'insediamento all'estero non rappresenta una costruzione artificiosa volta a conseguire un indebito vantaggio fiscale. Ai fini del presente comma il contribuente deve interpellare l'amministrazione finanziaria secondo le modalità indicate nel precedente comma 5”.

⁵⁵⁶ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 97.

⁵⁵⁷ La norma prevede che:“(…) Entro il primo esercizio di cui al comma 1 la società controllante interpella l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 agosto 2000, n. 212, recante lo statuto dei diritti del contribuente, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per il valido esercizio dell'opzione. In particolare dall'istanza di interpello dovrà risultare: a) la qualificazione soggettiva del soggetto controllante all'esercizio dell'opzione ai sensi dell'articolo 130, comma 2; b) la puntuale descrizione della struttura societaria estera del gruppo con l'indicazione di tutte le società controllate; c) la denominazione, la sede sociale, l'attività svolta, l'ultimo bilancio disponibile di tutte le controllate non residenti nonché la quota di partecipazione agli utili riferita alla controllante ed alle controllate di cui all'articolo 131, comma 2, l'eventuale diversa durata dell'esercizio sociale e le ragioni che richiedono tale diversità; d) la denominazione dei soggetti cui è stato attribuito l'incarico per la revisione dei bilanci e le conferme dell'avvenuta accettazione di tali incarichi; e) l'elenco delle imposte relativamente alle quali verrà presumibilmente richiesto il credito di cui all'articolo 165. La risposta positiva dell'Agenzia delle entrate può essere subordinata all'assunzione da parte del soggetto controllante dell'obbligo ad altri adempimenti finalizzati ad una

Infine, merita ulteriore e specifica menzione la problematica attinente all'impugnabilità della risposta all'interpello disapplicativo in materia di società di comodo⁵⁵⁸.

Come noto, l'art. 30 della legge n. 724/1994⁵⁵⁹ (così come

maggiore tutela degli interessi erariali. Con lo stesso interpello di cui al comma 3 il soggetto controllante può a sua volta richiedere, oltre a quelle già previste, ulteriori semplificazioni per la determinazione del reddito imponibile fra le quali anche l'esclusione delle società controllate di dimensioni non rilevanti residenti negli Stati o territori di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis”.

⁵⁵⁸ Cfr., sul tema, tra tutti, F. PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 37, pag. 2987 e ss.; G. FERRANTI, *L'interpello disapplicativo per le società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 15, pag. 1183 e ss.; M. POSARELLI, *L'istanza per la disapplicazione della disciplina antielusiva sulle società di comodo: gli aspetti procedurali dopo la circolare n. 14/E del 15 marzo 2007*, in *Il Fisco*, 2007, n. 14, pag. 2029 e ss.

⁵⁵⁹ Attualmente la norma prevede che: “Agli effetti del presente articolo si considerano non operative le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato, che hanno meno di cinque dipendenti e ricavi e proventi inferiori a 800 milioni escluse comunque le società che non si trovano in un normale periodo di imposta nonché le società che si trovano in amministrazione controllata o straordinaria e quelle che hanno iniziato l'attività nel corso dell'esercizio nonché quelle che entro il 31 maggio 1995 abbiano formalmente deliberato la propria trasformazione in società commerciali di persone. Fino al 31 dicembre 1995 le assegnazioni ai singoli soci, persone fisiche ed enti non commerciali, anche per singoli beni, anche se di diversa natura, conseguenti a scioglimenti deliberati tra il 1 gennaio 1995 ed il 31 marzo 1995 dalle società non operative di cui al comma 1 esistenti alla data del 30 settembre 1994, sono soggette alle imposte di registro, ipotecarie e catastali in misura complessiva dell'1 per cento del valore catastale rivalutato

dei beni, non sono considerate cessioni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, e sono soggette all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili ridotta al 50 per cento. Ai fini delle imposte sui redditi, le plusvalenze sono soggette ad un'imposta sostitutiva nella misura dell'8 per cento. Il pagamento potrà avvenire in forme rateali, ripartito in dodici rate mensili a far tempo dalla data dell'atto di scioglimento. Le plusvalenze da rivalutazione monetaria e le plusvalenze accantonate in sospensione d'imposta già iscritte nei bilanci delle società non operative di cui al comma 1 sono soggette, a decorrere dall'anno d'imposta in cui è stato deliberato lo scioglimento, alle imposte sul reddito. La disposizione di cui al comma 2 si applica a condizione che i soci assegnatari risultino iscritti nel libro dei soci alla predetta data del 30 settembre 1994 ovvero che vengano iscritti nel libro dei soci, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 1994. Ai fini di cui all'articolo 81, comma 1, lettere b), c) e c- bis), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i successivi trasferimenti da parte dei soci assegnatari dei beni derivanti dagli scioglimenti previsti nel comma 2, come valore di acquisto sarà considerato quello iscritto nell'ultimo bilancio della società di cui è stato deliberato lo scioglimento. Fermo l'ordinario potere di accertamento e salva, comunque, la prova contraria, per le società non operative di cui al comma 1, è escluso il riporto a nuovo delle perdite e si presume che il reddito imponibile sia pari al 2 per cento del patrimonio netto, aumentato dei finanziamenti da parte di soci e di terzi destinati a immobilizzazioni aziendali e, comunque, non inferiore a 8 milioni di lire, salvo che per le società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto non è superiore a 40 milioni di lire per le quali il reddito imponibile non può, comunque, essere inferiore a 4 milioni di lire e per le società a responsabilità limitata il cui patrimonio netto è superiore a 40 milioni di lire, ma non a 150 milioni di lire, per le quali il reddito imponibile non può, comunque, essere inferiore a 6 milioni di lire. La prova contraria di effettiva inesistenza del reddito determinato a norma del comma 6 non può consistere nella sola corrispondenza alle scritture contabili o alle risultanze del

modificato dal D.L. n. 223/2006 convertito, con modificazioni, dalla legge n. 248/2006) consente all'Amministrazione, allorquando non venga concessa la disapplicazione⁵⁶⁰ della norma in esame - possibile solo ove

bilancio del minor reddito asserito, ma deve essere sostenuta da oggettivi riferimenti al particolare settore in cui opera la società, ovvero a particolari o temporanee situazioni di mercato anche territoriali, che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi ordinariamente ritraibili dal possesso delle immobilizzazioni di cui all'articolo 2426, numeri da 1 a 4, del codice civile, ovvero dalla tipologia dell'attività esercitata che obblighi la società a sostenere per più esercizi costi finalizzati alla realizzazione di beni destinati alla cessione. Il comma 2 dell'articolo 61 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è sostituito dal seguente: "Ai fini del raggruppamento in categorie omogenee non si tiene conto del valore e si considerano della stessa natura i titoli emessi dallo stesso soggetto ed aventi uguali caratteristiche". Le disposizioni di cui ai commi 1 e 6 si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1994. A decorrere dal 1 gennaio 1995, nel calcolo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche le perdite derivanti da partecipazione in società di persone ed equiparate non sono utilizzabili per abbattere redditi diversi da quello derivante da partecipazioni in società".

⁵⁶⁰ Il comma 4 bis dell'art. 30 della legge n. 724/1994 sottolinea come si tratti di una disposizione antielusiva e che, pertanto, sia possibile disapplicarla in seguito alla presentazione di un'istanza di interpello ex art. 37 bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973. Come opportunamente rilevato (cfr. F. PISTOLESI, *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, cit., pag. 2987 e ss.), la finalità elusiva non si riferisce all'aggiramento di obblighi e divieti posti dall'ordinamento tributario quanto ad un utilizzo non normale della forma societaria che non consente di raggiungere risultati economici con riferimento alla situazione, in termini di risorse e mezzi, dalla quale è caratterizzata la società. Si tratta – come sostenuto – “di una nuova frontiera della lotta all'elusione fiscale, che impone di riflettere sull'accezione di tale istituto finora

si fornisca la dimostrazione, mediante la presentazione di un interpello, di “oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinato ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell’imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4”- di accertare il reddito ai sensi del terzo comma del citato art. 30 ed, altresì, effettuare richieste, ai fini Iva ed Irap, in applicazione dei commi 3 bis e 4.

Peraltro, a differenza di quanto accadeva prima della riforma, l’Ufficio, prima di emettere l’accertamento, non è più tenuto, a pena di nullità, a richiedere chiarimenti al contribuente. Con la conseguenza che, se una società non dichiara un reddito congruo ed adeguato rispetto a quanto statuito dall’art. 30, terzo comma, della legge n. 724/1994, è esposto al rischio di ricevere un accertamento.

Rispetto a quanto affermato con riferimento all’interpello ordinario, la risposta resa dall’Amministrazione finanziaria, a seguito della presentazione di interpello disapplicativo della disciplina delle società di comodo, presenta natura di atto autorizzatorio.

Dunque, alla stregua di quanto già affermato per l’interpello disapplicativo ex art. 37 bis, ottavo comma, del D.P.R. n. 600/1973, anche con riferimento alla risposta a tale tipologia di interpello è possibile adire il giudice tributario o mediante l’impugnazione del successivo avviso di

consolidatasi”: così F. PISTOLESI, *L’interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, cit., pag. 2987 e ss. Cfr. anche G. ZIZZO, *Brevi considerazioni sulla nuova disciplina antielusione*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999, pag. 435 e ss.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 435 e ss.

accertamento, emesso ai sensi del citato art. 30, che recepirà gli effetti del diniego, o intraprendendo un'azione di rimborso dei maggiori importi versati, in via prudenziale, dal richiedente, a seguito della ricezione della risposta negativa all'interpello.

6. Segue. Sull'impugnabilità degli atti istruttori.

Anche per gli atti istruttori, evidentemente non ricompresi nell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili, in dottrina⁵⁶¹ ci si è chiesti se gli stessi possano essere ritenuti impugnabili in via immediata, mediante un'interpretazione estensiva del primo comma dell'art. 19, ovvero se debbano essere ritenuti impugnabili in via differita o del tutto non impugnabili.

Parte della dottrina⁵⁶², supportata da un orientamento

⁵⁶¹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 95 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; *Nota in tema di vizi degli atti istruttori*, in *Giur. It.*, 2010, n. 1, pag. 221 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pagg. 215-218; M. NUSSI, *L'atto impositivo: i vizi*, in www.giustiziatributaria.it; A. MARCHESELLI - E. MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. It.*, 2011, n. 4, pag. 970 e ss.; A. MARCHESELLI, *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 46, pag. 3757 e ss.; S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, n. 3, pag. 1 e ss. E' doveroso, infine, il rinvio a F. MAFFEZZONI, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, cit., pagg. 279-280.

⁵⁶² Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 95 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*,

giurisprudenziale⁵⁶³, ritiene che, nell'ambito degli atti istruttori, si debba necessariamente distinguere tra processi verbali ed ordini istruttori. Ciò in quanto i primi (*id est* processi verbali), avendo solo valore probatorio, non possono essere impugnati.

In particolare, secondo tale ricostruzione, trattandosi - nel caso di un processo verbale⁵⁶⁴ - di un atto endoprocedimentale finalizzato a reperire ed acquisire elementi utili ai fini dell'accertamento, l'impugnazione dovrebbe avvenire in relazione all'atto finale del procedimento.

In relazione agli ordini istruttori, invece, la dottrina

cit., pag. 9 e ss.; *Nota in tema di vizi degli atti istruttori*, in *Giur. It.*, 2010, n. 1, pag. 221 e ss.

⁵⁶³ Cfr., tra le altre, Cass. civ., 28 aprile 1998, n. 4312, in *Banca dati Fisconline*; *Id.*, 30 ottobre 2002, n. 15305; *Id.*, 20 gennaio 2004, n. 787.

⁵⁶⁴ Sulla natura, in particolare, del processo verbale di constatazione cfr. di recente, M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 1, pag. 115 e ss. In giurisprudenza, si rinvia a Cons., Stato, sez. IV, 14 aprile 2014, n. 1821, che così si è espresso in tema di impugnabilità: "Il processo verbale di constatazione è (...) un atto privo di contenuto ed effetti provvedimenti, dal quale può eventualmente scaturire l'emanazione di un accertamento tributario, privo però ex se di effetti tributari e di efficacia lesiva, e in quanto tale non impugnabile in via diretta e autonoma dinanzi alle commissioni tributarie. La non immediata impugnabilità non preclude che eventuali vizi del processo verbale, che infirmino l'efficacia probatoria del medesimo, quanto alle modalità dell'accesso o all'acquisizione dei documenti, possono comunque essere fatti valere in relazione all'impugnazione dell'atto di accertamento." In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. trib., 30 settembre 2009, n. 21030.

richiamata⁵⁶⁵ è solita distinguere tra gli atti destinati al contribuente e quelli destinati a soggetti terzi.

Con la non trascurabile differenza che gli atti, che hanno come destinatario il contribuente, essendo atti intermedi rientranti nella sequenza procedimentale tesa all'emissione dell'atto autoritativo, sarebbero impugnabili in via differita assieme al provvedimento finale⁵⁶⁶.

⁵⁶⁵ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 95 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; *Nota in tema di vizi degli atti istruttori*, cit., 2010, n. 1, pag. 221 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pagg. 215-218.

⁵⁶⁶ In senso conforme, in giurisprudenza, Cass. civ., SS.UU., 7 maggio 2010, n. 11082, con nota di S. MOLTRASIO, *Segreto professionale e autorizzazione ex art. 52, comma 3, DPR n. 633/1972: giurisdizione pinea del giudice tributario sugli atti endoprocedimentali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, pag. 761 e ss. La sentenza così ha statuito: “Il diritto di difesa e di giustiziabilità dei diritti, di cui agli artt. 24 e 113 Cost., accordati al cittadino-contribuente non implicano l'immediatezza fra insorgere del diritto ed esercizio dell'azione. Nella propria discrezionalità, soggetta a scrutinio costituzionale secondo i principi di eguaglianza, proporzionalità e ragionevolezza, il legislatore può differire in base ad esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia il momento in cui è attivabile la tutela giurisdizionale (nella specie, impugnazione dell'atto intermedio unitamente a quello finale)”; *Id.*, 16 marzo 2009, n. 6315, con nota di S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al Tar gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 24, pag. 1914 e ss., che così si è espressa: “La giurisdizione del giudice tributario, a seguito della modifica introdotta dall'art. 12, 2° comma, della L. 28 dicembre 2001, n. 448, all'art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha carattere pieno ed esclusivo, estendendosi non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del procedimento, ivi compresi gli ordini di verifica, i cui vizi - in quanto vizi di atti della sequenza procedimentale - possono essere dedotti soltanto e nel momento in cui si impugni il provvedimento

Al contrario, gli atti destinati a soggetti terzi, non possedendo alcuna valenza tributaria, sarebbero contestabili o dinanzi all'organo amministrativo ovvero dinanzi al giudice ordinario, a seconda della tipologia di situazione soggettiva lesa.

Al contrario, altra dottrina⁵⁶⁷ ritiene che - alla luce dell'apertura giurisprudenziale registrata con le recenti pronunce della Corte europea dei Diritti dell'Uomo⁵⁶⁸ - l'esigenza di tutelare in modo pieno ed effettivo il contribuente dovrebbe condurre alla necessità di

che conclude l'iter di accertamento (...)”; Cons. Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045; *Id.*, sez. IV, 26 maggio 2006, n. 3199; Cass. civ., sez. trib., 18 luglio 2003, n. 11283; *Id.*, SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424; *Id.*, sez. trib., 29 settembre 2001, n. 15209; *Id.*, 26 febbraio 2001, n. 2775.

⁵⁶⁷ Cfr. S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, cit., pag. 1007 e ss.; *Id.*, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al Tar gli atti istruttori del procedimento*, cit., pag. 1914 e ss.; *Id.*, *La Corte europea dei diritti dell'uomo “apre” alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, cit., pag. 381 e ss.; *Id.*, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, cit., pag. 198 e ss.; A. MARCHESELLI – E. MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, cit., pag. 970 e ss.; A. MARCHESELLI, *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, cit., pag. 3757 e ss.

⁵⁶⁸ Cfr., tra le altre, Corte europea dei Diritti dell'Uomo, 5 aprile 2012, n. 11663/04, “Chambaz”, con nota di P. PIANTAVIGNA, *Il diritto del contribuente a non collaborare all'attività accertativa*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2013, n. 4, II, pag. 73 e ss.; *Id.*, 21 febbraio 2008, n. 18497/03, “Ravon”; *Id.*, 16 ottobre 2008, n. 10477/03, “Maschino”; *Id.*, 20 novembre 2008, n. 2058/04, “Società IFB”; *Id.*, 24 luglio 2008, n. 18603/03, “Andrè”.

riconoscere la possibilità di impugnare in via immediata l'atto istruttorio lesivo.

Ciò anche al fine di non incorrere nelle sanzioni applicate dalla Corte EDU al sistema francese, punito - nel noto caso *Ravon* - per non aver garantito una tutela adeguata ai contribuenti.

L'art. 16 delle procedure, che subordinava all'autorizzazione di un giudice la possibilità di porre in essere atti istruttori lesivi per il contribuente ed, in specie, per la sua sfera privata, è stato ritenuto inadeguato dai giudici di Strasburgo.

Inoltre, secondo parte di questo secondo orientamento dottrinale⁵⁶⁹ - laddove non si riuscisse a percorrere la strada dell'immediata giustiziabilità degli atti istruttori mediante un'interpretazione estensiva del primo comma dell'art. 19 (da effettuare, secondo tale ricostruzione, solo in caso di lesione e laddove sia rinvenibile l'interesse ad agire), si potrebbe raggiungere l'obiettivo della tutela piena dei contribuenti mediante l'introduzione, nel sistema tributario, della previsione di mezzi di tutela cautelare “*ante-causam*”⁵⁷⁰ e, quindi, precedenti all'instaurazione del giudizio.

Ancora, sempre laddove non fosse possibile la tutela

⁵⁶⁹ Cfr. S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al Tar gli atti istruttori del procedimento*, cit., pag. 1914 e ss.; *Id.*, *La Corte europea dei diritti dell'uomo “apre” alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, cit., pag. 381 e ss.; *Id.*, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, cit., pag. 198 e ss.

⁵⁷⁰ Cfr., sul punto, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 22.

immediata degli atti istruttori, secondo parte della dottrina⁵⁷¹ si dovrebbe concludere per l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte durante la fase istruttoria; elemento, questo, che renderebbe infondato il successivo accertamento.

Ebbene, alla luce di quanto sinora affermato, si ritiene che debba essere negata l'impugnabilità immediata dei processi verbali per la loro natura squisitamente probatoria.

Peraltro, l'impugnazione in via differita non può essere ridimensionata a favore della giustiziabilità immediata neanche alla luce dell'art. 5 bis del D. Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997, a mente del quale è concessa al contribuente la possibilità di aderire alla pretesa espressa nel "pvc", laddove esso sia fonte di un avviso di accertamento

⁵⁷¹ Cfr., per tutti, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 397 e ss.; M. NUSSI, *Note sui mutati rapporti fra processo penale e processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, pag. 830 e ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 324 e ss. In giurisprudenza, cfr., Cass. civ., sez. trib., 15 maggio 2013, n. 11672; *Id.*, 19 ottobre 2005, n. 20253; *Id.*, 1 ottobre 2004, n. 19689; *Id.*, 1 ottobre 2004, n. 19690; *Id.*, 1 aprile 2003, n. 4987; *Id.*, SS.UU., 21 novembre 2002, n. 16424; *Id.*, 3 dicembre 2001, n. 15230; *Id.*, 29 novembre 2001, n. 15209; *Id.*, 19 giugno 2001, n. 8344; *Id.*, 6 marzo 2001, n. 3852. *Contra*, a causa dell'inesistenza, in ambito tributario, di una norma che sancisca l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, Cass., civ., sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383; *Id.*, 17 dicembre 2001, n. 15914; *Id.*, 19 giugno 2001, n. 8344. La conclusione da ultimo richiamata comporterebbe la mera applicazione di sanzioni, ovvero la possibilità di esperire un'azione giudiziaria finalizzata all'ottenimento del risarcimento del danno o il sorgere di una responsabilità contabile e penale del soggetto responsabile del compimento dell'illecito. Sul punto, si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 216.

parziale⁵⁷². Ciò in quanto rimangono invariate la natura e la funzione tipicamente probatoria dell'atto.

In relazione agli atti istruttori, invece, negata la riconducibilità alla giurisdizione tributaria degli atti destinati a soggetti terzi che devono essere ricondotti alla giurisdizione amministrativa ovvero a quella civile a seconda della situazione soggettiva lesa⁵⁷³, in ragione del dettato normativo dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 si deve affermare, in via generale, l'impugnabilità in via differita di tale tipologia di atti, sempre che si tratti di lesioni che "alterino in modo sostanziale l'equilibrio tra poteri e garanzie"⁵⁷⁴.

Invero, l'invalidità derivata dell'accertamento per le violazioni commesse durante la fase istruttoria è pienamente giustificata dallo stretto collegamento esistente tra fase dei controlli e quella dell'emissione dell'atto impositivo⁵⁷⁵.

Il collegamento tra le due fasi, peraltro, ha come collante la motivazione del provvedimento impositivo⁵⁷⁶ che come

⁵⁷² Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 103.

⁵⁷³ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 95 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.

⁵⁷⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 217. Nel caso in cui, invece, si tratti di mere irregolarità, la sanzione dell'invalidità derivata o dell'inutilizzabilità delle prove sarebbe troppo onerosa.

⁵⁷⁵ Cfr., M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, cit., pag. 70 e ss.

⁵⁷⁶ In tema di motivazione degli atti impositivi, si rinvia, tra gli altri, a F. TESAURO, *La motivazione degli avvisi di accertamento dei valori immobiliari in una aberrante decisione della Commissione centrale*, in *Boll. Trib.*, 1981, pag. 804 e ss.; *Id.*, *Ancora sulla motivazione degli avvisi di accertamento* (nota a Cass. civ, sez. I, 11

luglio 1985, n. 4129), *ivi*, 1985, pag. 1511 e ss.; R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, I, pag. 274 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, pag. 217; S. MUSCARÀ, *Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, *ivi*, 1990, I, pag. 381; M. BASILAVECCHIA, *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato* (nota a Comm. trib. I grado Milano, sez. XXXVII, 28 ottobre 1987), *ivi*, 1989, II, pag. 208; *Id.*, *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, 11, pag. 935; M. MAFFEZZONI, *La sorte degli accertamenti immotivati secondo la cassazione* (nota a Cass. civ., SS.UU., 17 marzo 1989, n. 1333), in *Boll. Trib.*, 1989, pag. 1495; M. C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione* (nota a Comm. trib. centr., sez. XVI, 13 gennaio 1988, n. 282; Comm. trib. centr., sez. V, 4 gennaio 1988, n. 37; Comm. trib. centr., sez. XIII, 15 dicembre 1987, n. 9175), in *Giur. it.*, 1988, III, 2, pag. 1; D. STEVANATO, *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. trib.*, 1989, II, pag. 367; A. URICCHIO, *L'obbligo di motivazione negli accertamenti di valore*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, pag. 753; M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, D.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello «Statuto dei diritti del contribuente»*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pag. 709; L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *La motivazione della cartella esattoriale di pagamento: elementi essenziali*, *cit.*, pag. 552; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della L. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, *cit.*, pag. 1621 e ss.; R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, *cit.*, pag. 281 e ss.; F. NICCOLINI, *La motivazione dell'atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008, pag. 321 e ss.; *Id.*, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2010, pag. 1212; E. MARELLO, *La motivazione contraddittoria come*

noto, in applicazione dell'art. 3 della legge n. 241/1990 richiamato dall'art. 7 dello Statuto dei Diritti del contribuente, deve contenere oltre alle ragioni giuridiche ed i presupposti di fatto dell'atto impositivo anche le risultanze dell'istruttoria che hanno condotto all'emissione del procedimento⁵⁷⁷.

Ed inoltre lo stretto nesso esistente tra la fase istruttoria e quella di emanazione del provvedimento, come ben osservato⁵⁷⁸, rappresenta la conseguenza del dovere dell'Amministrazione finanziaria, secondo l'insegnamento alloriano⁵⁷⁹, di dare a se stessa la prova della pretesa vantata. Tuttavia, non è possibile trascurare la portata innovativa manifestata dalla Corte di Strasburgo nelle pronunce richiamate.

Ciò anche alla luce della circostanza che il nostro sistema risultava (ai tempi dell'intervento giurisprudenziale) e risulta tuttora meno garantista di quello francese.

Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle carenze interne derivanti dal fatto che il superamento del vincolo del segreto professionale ovvero l'autorizzazione per l'ingresso nel domicilio del contribuente è una prerogativa attribuita al pubblico ministero e non ad un giudice; o ancora che non è consentita l'impugnazione, fondata su qualsivoglia motivo, di tale autorizzazione; o, infine, che non esiste alcun

vizio dell'avviso di accertamento, in *Giur. It.*, 2010, pag. 967 e ss.; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

⁵⁷⁷ Cfr. F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, n. 1, pag. 25 e ss.

⁵⁷⁸ Cfr. F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., pag. 25 e ss.

⁵⁷⁹ Cfr. E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pag. 393.

controllo durante la fase delle attività istruttorie⁵⁸⁰.

Inoltre, non si può ignorare che, a seguito dello svolgimento delle attività istruttorie, l'Amministrazione finanziaria potrebbe non emettere l'atto impositivo o potrebbe emetterlo dopo molto tempo, dal momento che l'istruttoria può rimanere aperta a tempo indefinito ed, in ogni caso, dall'apertura dell'istruttoria l'Ufficio può emanare l'avviso di accertamento entro il termine decadenziale previsto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto.

Pertanto, per i motivi sopra esposti, sarebbe auspicabile l'introduzione nel sistema tributario, prospettata dal secondo orientamento richiamato⁵⁸¹, della previsione di mezzi di tutela cautelare "*ante-causam*".

Ciò consentirebbe di rafforzare la tutela del contribuente, rendendola più efficace mediante l'anticipazione temporale ad un momento assai precedente a quello dell'impugnazione del successivo atto impositivo.

Senza considerare che, nel sopra richiamato caso in cui l'Amministrazione finanziaria decidesse di non emettere l'atto impositivo nei confronti del contribuente, la giurisdizione idonea a giudicare di vizi dell'atto istruttorio spetterebbe al giudice ordinario⁵⁸².

Invero, le tipologie delle eventuali lesioni subite dal contribuente (*i.e.* violazione della libertà di domicilio ovvero libertà economica, ecc.) potrebbero essere di

⁵⁸⁰ Cfr., sul punto, A. MARCHESELLI – E. MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, cit., pag. 970 e ss.

⁵⁸¹ Cfr. S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al Tar gli atti istruttori del procedimento*, cit., pag. 1914 e ss.

⁵⁸² Cfr., *Nota in tema di vizi degli atti istruttori*, in *Giur. It.*, 2010, n. 1, pag. 221 e ss.

competenza soltanto di tale organo.

L'art. 7, comma 4, dello Statuto dei Diritti del contribuente prevede difatti, in proposito, che la giurisdizione spetti al giudice amministrativo esclusivamente quando ne ricorrano i presupposti e, pertanto, allorquando si tratti di atti amministrativi, di natura generale o normativa, ovvero provvedimenti che rappresentino il presupposto dell'esercizio dell'attività tipicamente impositiva.

Peraltro, è bene rilevare che - seppur risulti pienamente condivisibile l'orientamento⁵⁸³ che si è espresso per l'applicabilità alla materia tributaria della regola dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite⁵⁸⁴ - è pur vero che, come rilevato⁵⁸⁵, tale soluzione rischierebbe di dar luogo, sempre più frequentemente, ad

⁵⁸³ Cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 397 e ss.; M. NUSSI, *Note sui mutati rapporti fra processo penale e processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, pag. 830 e ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 324 e ss.

⁵⁸⁴ Sul punto, peraltro, giova precisare che la Suprema Corte di Cassazione penale, a sezioni unite, con la pronuncia del 9 aprile 2010, n. 13426 ha recentemente affermato che le prove inutilizzabili a norma dell'art. 191 c.p.p, poiché acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge, non possono essere utilizzate in qualsiasi tipo di giudizio, in applicazione dei principi costituzionali. Inoltre, non si può trascurare che l'art. 70 del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 75 del D.P.R. n. 633/1972 operano un espresso rinvio al codice di procedura penale, per quanto compatibili ed in caso di mancanza della relativa disciplina in ambito fiscale. Pertanto, non si comprenderebbe la non applicabilità di tale principio alla materia tributaria. Si rinvia, sul punto, a S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 118.

⁵⁸⁵ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 217.

attività di accertamento illegittime e di consentire la sostituzione di un accertamento ad un altro.

7. Segue. Sull'impugnabilità degli atti residuali.

7.1. Breve premessa.

Dopo aver tentato di effettuare, seppur sommariamente, una disamina degli atti atipici più rilevanti, è doveroso concentrarsi sugli atti atipici residuali.

Tuttavia, stante la numerosità degli stessi⁵⁸⁶, sarà possibile

⁵⁸⁶ A mero titolo esemplificativo, si pensi all'invito di pagamento, a firma dell'Agenzia delle Dogane, emesso ai fini del recupero dei dazi ai sensi dell'art. 93 del regolamento doganale approvato con R.D. 13 febbraio 1865, n. 6. Tale atto, secondo parte della giurisprudenza (cfr. Cass. civ., sez. V, 13 ottobre 2006, n. 22015), rappresentando (a seguito dell'estensione della giurisdizione delle commissioni tributarie alle controversie in materia di tributi doganali e di accise, disposta dall'art. 12 della legge 28 dicembre 2001, n. 448) l'atto attraverso il quale l'amministrazione mette in mora il contribuente e manifesta il diritto al recupero della maggiore pretesa a titolo di imposta, sussisterebbe l'interesse a ricorrere da parte del contribuente e, quindi, l'atto sarebbe impugnabile in via autonoma. *Contra*, Cass. civ., sez. V, 13 settembre 2013, n. 20947 secondo cui, nel rispetto del sistema tributario e dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, tale atto non farebbe sorgere alcun obbligo alla impugnazione immediata, in quanto la volontà impositiva dell'Amministrazione dovrebbe, successivamente, essere manifestata in forma tipizzata. Si ritiene che, come rilevato (Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 86-87) l'impugnazione debba avvenire al termine del procedimento di accertamento. Pertanto, il ricorso è ammesso, in ossequio all'art. 9 del D.Lgs. n. 374/1990, entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto,

successivamente alla fase dei controlli, mediante il quale avviene la liquidazione dei diritti doganali e la rettifica del valore indicato dal contribuente. Risulta, altresì, impugnabile in via autonoma l'avviso di accertamento suppletivo e di rettifica e l'avviso di rettifica dell'accertamento in quanto, come precisato dalla circolare n. 79/D del 19 aprile 2000, essi sono atti impositivi immediatamente esecutivi ai sensi dell'art. 244 del codice doganale vigente in ambito comunitario. E', infine, autonomamente impugnabile - in tema di accise - l'avviso di pagamento di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 504/1995 trattandosi, anche in questo caso, di un atto impositivo. Sul punto, cfr., in giurisprudenza Cass. civ., sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 254. Ancora si pensi ad una visura (che poi altro non è che un estratto di ruolo) eseguita presso gli Uffici dell'Agente della riscossione dalla cui analisi emerga l'avvenuta notificazione di cartelle di pagamento invece mai notificate al contribuente (Cfr. Cass. civ., sez. trib., ord. 26 maggio 2010, n. 15946), ovvero all'invito di pagamento di cui all'art. 67, comma 2, lettera a) del D.P.R. n. 43/1988. La norma da ultimo richiamata prevede che, con riferimento alla riscossione coattiva delle tasse e delle imposte indirette, se - a seguito di invito al pagamento, atto di liquidazione, accertamento, rettifica o erogazione di sanzioni - sono infruttuosamente scaduti i termini di pagamento delle somme, l'ufficio competente forma il ruolo relativo ai contribuenti per i quali si procede alla riscossione coattiva ai sensi dell'articolo 11, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. (Cfr. Cass. civ., sez. trib., 12 marzo 2002, n. 3540.) Infine, si rivolga l'attenzione al bollettino di conto corrente postale relativo al versamento dell'imposta sulla pubblicità, che è stato ritenuto autonomamente impugnabile dalla Suprema Corte di Cassazione, con la pronuncia n. 25591 del 17 dicembre 2010, poiché si trattava - secondo tale orientamento - dell'unico atto impositivo ricevuto dal contribuente per l'intera annualità. *Contra*, in dottrina F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 84; G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, cit., pag. 281 e ss. Gli atti da ultimo richiamati (*i.e.* visura, invito al pagamento ex 11, terzo comma, del DPR 602/1973 e bollettino di conto corrente postale) sono da ritenere non impugnabili non sussistendo i requisiti per poter effettuare

soffermarsi solo sui più diffusi.

D'altra parte, le coordinate (per le quali si rinvia al paragrafo n. 1 della seconda sezione), sulla base delle quali si ritiene possibile un'interpretazione estensiva degli autonomamente impugnabili valgono per tutti gli atti atipici e, pertanto, saranno applicabili anche a quegli atti solo menzionati, e non anche analizzati nel corso del presente lavoro.

7.2. *Segue. Il preavviso di fermo amministrativo.*

Ai sensi dell'art. 86, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973, così come modificato dalla legge n. 98 del 9 agosto 2013 che ha convertito, con modificazioni, il decreto legge n. 69 del 21 giugno 2013, la procedura di iscrizione del fermo di beni mobili registrati è avviata dall'agente della riscossione mediante la notifica, al debitore o ai coobbligati iscritti nei pubblici registri, di una comunicazione preventiva.

Essa contiene l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà eseguito il fermo, senza necessità di ulteriore comunicazione, mediante iscrizione del provvedimento che lo dispone nei registri mobiliari, salvo che il debitore o i coobbligati, nel predetto termine, dimostrino all'agente della riscossione che il bene mobile è strumentale all'attività

un'interpretazione estensiva degli atti autonomamente impugnabili e non provocando alcuna lesione nella sfera giuridica del contribuente e, quindi, il sorgere dell'interesse immediato a ricorrere.

di impresa o della professione.

In altri termini il preavviso di fermo amministrativo contiene l'invito al pagamento delle somme dovute dal contribuente e la comunicazione che, decorso il termine concesso per regolarizzare la propria posizione, si provvederà direttamente all'iscrizione del fermo presso il PRA (Pubblico Registro Automobilistico), senza ulteriore comunicazione.

Sul punto, in dottrina⁵⁸⁷ ed in giurisprudenza⁵⁸⁸ ci si è chiesti se tale atto sia da ritenere un atto autonomamente impugnabile, al pari degli atti ricompresi nell'elencazione di cui al primo comma dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, ovvero se esso debba essere ritenuto un atto non impugnabile o impugnabile in via differita.

⁵⁸⁷ Cfr. G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, cit., pagg. 316 e 317; C. GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 26, pag. 2083 e ss.; G. INGRAO, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 9, pag. 779 e ss.; *Id.*, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, n. 12, pagg. 1075 – 1112.

⁵⁸⁸ Cfr., tra le altre, Cass. civ., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667; *Id.*, sez. VI, ord., 15 gennaio 2014, n. 701; *Id.*, SS.UU., ord., 18 ottobre 2012, n. 17844; *Id.*, 12 ottobre 2011, n. 20931; *Id.*, 7 maggio 2010, n. 11087; *Id.*, ord., 11 maggio 2009, n. 10672; *Id.*, Sez. II, 14 aprile 2009, n. 8890; CTR Puglia, Sez. III, 23 gennaio 2012, n. 6; CTR Sicilia, Sez. I, 10 novembre 2011, n. 164.

Secondo parte della dottrina⁵⁸⁹ e della giurisprudenza⁵⁹⁰, poiché il preavviso di fermo amministrativo rappresenta l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza dell'esistenza, nei suoi confronti, di una procedura di fermo amministrativo dell'autoveicolo, esso dovrebbe essere ritenuto autonomamente impugnabile. Inoltre, dal momento che, trascorsi venti giorni dalla sua notifica senza che sia avvenuto il pagamento da parte del contribuente, il fermo amministrativo è iscritto d'ufficio, secondo parte della richiamata dottrina⁵⁹¹ il preavviso di fermo amministrativo dovrebbe essere ricompreso nella lettera e) ter dell'art. 19 e, quindi, non sarebbe necessario preoccuparsi di rintracciare l'interesse ad agire del destinatario.

⁵⁸⁹ Cfr. G. INGRAO, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, cit., pag. 779 e ss.; *Id.*, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, cit., pagg. 1091 - 1097; C. GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, cit., pag. 2083 e ss.

⁵⁹⁰ Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. VI, ord., 15 gennaio 2014, n. 701; *Id.*, ord., 18 ottobre 2012, n. 17844; *Id.*, 12 ottobre 2011, n. 20931; *Id.*, 7 maggio 2010, n. 11087; *Id.*, ord., 11 maggio 2009, n. 10672; *Id.*, 14 aprile 2009, n. 8890; CTR Puglia, Sez. III, 23 gennaio 2012, n. 6; CTR Sicilia, Sez. I, 10 novembre 2011, n. 164).

⁵⁹¹ Cfr. G. INGRAO, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, cit., pag. 779 e ss.; *Id.*, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, cit., pagg. 1091 – 1097.

Ancora, secondo parte della giurisprudenza⁵⁹² favorevole all'impugnabilità immediata del preavviso di fermo, quest'ultimo sarebbe giustiziabile in via immediata dinanzi ai giudici tributari in quanto parte di una sequenza procedimentale (*i.e.* provvedimento di fermo - preavviso di fermo - iscrizione del fermo nei pubblici registri) e si tratterebbe di un atto equiparabile, per la funzione svolta, all'avviso di mora (oggi intimazione di pagamento) che, come noto, è autonomamente impugnabile.

Di conseguenza, affermarne la non impugnabilità significherebbe, sempre secondo tale orientamento, sacrificare il diritto di difesa del contribuente sancito dall'art. 24 della Costituzione, nonché dall'art. 47 della Carta di Nizza- Strasburgo e dall'art. 6 della Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo, dal momento che occorrerebbe attendere il decorso del termine previsto dalla comunicazione preventiva per impugnare l'iscrizione del fermo direttamente in sede di esecuzione, con conseguente aggravio di spese.

Non solo. Negando l'impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo, per garantire la tutela del contribuente si dovrebbe - secondo la ricostruzione richiamata⁵⁹³ - ritenere impugnabile la comunicazione dell'avvenuta iscrizione ovvero il provvedimento di fermo. Con la precisazione che,

⁵⁹² Cfr. Cass. civ., SS.UU., 11 maggio 2009, n. 10672. In senso critico sul punto, cfr., C. GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, cit., pag. 2083 e ss.

⁵⁹³ Cfr. G. INGRAO, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, cit., pag. 779 e ss.; *Id.*, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, cit., pagg. 1091 – 1097.

secondo tali autori, la comunicazione dell'avvenuta iscrizione non potrebbe essere ritenuta un atto impugnabile alla luce della sua natura di semplice atto teso a comunicare al contribuente l'avvenuta iscrizione del fermo ed, allo stesso modo, l'atto di fermo non sarebbe un atto impugnabile in quanto atto con funzione cautelare e di natura discrezionale.

Secondo altra parte di dottrina⁵⁹⁴, supportata da un orientamento giurisprudenziale⁵⁹⁵, poiché il preavviso di fermo amministrativo non arreca un pregiudizio attuale ed immediato al contribuente, esso non è da ritenere impugnabile.

In particolare, il destinatario non perde, a seguito dell'avvenuta notificazione del preavviso, la disponibilità

⁵⁹⁴ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 102.

⁵⁹⁵ Cfr., tra le altre, Cass. civ., sez. II, 14 aprile 2009, n. 8890, che così si è espressa: “La comunicazione preventiva di fermo amministrativo (c.d. preavviso) di un veicolo, notificata a cura del concessionario esattore, non arrecando alcuna menomazione al patrimonio - poichè il presunto debitore, fino a quando il fermo non sia stato iscritto nei pubblici registri, può pienamente utilizzare il bene e disporne - è atto non previsto nella sequenza procedimentale dell'esecuzione esattoriale e, pertanto, non è autonomamente impugnabile ex art. 23 della legge 24 novembre 1981, n. 689, non essendo il destinatario titolare di alcun interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ.; nè il debitore può proporre astrattamente in ogni tempo azione di accertamento negativo del credito dell'Amministrazione per sottrarsi alla preannunciata esecuzione della cartella esattoriale, impugnabile (eventualmente in via recuperatoria) con le forme, i tempi e il rito specificamente dipendenti dalla sua origine e dal tipo di vizi fatti valere”. In senso conforme, cfr. Cass. civ., sez. II, 23 luglio 2008, n. 2030; CTP Caserta, 24 settembre 2007, n. 271; CTP Messina, 3 settembre 2007, n. 390; Tribunale Napoli, 4 gennaio 2007.

del bene e, quindi, nessuna lesione del patrimonio può essere rinvenuta.

In proposito si ritiene di dover condividere tale ultimo orientamento dottrinale e ritenere che la difesa del contribuente debba essere posticipata - nel rispetto dell'art. 19 - al momento dell'iscrizione del fermo, sempre che si tratti di atti emessi a presidio di crediti tributari⁵⁹⁶.

Invero, solo al momento dell'avvenuta iscrizione del fermo amministrativo il bene oggetto della misura cautelare diviene inutilizzabile, a pena di sanzioni.

Né il preavviso di fermo potrebbe essere assimilato, come sostenuto dal primo dei due orientamenti dottrinali richiamati⁵⁹⁷, al provvedimento di fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, cui fa riferimento la lettera *e-ter*) dell'art. 19. Difatti, il preavviso è un mero atto preparatorio, che viene emesso precedentemente all'iscrizione del fermo. Pertanto, esso non è certamente equiparabile all'atto impositivo e definitivo di fermo rientrante nell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili.

Inoltre, ammetterne l'impugnabilità in via immediata significherebbe - come opportunamente rilevato in giurisprudenza⁵⁹⁸ - dare luogo ad una tipologia di pronuncia

⁵⁹⁶ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 92 e 102; in giurisprudenza, cfr. Cass. civ., SS.UU., 5 marzo 2009, n. 5286; *Id.*, 5 giugno 2008, n. 14831.

⁵⁹⁷ Cfr. G. INGRAO, *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, cit., pag. 779 e ss.; *Id.*, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, cit., pagg. 1091 – 1097.

⁵⁹⁸ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2008, n. 20301, cit.

estranea al processo tributario, di natura inibitoria, avente ad oggetto l'annullamento del preavviso finalizzato a bloccare la procedura.

In particolare, come sottolineato dalla Suprema Corte, "l'eventuale accoglimento del ricorso avverso il preavviso di fermo (...) si risolverebbe nella anomala inibizione di una attività (futura) così introducendosi nell'ordinamento processuale una categoria di sentenze che suscita serie perplessità"⁵⁹⁹.

Ed ancora, l'annullamento del preavviso di fermo si risolverebbe, in definitiva, in un provvedimento senza alcuna utilità, dal momento che esso non riuscirebbe ad impedire all'Agente della riscossione, anche laddove fosse annullato, di emanare il relativo provvedimento tipico, richiedendone l'iscrizione⁶⁰⁰⁻⁶⁰¹.

⁵⁹⁹ Così: Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2008, n. 20301, cit.

⁶⁰⁰ Sul punto, ancora Cass. civ., sez. trib., 28 luglio 2008, n. 20301.

⁶⁰¹ Le considerazioni svolte con riferimento all'impugnabilità del preavviso di fermo amministrativo ben si attagliano anche all'impugnabilità della comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77, ultimo comma, del D.P.R. n. 602/1973 (come modificato dalla legge n. 98 del 9 agosto 2013, che ha convertito, con modificazioni, il decreto legge n. 69 del 21 giugno 2013). La norma richiamata prevede, come noto, che "L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di trenta giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al primo comma". E' evidente, dunque, come la comunicazione preventiva di iscrizione ipotecaria contenga l'invito al pagamento delle somme dovute dal contribuente e la comunicazione che, decorso il termine concesso per regolarizzare la propria posizione (30 giorni dalla notifica della comunicazione preventiva), si provvederà direttamente all'iscrizione dell'ipoteca su uno o più immobili di proprietà del contribuente. Seppur secondo parte della giurisprudenza (Cfr. Cass. civ., SS.UU., 18 settembre

7.3. *Segue. Note sull'impugnabilità del preventivo invito al pagamento ex art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.*

Deve, altresì, ritenersi non impugnabile l'invito al pagamento di cui all'art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972⁶⁰²⁻⁶⁰³.

Come noto, la norma richiamata prevede che l'Ufficio, prima dell'iscrizione a ruolo, inviti il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento

2014, n. 19667; CTP Ragusa, 25 novembre 2013, n. 1576; CTR Bari, Sez. VI, 25 novembre 2013, n. 124) tale atto deve essere considerato autonomamente impugnabile, in quanto funzionale a portare a conoscenza dell'obbligato una determinata pretesa dell'Amministrazione - rispetto alla quale sorgerebbe *ex lege* l'interesse alla tutela giurisdizionale per il controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva - si ritiene, per le motivazioni espresse in relazione al preavviso di fermo amministrativo, che lo stesso non sia un atto impugnabile.

⁶⁰² Appare utile ricordare che l'art. 60, comma 6, del D.P.R. n. 600/1973 prevede che: "L'ufficio, prima dell'iscrizione a ruolo, invita il contribuente a versare le somme dovute entro trenta giorni dal ricevimento dell'avviso, con applicazione della soprattassa pari al sessanta per cento della somma non versata o versata in meno. Le somme dovute devono essere versate direttamente all'ufficio con le modalità di cui all'articolo 38, quarto comma".

⁶⁰³ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit. pag. 102; M. MAURO, *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito Iva*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 19, pag. 1552; M. BASILAVECCHIA, *Impugnabilità dell'invito di pagamento IVA previsto dall'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972*, in *Corr. Trib.*, 2000, n. 24, pag. 1711 e ss. Sull'argomento, cfr., in giurisprudenza, Cass. civ., sez. trib., 18 aprile 2008, n. 10179; *Id.*, 14 aprile 2006, n. 11087.

dell'avviso, con applicazione della soprattassa pari al 60 per cento della somma non versata o versata in meno.

Tale atto, al pari di quanto affermato per le comunicazioni di irregolarità di cui all'art. 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, non presenta natura autoritativa, si riferisce a somme non ancora iscritte a ruolo ed è teso ad evitare che le somme contestate diventino oggetto di successiva iscrizione a ruolo.

Con la differenza che, mentre nel caso dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, la comunicazione ha l'obiettivo di "informare il contribuente, per porlo in grado, rispettivamente, di evitare la reiterazione degli errori nelle successive dichiarazioni⁶⁰⁴", nell' art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, la finalità è quella di indurre il contribuente a provvedere, in modo spontaneo, al pagamento di quanto dovuto.

Si tratta, quindi, di un adempimento necessario e precedente all'iscrizione a ruolo che non gode evidentemente dei più volte richiamati caratteri tipici degli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma dell'art. 19 (per i quali si rinvia ai precedenti paragrafi) e, pertanto, non può essere operato alcun tentativo di interpretazione estensiva del suddetto elenco.

Non trattandosi di un atto lesivo per il contribuente, non lo si può ritenere neanche impugnabile in via differita e deve, pertanto, necessariamente concludersi per la sua non impugnabilità.

⁶⁰⁴ Così: M. BASILAVECCHIA, *Impugnabilità dell'invito di pagamento IVA previsto dall'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972*, in *Corr. Trib.*, 2000, n. 24, pag. 1711 e ss.

7.4. Segue. Note sull'impugnabilità dell'invito di cui all'art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

L'art. 51, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972⁶⁰⁵ accorda

⁶⁰⁵ Giova ricordare che la norma richiamata prevede che: “Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto controllano le dichiarazioni presentate e i versamenti eseguiti dai contribuenti, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono all'accertamento e alla riscossione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni e alla tenuta della contabilità e degli altri obblighi stabiliti dal presente decreto; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie e delle soprattasse e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente. Il controllo delle dichiarazioni presentate e l'individuazione dei soggetti che ne hanno omesso la presentazione sono effettuati sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministro delle finanze che tengano anche conto della capacità operativa degli uffici stessi. Per l'adempimento dei loro compiti gli uffici possono: 1) procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche ai sensi dell'art. 52; 2) invitare i soggetti che esercitano imprese, arti o professioni, indicandone il motivo, a comparire di persona o a mezzo di rappresentanti per esibire documenti e scritture, ad esclusione dei libri e dei registri in corso di scritturazione, o per fornire dati, notizie e chiarimenti rilevanti ai fini degli accertamenti nei loro confronti anche relativamente alle operazioni annotate nei conti, la cui copia sia stata acquisita a norma del numero 7) del presente comma, ovvero rilevate a norma dell'articolo 52, ultimo comma, o dell'articolo 63, primo comma. I singoli dati ed elementi risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli articoli 54 e 55 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto nelle dichiarazioni o che non si riferiscono ad operazioni imponibili; sia le operazioni imponibili sia gli acquisti si considerano effettuati all'aliquota in prevalenza rispettivamente applicata o che avrebbe dovuto essere applicata. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono essere verbalizzate a norma del sesto comma dell'art. 52; 3) inviare ai soggetti che

esercitano imprese, arti e professioni, con invito a restituirli compilati e firmati, questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento, anche nei confronti di loro clienti e fornitori; 4) invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse; 5) richiedere agli organi e alle Amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi, ovvero attività di gestione e intermediazione finanziaria, anche in forma fiduciaria, la comunicazione, anche in deroga a contrarie disposizioni legislative, statutarie o regolamentari, di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie. Alle società ed enti di assicurazione, per quanto riguarda i rapporti con gli assicurati del ramo vita, possono essere richiesti dati e notizie attinenti esclusivamente alla durata del contratto di assicurazione, all'ammontare del premio e alla individuazione del soggetto tenuto a corrisponderlo. Le informazioni sulla categoria devono essere fornite, a seconda della richiesta, cumulativamente o specificamente per ogni soggetto che ne fa parte. Questa disposizione non si applica all'Istituto centrale di statistica e agli ispettorati del lavoro per quanto riguarda le rilevazioni loro commesse dalla legge, e, salvo il disposto del n. 7), all'Amministrazione postale, alle aziende e istituti di credito, per quanto riguarda i rapporti con i clienti inerenti o connessi all'attività di raccolta del risparmio e all'esercizio del credito effettuati ai sensi della legge 7 marzo 1938, n. 141; 6) richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali; 6-bis) richiedere, previa autorizzazione del direttore regionale delle entrate ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona, ai soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica, il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con aziende o istituti di credito, con l'amministrazione postale, con società fiduciarie ed ogni altro intermediario finanziario nazionale o straniero, in corso ovvero

all'Ufficio il potere di richiedere ai contribuenti di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti, nonché di richiedere agli istituti di credito notizie sui movimenti sui conti bancari intrattenuti dal

estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta. Il richiedente e coloro che vengono in possesso dei dati raccolti devono assumere direttamente le cautele necessarie alla riservatezza dei dati acquisiti; 7) richiedere, previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale delle tasse ed imposte indirette sugli affari ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona, alle aziende e istituti di credito per quanto riguarda i rapporti con i clienti e all'Amministrazione postale per quanto attiene ai dati relativi ai servizi dei conti correnti postali, ai libretti di deposito e ai buoni postali fruttiferi, copia dei conti intrattenuti con il contribuente con la specificazione di tutti i rapporti inerenti o connessi a tali conti comprese le garanzie prestate da terzi; ulteriori dati e notizie di carattere specifico relativi agli stessi conti possono essere richiesti - negli stessi casi e con le medesime modalità - con l'invio alle aziende e istituti di credito e all'Amministrazione postale di questionari redatti su modello conforme a quello approvato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro. La richiesta deve essere indirizzata al responsabile della sede o dell'ufficio destinatario che ne dà notizia immediata al soggetto interessato; la relativa risposta deve essere inviata al titolare dell'ufficio procedente. 3. Gli inviti e le richieste di cui al precedente comma devono essere fatti a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento fissando per l'adempimento un termine non inferiore a quindici giorni ovvero, per il caso di cui al n. 7), non inferiore a sessanta giorni. Il termine può essere prorogato per un periodo di trenta giorni su istanza dell'azienda o istituto di credito, per giustificati motivi dal competente ispettore compartimentale. Si applicano le disposizioni dell'articolo 52 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. 4. Per l'inottemperanza agli inviti di cui al secondo comma, numeri 3) e 4), si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo e quarto dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”.

contribuente.

Il fatto che l'Ufficio si trovi nella possibilità di rivolgere tali inviti non deve essere interpretato come un obbligo, trattandosi di una mera facoltà⁶⁰⁶.

La stessa lettera della norma conferma quanto affermato, in quanto al secondo comma è precisato che, ai fini dell'adempimento dei propri compiti di controllo, gli uffici possono richiedere l'acquisizione di dati, notizie ed informazioni.

Ciò premesso, ai nostri fini, bisogna chiedersi se l'invito di cui trattasi possa essere ritenuto un atto autonomamente impugnabile, impugnabile in via differita o del tutto non impugnabile.

Non rientrando nell'elencazione di cui al primo comma dell'art. 19, dovrebbe essere tentata, ai fini della ricomprensione dell'atto tra gli atti autonomamente impugnabili, un'interpretazione estensiva.

Per le stesse ragioni espresse al paragrafo precedente, tale operazione non sembra possibile.

Si tratta, invero, di un atto che non condivide i descritti requisiti sostanziali e formali propri degli atti impositivi individuati dal legislatore e che non risponde alle finalità agli stessi attribuiti.

Per tale ragione, mancando anche il requisito della lesività, non è possibile ipotizzare l'impugnazione dell'invito in via differita assieme al primo atto autonomamente impugnabile che sia notificato al destinatario.

Se ne deduce che l'invito ex art. 51, comma 2, del D.P.R. n.

⁶⁰⁶ Cfr., sul punto, Cass. civ., sez. trib., 18 aprile 2003, n. 6232, che così si è espressa: "Dalla dizione letterale della norma in esame invocata dal ricorrente risulta evidente che la convocazione dei contribuenti costituisce una mera facoltà per l'Ufficio finanziario al fine di acquisire elementi istruttori, e non già un obbligo."

633 del 1972 è da ritenere, al contrario di quanto sostenuto dalla giurisprudenza⁶⁰⁷, atto non impugnabile.

7.5. Cenni sull'impugnabilità dei dinieghi o delle revoche delle domande di condono, della sospensione della procedura di riscossione, dell'adesione al processo verbale, dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus. Conseguenti considerazioni sull'impugnabilità delle dilazioni di pagamento dei tributi ex art. 19 del D.P.R. n. 602/1973, gli atti di recupero di cui all'art. 1, 421 comma, della Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 e l'ingiunzione di pagamento di cui all'art. 52, comma 6, del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997.

Deve ritenersi rientrante nella nozione di diniego e revoca di agevolazioni e di rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari “qualsiasi atto amministrativo idoneo ad esplicitare la volontà negativa dell'ufficio rispetto di istanze avanzate dal contribuente, indipendente dalla forma⁶⁰⁸”.

Pertanto, essendo riscontrabili le caratteristiche proprie degli atti autonomamente impugnabili e le finalità a questi attribuibili, si ritiene che alcuni atti atipici⁶⁰⁹ siano impugnabili in via immediata ed autonoma, per interpretazione estensiva dell'art. 19 ed, in particolare, in

⁶⁰⁷ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315; *Id.*, sez. trib., 18 aprile 2003, n. 6232.

⁶⁰⁸ Così: F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 93 e 94.

⁶⁰⁹ Cfr. ancora F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 93 e 94.

quanto riconducibile al *genus* di cui alla lettera h) (*i.e.* diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari).

Ci si riferisce, in concreto, agli atti con cui sono rigettate o revocate le domande di condono o alla comunicazione con cui l'Ufficio nega o revoca la sospensione della procedura di riscossione, nel secondo caso precedentemente concessa in attesa di verificare il diritto allo sgravio⁶¹⁰.

E' il caso, ancora, dell'atto con cui viene comunicato al contribuente il rigetto o la revoca dell'adesione (ad esempio dell'adesione al processo verbale di cui all'art. 5 bis del D.Lgs. n. 218/1997) e del provvedimento di rifiuto di iscrizione o cancellazione d'iscrizione nel registro dell'anagrafe delle Onlus⁶¹¹.

Con riferimento a tale ultimo atto, giova precisare che, poiché la ragione dell'istituzione dell'anagrafe e la *ratio* dell'intera disciplina sono prettamente fiscali - come del resto evidenziano il titolo stesso del D.Lgs. n. 460 del 1997, (Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale) ed i numerosi benefici di carattere fiscale previsti dal decreto legislativo (e costituenti l'essenza della disciplina delle ONLUS) ricollegati all'iscrizione nell'anagrafe, avente effetto dichiaratamente costitutivo (D.M. 18 luglio 2003, n. 266, art. 1, quanto all'iscrizione, e art. 5, comma 3, quanto alla cancellazione) - si condivide l'orientamento giurisprudenziale⁶¹² che ritiene attribuibile alla giurisdizione tributaria tale materia.

Alla luce di quanto affermato, ci si chiede se ci si possa

⁶¹⁰ Cfr., per il primo caso, Cass. civ., sez. trib., 9 agosto 2006, n. 18008, e per il secondo, Cass. civ., sez. V, 12 gennaio 2010, n. 285.

⁶¹¹ Cfr. Cass. civ., SS.UU., ord. 27 gennaio 2010, n. 1625.

⁶¹² Cfr. Cass. civ., SS.UU., ord. 27 gennaio 2010, n. 1625, cit.

spingere sino all'equiparazione ai casi richiamati del diniego e della revoca, nel caso di preventiva concessione, delle dilazioni di pagamento.

Peraltro, la strada dell'affermazione della giurisdizione tributaria in tale ambito è stata già prospettata da una giurisprudenza⁶¹³ e, conseguentemente, parte della dottrina⁶¹⁴, sulla base della nuova lettera dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 nonché della possibile riconducibilità dell'atto ai richiamati casi di cui alla lettera h) dell'art. 19, sembra averne ipotizzato l'autonoma impugnabilità.

Mentre non si condivide - come già evidenziato - l'idea di fondare la possibilità di ammettere letture ermeneutiche estensive dell'art. 19 sulla base delle modifiche apportate dalla riforma del 2001 alla giurisdizione tributaria, stante la diversità dei profili che attengono ai limiti interni ed esterni della materia tributaria⁶¹⁵, si ritiene di poter affermare l'autonoma impugnabilità del provvedimento di revoca o di diniego della dilazione di pagamento, potendo essere questo ricompreso, in un'ottica sussuntiva, nei casi di diniego o revoca di agevolazioni o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari di cui all'art. 19, lettera h).

Invero, la revoca o il diniego di dilazione, al pari dei provvedimenti ex art. 19, lettera h), è un atto amministrativo che palesa al contribuente la volontà (negativa) dell'Ufficio rispetto alla richiesta avanzata.

Le medesime considerazioni circa l'impugnabilità in via

⁶¹³ Cfr. Cass. civ., SS. UU., ord. 14 marzo 2011, n. 5928; *Id.*, 30 marzo 2010, n. 7612; *Id.*, 1 luglio 2010, n. 15647; *Id.*, 7 ottobre 2010, n. 20778.

⁶¹⁴ Cfr. A. GUIDARA, *Note in tema di giurisdizione tributaria sulle dilazioni di pagamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, n. 11, pag. 505 e ss.; *Id.*, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, *passim*.

⁶¹⁵ Si rinvia al paragrafo 2 per approfondimenti sul punto.

immediata mediante interpretazione estensiva per sussunzione si attagliano anche all'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della Legge n. 311 del 30 dicembre 2004.

Tuttavia, in questo caso la sussunzione deve avvenire con riferimento agli avvisi di accertamento⁶¹⁶.

Difatti, con tali atti l'Amministrazione finanziaria tenta il recupero di somme non versate dal contribuente a causa di un'avvenuta errata compensazione.

Al pari dell'avviso di accertamento, si tratta di un atto impositivo che soggiace all'obbligo di motivazione ed all'obbligo di notifica e che vale come titolo idoneo ad attivare la procedura di riscossione coattiva ai sensi del D.P.R. n. 602/1973.

Ne consegue che tale atto deve ritenersi, in ossequio ad un orientamento giurisprudenziale della Suprema Corte di Cassazione⁶¹⁷ e come sostenuto da parte della dottrina⁶¹⁸, autonomamente impugnabile.

E', infine, anche equiparabile all'avviso di accertamento l'ingiunzione di pagamento di cui all'art. 52, comma 6, del D. Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997⁶¹⁹.

Mediante tale atto, infatti, i comuni e le province - anche alla luce dell'art. 7, comma 2, del D.L. n. 70 del 13 maggio 2011 convertito nella Legge n. 106 del 12 luglio 2011 - possono riscuotere in proprio tutte le loro entrate, compresi i tributi, laddove non vogliano rivolgersi agli Agenti della riscossione.

⁶¹⁶ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario* cit., pag. 85.

⁶¹⁷ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 5 aprile 2011, n. 7817; *Id.*, 2 marzo 2009, n. 4968.

⁶¹⁸ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario* cit., pag. 85.

⁶¹⁹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pagg. 87 e 88. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., SS. UU., 25 maggio 2005, n. 10958.

Trattandosi di un atto impositivo al pari dell'avviso di accertamento, deve esserne allora riconosciuta l'autonoma impugnabilità.

SEZIONE II

CRISI DEL PRINCIPIO DI TASSATIVITÀ DEGLI ATTI IMPUGNABILI?

1. I criteri adoperabili ai fini del superamento dell'elenco tassativo di cui all' art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Il principio della tassatività degli atti impugnabili, come peraltro già evidenziato, ha subito evidenti ridimensionamenti, e talvolta è stato addirittura negato, da un diffuso orientamento giurisprudenziale⁶²⁰ e dottrinale⁶²¹.

⁶²⁰ Cfr., tra le tante pronunce, peraltro già richiamate nel corso della trattazione, Cass. civ., sez. VI, ord., 28 novembre 2014, n. 25297; *Id.*, 31 ottobre 2014, n. 23219; *Id.*, 08 ottobre 2014, n. 21180; *Id.*, SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667; *Id.*, SS.UU., 18 febbraio 2014, n. 3773; *Id.*, ord., 3 febbraio 2014, n. 2248; *Id.*, 6 novembre 2013, n. 24916; *Id.*, 6 ottobre 2012, n. 17010; *Id.*, 11 maggio 2012, n. 7344; *Id.*, sez. trib., 17 dicembre 2010, n. 25591; *Id.*, 26 maggio 2010, n. 15946; *Id.*, SS.UU., ord., 11 maggio 2009, n. 10672; *Id.*, sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045; *Id.*, SS.UU., 24 luglio 2007, n. 16293; *Id.*, SS.UU., 26 luglio 2007, n. 16428; *Id.*, 9 agosto 2007, n. 17526; *Id.*, sez. trib., 13 ottobre 2006, n. 22015; *Id.*, SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776.

⁶²¹ Cfr., per tutti, G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, n. 1, pag. 1075 e ss.; *Id.*, *Riflessioni sulla rilevanza dell'avviso di pagamento che precede la riscossione dell'Iva e sulla funzione impositiva di cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione*, *ivi*, 2006, n. 2, pag. 379 e ss.; *Id.*, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, n. 3, pag. 940 e ss.; A. GUIDARA, *Inviti al pagamento "bonario" e tutela*

Tale approccio ha tentato di superare gli stringenti limiti previsti dall'art. 19 della legge procesual-tributaria sulla base di alcune argomentazioni, in parte non condivisibili, in relazione alle quali si ritiene di dover formulare delle precisazioni.

In primo luogo, mediante il riferimento all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, modificato dall'art. 12, comma 2, della Legge n. 448/2001, che rende attualmente la giurisdizione tributaria una giurisdizione a carattere generale, con competenza in tutti i casi in cui si controverta su uno specifico rapporto tributario o su sanzioni inflitte da uffici tributari⁶²².

In secondo luogo, in ragione della circostanza che l'elenco degli atti impugnabili in via autonoma è stato redatto in tempi oramai risalenti, sulla base di una concezione di giurisdizione speciale, nonché con riferimento soltanto ai tributi a quell'epoca esistenti⁶²³.

Infine, ritenendo che la tassatività, di cui all'art. 19, debba essere rivisitata sulla base della considerazione che l'elencazione, allo stato attuale, potrebbe risultare in contrasto con gli articoli 24 e 113 della Costituzione,

giurisdizionale del contribuente, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 1, pag. 785 e ss.; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 1564 e ss.; S. MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 33 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 13 e ss.

⁶²² Cfr., sul punto, Cass. civ., SS. UU., 12 gennaio 2006, n. 7804; *Id.*, SS.UU.10 agosto 2005, n. 16776.

⁶²³ Cfr. Cass., SS.UU., 10 agosto 2005, n. 16776.

nonché con le corrispondenti norme sovranazionali (in specie art. 6 CEDU ed art. 47 Carta di Nizza- Strasburgo). Norme, queste, che - come noto - prevedono un'ampia tutela del contribuente, nei casi in cui la pretesa, vantata dall'Ente impositore, leda irrimediabilmente la sua sfera patrimoniale.

Le argomentazioni, seppur sinteticamente, cennate non appaiono, a modesto avviso di chi scrive, adeguatamente convincenti o forse correttamente impostate. Ciò per vari motivi.

Con riferimento all'introduzione dell'unitarietà della giurisdizione tributaria, non può essere negato come la riforma del 2001, che - come già precisato - ha modificato l'art. 2, abbia inserito nel novero degli atti rientranti nella giurisdizione delle Commissioni tributarie nuovi tributi, dei quali l'elencazione degli atti autonomamente impugnabili ex art. art. 19 non tiene conto.

Tuttavia, a riguardo - anche alla luce dell'analisi dell'evoluzione della giurisdizione condotta al primo capitolo del presente lavoro - si ritiene di dover condividere quella dottrina⁶²⁴ che ha sottolineato come i limiti interni della giurisdizione, individuati dall'art. 19 della legge processual-tributaria, e i limiti esterni, riconducibili all'art. 2 della stessa legge, rappresentino due profili distinti ed autonomi.

Con la conseguenza di dover ritenere che la riforma del 2001 ha inciso sui soli limiti esterni e non anche su quelli di natura interna o funzionale, non avendo ampliato,

⁶²⁴ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 83; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 25 e ss.; A. TURCHI, *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni Unite*, in *Giur. It.*, 2007, n. 12, pag. 2885).

modificato o tentato di eliminare il principio di tassatività espresso dall'art. 19.

Pertanto, è avvenuta un'ingiustificata enfattizzazione del principio dell'unitarietà della giurisdizione tributaria che ha condotto, immotivatamente, a tradurre “la generalità orizzontale dell'attribuzione al giudice speciale in generalità anche verticale, riferita ad ogni lite, comunque relativa alla materia tributaria⁶²⁵”.

Ammettere tale eventualità comporterebbe lo svuotamento del principio di tipicità e la conseguente trasformazione del sistema di tutela cui è improntato il processo tributario⁶²⁶.

Ed, inoltre, si trasformerebbe indebitamente il giudice speciale, avente giurisdizione esclusiva con riferimento agli atti impositivi, in giudice dei tributi a competenza generalizzata per materia⁶²⁷.

Pertanto (passando ai successivi profili) è certamente vero che l'elencazione degli atti autonomamente impugnabili non tiene conto dell'attuale varietà di atti con cui l'Amministrazione finanziaria esprime la pretesa tributaria vantata, ma è altrettanto corretto affermare che l'impugnazione non può avvenire mediante la contestazione di ogni atto a firma dell'Ente impositore o dell'Agente della

⁶²⁵ Così G. TABET, *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato*, Relazione Convegno “Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa”, Roma, 26 settembre 2008. In senso conforme, *Id.*, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss.; *Id.*, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*, cit., pag. 317 e ss.

⁶²⁶ Cfr. G. TABET, *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato*, cit.

⁶²⁷ Cfr. Cass. civ., SS.UU., 26 giugno 2009, n. 15031.

riscossione⁶²⁸, ma soltanto - come rilevato al precedente capitolo - con riferimento agli atti atipici che presentino i medesimi caratteri degli atti classificati dal legislatore come autonomamente impugnabili.

Pertanto, l'atto atipico deve, in particolare, avere natura di atto amministrativo autoritativo, non deve essere trascorso il termine previsto ai fini dell'impugnazione (*i.e.* 60 giorni dalla notifica dell'atto), decorso il quale diviene definitivo, e deve sussistere per il ricorrente l'interesse ad agire manifestando l'atto la compiuta pretesa fiscale ed essendo immediatamente lesivo per il destinatario⁶²⁹.

Ne deriva che il superamento della tassatività, possibile solo mediante l'interpretazione estensiva, ed in particolare mediante un ragionamento sussuntivo, e non invece

⁶²⁸ Cfr., sul punto, L. FERLAZZO NATOLI, *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, pag. 1112 e ss., postilla a G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, cit., pag. 1075 e ss.

⁶²⁹ Secondo parte della dottrina l'interesse al ricorso si presenterebbe non soltanto in caso di lesione immediata della sfera giuridica del contribuente ma anche con riferimento "all'utilità dell'azione con riguardo al bene della vita che si intende conseguire": così G. INGRAO, *Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2008, n. 6, pag. 44 e ss. *Contra*, a causa dell'indeterminatezza e della poca concretezza di tale teoria A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, pag. 274, nota n. 109. Secondo l'autore la finalità sarebbe quella di evitare la futura ed eventuale emanazione di un successivo atto; con la precisazione che sussiste - per tale finalità - già l'istituto della sospensione giudiziale degli effetti degli atti, ai sensi dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, e che, dunque, è rinvenibile di già una forma di tutela per il contribuente. In senso critico a tale teoria, cfr. anche G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, cit., pag. 282.

attraverso l'analogia⁶³⁰, è da ammettersi con riserva e, quindi, soltanto al ricorrere di alcune condizioni.

Più precisamente, si ritiene che l'estensione dell'elencazione, di cui all'art. 19, a fronte di un restringimento della classe degli atti impugnabili in via differita, debba essere ammessa con riferimento a quegli atti che, seppur atipici, presentino gli stessi caratteri degli atti tassativamente individuati dal legislatore.

In tali casi, risulta necessario - anche alla luce dell'attuazione dell'insacrificabile diritto di difesa di cui all'art. 24 della Costituzione e degli art. 6 della Cedu e 47 della Carta di Nizza-Strasburgo - ricondurre, in via sussuntiva, gli atti atipici equivalenti di fatto agli atti tipici, nell'ambito degli atti autonomamente impugnabili nella cui estensione sono ricompresi.

In simili ipotesi, non può certamente rappresentare un limite il diverso *nomen iuris* ed, invece, sono da considerarsi rilevanti la struttura ed i caratteri dell'atto atipico, la funzione da esso svolta e gli effetti prodotti.

⁶³⁰ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 83 e ss.; *Id.*, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.; *Id.*, *Lineamenti del processo tributario*, cit., pag. 89 e ss.; G. RAGUCCI, *Gli atti impugnabili e i motivi del ricorso*, cit., pagg. 306 e 307; G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 697. *Contra*, P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 1564 e ss.; S. MUSCARA', *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 33 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 13 e ss. In giurisprudenza, recentemente, cfr. Cass. civ., sez. V, 11 maggio 2012, n. 7344.

A mero titolo esemplificativo, è questo il caso degli atti di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 (c.d. finanziaria del 2005) ovvero dell'ingiunzione di pagamento ex art. 52, comma 6, del D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997 che - come già affermato al paragrafo 7.5. - sono equiparabili per sussunzione agli avvisi di accertamento.

Ancora, è il caso dei dinieghi o delle revoche delle domande di condono, della sospensione della procedura di riscossione, dell'adesione al processo verbale, dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus e delle dilazioni di pagamento che possono essere oggetto di interpretazione estensiva per sussunzione al diniego o revoca di agevolazioni e di rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari (vedi sempre paragrafo 7.5.).

O ancora di quegli atti, in materia doganale o di accise, con valore impositivo emessi nel rispetto del procedimento ex art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 374 dell'8 novembre 1990.

In altri termini, è da considerare impugnabile, in via autonoma, l'atto - seppur diversamente denominato rispetto a quelli presenti nell'elencazione del primo comma dell'art. 19 - che risponda alle medesime finalità e che ne condivida i caratteri distintivi.

Ciò al fine di conciliare la norma in oggetto con l'art. 24 della Costituzione e con gli art. 6 della Cedu e 47 della Carta di Nizza- Strasburgo e, quindi, al fine di salvaguardare l'esigenza, sempre più viva tra gli interpreti del diritto ed in giurisprudenza, di garantire una tutela effettiva al contribuente⁶³¹, tentando, tuttavia, di salvaguardare il stringente dettato normativo.

D'altra parte, pur convivendo oramai - come

⁶³¹ Cfr. F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 83 e ss.

opportunamente rilevato - “due modelli di processo tributario: un modello impugnatorio (o di annullamento propriamente detto) ed uno dichiarativo (o di accertamento)”⁶³², è giusto precisare che mentre il modello impugnatorio “è quello costruito dal legislatore del 1992 e, prima ancora, da quello del 1972 (...) il secondo, invece, è quello che da diversi anni sta elaborando la giurisprudenza di legittimità⁶³³”.

E' chiaro, quindi, che si debba presidiare, il più possibile, la tutela del contribuente ma nel rispetto dell'art. 19 e senza consentire alla giurisprudenza di mettere in discussione il principio della certezza del diritto, mediante l'emanazione di pronunce incoerenti e tra loro contrastanti.

Se, invero, è necessario prendere atto che la giurisprudenza stia modificando di fatto le norme scritte dandone una diversa lettura per garantire una maggiore tutela al contribuente, tuttavia non è ammissibile l'andamento altalenante che, da oramai molti anni, contraddistingue le pronunce giurisprudenziali⁶³⁴.

Non è, di conseguenza, condivisibile quell'orientamento che rende impugnabile qualsiasi atto atipico⁶³⁵ in quanto, in

⁶³² Così G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 957.

⁶³³ Così, ancora, G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 957.

⁶³⁴ Cfr. G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, cit., pag. 283; A. COMELLI, “E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?”, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 10, pag. 786 e ss.

⁶³⁵ Come rilevato, non è possibile consentire l'impugnazione di qualsiasi “cartuccella che indichi gli estremi di un credito del fisco” ed è, pertanto, da contrastare la “deregulation giurisprudenziale” del

tal modo, sarebbe completamente snaturato il sistema tributario di tutela approntato dal legislatore che, seppur incompleto per alcuni versi, risponde, in ogni caso, ad una logica⁶³⁶.

Difatti, il sistema dell'impugnabilità in via autonoma è integrato dal sistema della tutela differita che non equivale, come già precisato, ad un vuoto di tutela ma semplicemente ad uno spostamento temporale della stessa in avanti.

Senza considerare che la lettera *i*) dell'art. 19 prevede che è ammessa l'impugnabilità autonoma di ogni atto per il quale la legge lo preveda espressamente.

Pertanto, è data la possibilità di inserire ulteriori fattispecie rispetto a quelle presenti nella norma ed anche questa è da considerarsi come un rafforzamento di tutela previsto dal legislatore.

In conclusione, come opportunamente sostenuto, il descritto principio di tipicità deve essere sì “interpretato sistematicamente in modo compatibile alla piena espansione della competenza giurisdizionale”⁶³⁷, ma senza compromettere il disegno su cui si fonda l'intero sistema tributario.

Ammettere l'impugnabilità di ogni atto, a prescindere dalla sua natura provvedimentale ovvero dal ricorrere dei caratteri comuni propri dell'elencazione di cui al primo comma dell'art. 19, significherebbe configurare il processo tributario come un giudizio di accertamento della pretesa

sistema degli atti impugnabili: così F. TESAURO, *Premessa*, in *Manuale del processo tributario*, cit., pag. XIX.

⁶³⁶ Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.

⁶³⁷ Così: M. BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, pag. 1035 e ss.

vantata dall'Amministrazione finanziaria⁶³⁸ e snaturarne, quindi, l'essenza⁶³⁹.

Sul punto, peraltro, giova precisare che, così opinando, lo schema processuale tributario sembrerebbe tornare all'epoca antecedente alla riforma del 1972, quando, cioè, coesistevano l'azione di impugnazione e quella di accertamento e l'elencazione degli atti non era tassativa⁶⁴⁰. Ancora, la possibilità di contestare, in via giurisdizionale, ogni atto si tradurrebbe nella negazione della circostanza che - come peraltro già rilevato - il legislatore abbia "canonizzato l'interesse al ricorso puntualizzandolo in atti tipici"⁶⁴¹, senza consentire all'interprete di verificare la sussistenza o meno dell'interesse ad agire negli atti non menzionati e non riconducibili a quelli tipici.

L'impugnabilità di ogni atto si tradurrebbe in altri termini

⁶³⁸ Cfr. G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit. pag. 465 e ss.; *Id.*, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss.; *Id.*, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, cit., pag. 283; *Id.*, *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato*, cit., *passim*. Sul punto, è bene precisare che l'azione di mero accertamento è possibile solo con riferimento alle azioni di nullità degli atti impugnabili. Così F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.

⁶³⁹ Cfr., per tutti, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 83; G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit. pag. 465 e ss.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., pag. 25 e ss.

⁶⁴⁰ Cfr. F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., pag. 81 e ss.; G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss.

⁶⁴¹ Così: G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss. In senso conforme A. CARINCI, *Maggior tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2008, n. 6, pag. 44 e ss.

nella violazione dell'impostazione voluta dal legislatore che ha individuato gli atti impugnabili in via autonoma, consentendo all'interprete soltanto di distinguere, tra gli atti non menzionati, gli atti a tutela differita da quelli non impugnabili⁶⁴²; nonché nel travisamento del sistema della tutela differita.

Difatti, se nel sistema *ante* 1981, un atto non contemplato nel *numerus clausus* degli atti impugnabili non era impugnabile in assoluto in quanto il sistema era duale, attualmente, gli atti non menzionati espressamente, laddove ricorrano le condizioni previste anche in ambito amministrativo (atti espressione della funzione amministrativa che producono effetti pregiudizievoli), possono essere impugnati, secondo il meccanismo dell'impugnazione in via differita, assieme al primo atto impugnabile in via autonoma notificato, che acquista valore di atto presupposto⁶⁴³.

Inoltre, si provocherebbe l'apertura incondizionata delle vie di accesso al processo, con il venir meno dell'obiettivo della celerità del giudizio, ed il verificarsi dell'eccessiva dilatazione del medesimo⁶⁴⁴.

Infine, si svuoterebbe del carattere dell'imperatività l'atto di imposizione, che si ridurrebbe a mero presupposto dell'azione giurisdizionale⁶⁴⁵, con la conseguente

⁶⁴² Cfr. F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss.

⁶⁴³ Cfr., ancora, F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 9 e ss. In giurisprudenza, cfr. Cons. Stato, sez. IV, 12 maggio 2006, n. 2797.

⁶⁴⁴ Cfr. G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti degli atti atipici*, cit., pag. 283; *Id.*, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss.

⁶⁴⁵ Cfr. G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti degli atti atipici*, cit., pag. 281 e ss.

trasformazione della giurisdizione tributaria che diverrebbe semipiena⁶⁴⁶.

Ribadito che, a modesto parere di chi scrive, la rivisitazione dell'art. 19 della legge processual - tributaria può avvenire nel solo limite dell'interpretazione estensiva e mai analogica, allorquando un atto atipico, seppur presenti un diverso *nomen iuris* rispetto a quelli elencati nel primo comma dell'art. 19, ne condivide i caratteri fisionomici - strutturali, le finalità e gli effetti⁶⁴⁷, è bene precisare che potrebbero essere prospettate altre strade, in alternativa a quella finora descritta.

Si potrebbe, ad esempio, tentare l'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 19⁶⁴⁸.

⁶⁴⁶ Cfr. G. TABET, *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti degli atti atipici*, cit., pag. 281.

⁶⁴⁷ Cfr. A. CARINCI, *Maggior tutela del contribuente*, cit., pag. 44 e ss. In giurisprudenza, cfr. Cass. civ., SS. UU., 24 luglio 2007, n. 16293; *Id.*, 26 luglio 2007, n. 16428; *Id.*, 26 marzo 1999, n. 185.

⁶⁴⁸ L'utilizzo dell'interpretazione costituzionalmente orientata avvenne, per la prima volta, con la pronuncia della Corte Costituzionale n. 456 del 27 luglio 1989. In ambito tributario, recentemente, si veda Corte Cost., 26 aprile 2012, n. 109, con nota di L. TROMBELLA, *La tutela cautelare nel processo tributario nella "nuova" giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, pag. 490 e ss. In senso conforme, cfr. Corte Cost., 17 giugno 2010 n. 217, con nota di P. ACCORDINO, *La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un revivement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, n. 2, pag. 47 e ss.; con nota di C. GLENDI, *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 2041 e ss.; con nota di G. RAGUCCI, *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*, in *Giur. It.*, 2010, pag. 11 e ss.; con nota di F. RANDAZZO, *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in Cassazione: un importante passo in avanti*

Come saggiamente rilevato⁶⁴⁹ - il punto di partenza per l'utilizzo di tale strumento ermeneutico è la sussistenza di un'antinomia, ovvero la presenza di una contraddizione, di contrarietà o di non conformità del testo legislativo rispetto alla Carta Costituzionale. Con la precisazione che il sistema non può essere considerato patologico in quanto caratterizzato dalla presenza di tali antinomie, ma per la circostanza che laddove esse si presentino non vengano eliminate o, per lo meno, attenuate⁶⁵⁰.

Ciò detto, laddove si propendesse per l'utilizzo dell'interpretazione *secundum constitutionem*, si dovrebbe essere consapevoli della portata di tale mezzo che, al pari dello strumento dell'emanazione della norma, seppur con qualche limite⁶⁵¹, ha il potere di modificare e/o creare diritto.

Tuttavia, tale strada non è da ritenere adeguata per la problematica in argomento, in quanto l'art. 19 non presenta alcuna contraddizione, ma è semplicemente, in alcuni casi, non più adeguato al tempo ed alle esigenze attuali di tutela. In ipotesi del genere - come precisato recentemente⁶⁵² - l'applicazione del mezzo dell'interpretazione

verso la pienezza della tutela cautelare, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2010, pag. 841 e ss.

⁶⁴⁹ Cfr., *ex multis*, A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, pag. 12 e ss.

⁶⁵⁰ Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., pag. 12.

⁶⁵¹ L'interpretazione conforme a costituzione incontra il limite di non poter agire sulla norma se non per piccole parti delle disposizioni ed in relazione a leggere lacune dell'ordinamento giuridico. Sul punto, cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., pag. 12.

⁶⁵² Cfr. A. GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, cit., pag. 14.

costituzionalmente orientata della norma è inappropriata, essendo necessario un intervento di più ampio respiro.

Né probabilmente converrebbe percorrere la strada della disapplicazione dell'art. 19 per contrasto con l'art. 47 della cd. Carta di Nizza - Strasburgo (Carta Europea dei Diritti fondamentali) che, come noto, trova diretta applicazione nell'ordinamento italiano.⁶⁵³

⁶⁵³ Sul punto, è bene precisare che l'art. 6, paragrafo 1, del TUE ha riconosciuto alla Carta di Nizza - Strasburgo il medesimo valore giuridico dei Trattati, consentendo così di affermarne in modo indiscusso la diretta applicabilità all'interno dell'ordinamento nazionale e, dunque, nel sistema tributario, ovviamente secondo il principio di attribuzione *ex art.* 5 TUE e nel rispetto dell'art. 51 della stessa Carta. In altri termini, la Carta europea dei diritti fondamentali, alla luce della sua collocazione nel sistema dei trattati e poiché sottoscritta ed adottata dalle istituzioni europee e dagli stati membri, condivide lo *status* forte appartenente alle norme comunitarie, facendone parte a pieno titolo, pur limitandosi ad essere efficace per le sole materie di competenza dell'Unione europea. Né, peraltro, la circostanza che la Carta di Nizza presenti un *nomen iuris* diverso dai Trattati può rappresentare una giustificazione all'esclusione della Carta di Nizza- Strasburgo dal sistema dei trattati europei e, dunque, dalle fonti primarie. Cfr., sul tema, S. MULEO, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia - C. Califano - L. Del Federico - G. Puoti, Torino, 2014, pag. 153 e ss.; Cfr. SCALA, *"L'emergere" della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in *Giur. It.*, 2002, n. 2; M. FRAGOLA, *Osservazioni sul trattato di Lisbona tra Costituzione europea e processo di "decostituzionalizzazione"*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2008, n. 1, pag. 217; G. TESAURO, *Un testo di revisione stilato a tempo di record che sacrifica partecipazione e valori condivisi*, in *Guida al Diritto*, 2007, n. 6., pag. 10 ss.; J. ZILLER, *Il nuovo Trattato europeo*, Bologna, 2007, pag. 135 ss.

In primo luogo in quanto l'operatività della Carta, al pari delle fonti comunitarie primarie, soggiace al vincolo del criterio di riparto di competenze in applicazione del principio di attribuzione ex art. 5 TUE.

In secondo luogo alla luce della circostanza che la disapplicazione di una norma riguarda un caso concreto e, pertanto, non conduce alla risoluzione, in via definitiva, del problema dell'eventuale carenza di tutela.

Difatti, nel caso in cui - come eventualmente ipotizzabile per l'art. 19 - si giungesse alla disapplicazione della norma interna per contrasto con l'art. 47⁶⁵⁴ della Carta di Nizza - Strasburgo, la disposizione oggetto di disapplicazione perderebbe la capacità di esperire efficacia rispetto alla fattispecie concreta, ma resterebbe comunque in vita nell'ordinamento italiano⁶⁵⁵.

Il che significherebbe non aver superato la problematica che ci riguarda, permanendo il problema per eventuali altri casi. Infine, disapplicare una norma per contrasto con una norma

⁶⁵⁴ L'art. 47 della Carta di Nizza Strasburgo sancisce che "Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni individuo ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia."

⁶⁵⁵ Di recente si veda, in tal senso, S. MULEO, *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n. 3, pag. 138 ss., il quale ha prospettato la disapplicazione di talune presunzioni legali tributarie alla luce dell'art. 47 della Carta UE.

comunitaria rappresenterebbe una possibilità e non, dunque, un dovere per il giudice.

Pertanto, per situazioni uguali potrebbero manifestarsi trattamenti differenti, in quanto i giudici comuni competenti potrebbero gestire medesimi casi in modo differente.

Considerati, dunque, i vistosi limiti finora evidenziati nel tentativo di risolvere la problematica in esame mediante l'utilizzo dello strumento disapplicativo per contrasto dell'art. 19 con l'art. 47 della Carta di Nizza-Strasburgo ovvero mediante l'interpretazione *secundum constitutionem* della disposizione, si ritiene che un percorso fecondo, finalizzato ad assicurare una maggiore tutela per il contribuente, potrebbe essere rappresentato dall'eventualità di sollevare la questione di illegittimità costituzionale per contrasto dell'art. 19 della legge processual-tributaria con l'art. 117, primo comma⁶⁵⁶ e 24 della Costituzione⁶⁵⁷, nonché con l'art. 6⁶⁵⁸ della Convenzione europea dei diritti

⁶⁵⁶ L'art. 117 Cost., come ampiamente noto, afferma che “La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”.

⁶⁵⁷ Cfr., sul punto, G. TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, cit., pag. 507 e ss.

⁶⁵⁸ L'art. 6, paragrafo 1, della CEDU prevede che “Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o, nella misura giudicata strettamente necessaria dal

dell'Uomo⁶⁵⁹.

tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità possa portare pregiudizio agli interessi della giustizia”.

⁶⁵⁹ Il primo comma dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo, come noto, si riferisce alle controversie di natura civile e penale, non contemplando pertanto una forma espressa di tutela per la materia fiscale. La Corte di Strasburgo, con alcune pronunce (ad esempio, *Cases of Schouten and Meldrum v. then Netherlands*, Applications no. 19005/91 e 19006/91 ed alla pronuncia *Ferrazzini c. Repubblica italiana*, ricorso n. 44759 del 1998, del 12 Luglio 2001) ha negato la possibilità di estendere le garanzie ex art. 6 della CEDU alle controversie di carattere tributario, con altre (*Case of EditionsPériscope v. France*, application n. 11760/85 del 26 Marzo 1992, alle controversie relative al disconoscimento di un'agevolazione di natura tributaria; con la sentenza *Hntrich c. Francia* n. 296-A del 22 Settembre 1994, ai processi relativi ai diritti di prelazione del Fisco; con la sentenza *National & provincial Bulding Society, Leeds Permanet Builing Society et Yorkshire Building Society c. Royaume - Uni* del 23 ottobre 1997, ai processi di rimborso, laddove alla base di tale tipologia di giudizio non si rinvenisse una pretesa di carattere fiscale; con la pronunce *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia* del luglio 2002, alle sanzioni amministrative attuate in caso di violazioni tributarie; con il caso *Affaire SA Cabinet Diot et SA GrasSayoye c. France*, Requetes n. 49217/99 et n. 49218/99 del 22 Ottobre 2003 ai processi con oggetto l'accertamento del diritto al rimborso relativo a tributi versati in eccesso o del tutto non dovuti. Fondamentale, poi, è il noto caso *Jussila c. Finlandia*, ricorso n. 73053/01 del 23 Novembre 2006) ha tentato di superare la bipartizione tra materia penale e civile prevista dalla lettera della norma. Allo stesso modo, parte della dottrina (cfr., *ex multis*, L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in atti del Convegno “*Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e giusto processo tributario*”, Pescara, 5-6 Maggio 2011) ha tentato di andare oltre la dicotomia, che si evince dall'analisi letterale della norma, attraverso un percorso storico - comparatistico. In particolare, partendo dal presupposto che la Convenzione accomuna

Stati assai diversi per cultura e tradizioni giuridiche, tale orientamento ha sostenuto, *in primis*, che la materia pubblicistica (e quindi quella tributaria) è riconducibile alle categorie contemplate dal già citato articolo 6; in secondo luogo, che non è possibile ipotizzare un rapporto, se pur in ambito pubblicistico, in cui siano carenti o del tutto assenti le garanzie previste a tutela del contribuente. Altra parte della dottrina (cfr., tra i tanti, F. GALLO, *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. Trib.*, 2011, pag. 11 e ss.; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, cit., 675 e ss.; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in materia tributaria*, in atti del Convegno "Convenzione Europea dei diritti dell'Uomo e giusto processo tributario", Pescara, 5-6 Maggio 2011, cit.), invece, ha prospettato una diversa interpretazione della norma alla luce della nuova concezione del rapporto intercorrente tra Fisco e contribuente. La Corte di Strasburgo, secondo tale dottrina, appellandosi a quell'orientamento che ravvisava un interesse legittimo, ritenuto un diritto soggettivo debole, nell'oggetto della tutela giurisdizionale, ha prefigurato un rapporto non paritario tra contribuente e Fisco, adottando un orientamento restrittivo e propendendo, quindi, per la non riconducibilità delle controversie tributarie a quelle di natura civilistica. Al discorso sinora condotto deve aggiungersi che, ancorché l'obbligazione tributaria rientri nel novero delle obbligazioni pubblicistiche e le attività inerenti all'accertamento ed alla gestione del prelievo tributario siano considerate di natura pubblicistica, è innegabile la comune matrice che lega indissolubilmente l'obbligazione tributaria a quella civilistica e che consente di equiparare le due fattispecie⁶⁵⁹. Sul punto, si rinvia a M. C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 52 e ss. Invero, nonostante l'obbligazione tributaria, partendo dalla medesima matrice dell'obbligazione civile, abbia assunto caratteristiche di natura pubblicistica, non è dato riscontrare una vera e propria distinzione tra le due tipologie di obbligazione⁶⁵⁹. Pertanto, sembra potersi affermare l'applicabilità di quanto previsto dall'art. 6 della CEDU alla materia fiscale. Allo stesso modo, potrebbe forse essere assimilata la materia fiscale a quella penale con riferimento al sistema sanzionatorio, ai poteri d'indagine della parte pubblica ed al

Come noto, difatti, allorché fallisca il tentativo di interpretazione adeguatrice della norma secondo costituzione, si è soliti sollevare la questione di illegittimità costituzionale e, nel caso di specie, la si potrebbe invocare - come già precisato - sulla base di un'antinomia sussistente tra l'art. 19 della legge processual - tributaria e le norme sopra richiamate.

Certamente, la Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo - essendo oramai stata qualificata, in modo unanime, in termini di norma "interposta"⁶⁶⁰ ed essendole stato

sistema probatorio. Cfr., in merito, in giurisprudenza: Corte europea dei diritti dell'uomo, 8 Giugno 1975, Engel c. Olanda; id., 21 Febbraio 1984, Ozturk c. Germania; id. 28 Giugno 1984, Campbell e Fell c. Regno Unito; id. 25 Agosto 1987, Lutz c. Germania; id. 24 Febbraio 1994, bendemoun c. Francia; id. 27 febbraio 2001, X c. Italia; 23 Luglio 2002, Janovic c. Svezia; id. 23 Luglio 2002, Vastberg Taxi Aktiebolag c. Svezia. Cfr., in dottrina, per tutti, Cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., pag. 113 ss. Una conferma sembra essere fornita dall'art. 70 del d.p.r. 600 del 1973 e dall'art. 75 del d.p.r. n. 633 del 1972 che contiene un espresso riferimento alle norme processual-penalistiche, per quanto compatibili ed in caso di mancanza della relativa disciplina in ambito fiscale.

⁶⁶⁰ Cfr., in giurisprudenza, Corte Cost., 18 luglio 2013, n. 214; *Id.*, 22 maggio 2013, n. 92; *Id.*, ord., 15 novembre 2012, n. 254; *Id.*, 10 giugno 2011, n. 181; *Id.*, 7 aprile 2011, n. 113; *Id.*, 4 Dicembre 2009, n. 317; *Id.*, 24 Ottobre 2007, n. 347; *Id.*, 24 Ottobre 2007, n. 348. In dottrina, si rinvia a R. CALVANO, *La Corte Costituzionale e la CEDU nella sentenza n. 348/2007: Orgoglio e pregiudizio?*, in *Giur. It.*, Marzo 2008, p. 573 ss; B. CONFORTI, *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, in *Giur. It.*, Marzo 2008, p. 565 ss; B. RANDAZZO, *La CEDU e l'art. 117 della Costituzione. L'indennità di esproprio per le aree edificabili e il risarcimento del danno da occupazione acquisitiva*, cit., p. 25 ss; AA.VV., *Il rango interno della Convenzione europea*

riconosciuto un rango intermedio tra Costituzione e norma ordinaria - è contraddistinta dal carattere dell'universalità, alla luce della sua natura di trattato internazionale pattizio. Essa non soggiace al criterio del riparto di competenze, proprio del sistema comunitario e condiviso quindi - come già evidenziato - dalla Carta di Nizza - Strasburgo e, più in generale, da tutte le fonti comunitarie primarie, ed appronta dunque una garanzia di tutela più ampia rispetto a quest'ultime.

Ciò non solo in considerazione del fatto che la CEDU non soggiace ai vincoli di competenza propri dell'UE, ma anche in considerazione della natura del rimedio che conduce, a differenza di quanto accade in caso di disapplicazione della norma interna per contrasto con le fonti comunitarie, alla risoluzione definitiva dell'antinomia.

Invero, laddove fosse dichiarato incostituzionale l'attuale art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992, la disposizione perderebbe efficacia *ex tunc* non potendo continuare ad operare, quindi, con riferimento ad altri casi concreti.

La soluzione da ultimo prospettata potrebbe risultare soddisfacente, fermo restando che si auspica un intervento del legislatore teso a modificare la lettera della norma alla luce del mutato contesto storico e delle nuove esigenze di tutela che, sempre più frequentemente, si manifestano.

In proposito, l'analisi condotta al capitolo primo del presente lavoro ha evidenziato come il processo tributario si sia trasformato con lo scorrere del tempo, passando - come recentemente rilevato⁶⁶¹ - da un processo di massa in epoca

dei diritti dell'Uomo secondo la più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale, a cura di E.Sciso, Roma, 2008.

⁶⁶¹ Cfr., per tutti, S. MULEO, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, cit., pagg. 162 e 163.

caratterizzata da poteri poco incisivi dell'Amministrazione finanziaria e da una forma blanda di riscossione provvisoria e, più in generale, meno lesivo per il contribuente ad un processo, come quello odierno, certamente meno di massa, in cui il Fisco gode di poteri forti ed invasivi e la fase della riscossione risulta particolarmente gravosa per il contribuente.

Un processo, quello attuale, in cui - almeno rispetto al giudizio civile e persino a quello penale - si riesce ad assicurare tempi accettabili di durata.

In conclusione, oramai “può dubitarsi (...) della permanenza di ragioni di emergenza, strutturale o congiunturale, in nome delle quali giustificare il sacrificio di tutela effettiva allorquando essa sia richiesta⁶⁶²”.

La strada della riforma legislativa o, in subordine, dell'incostituzionalità della norma consentirebbe di risolvere definitivamente il problema, che la giurisprudenza affronta sempre più spesso, di decidere se ammettere o al contrario dichiarare inammissibile il ricorso in via autonoma avverso atti atipici, ossia non contemplati nell'elencazione degli atti autonomamente impugnabili di cui al primo comma dell'art. 19⁶⁶³.

In attesa di tale intervento legislativo di più ampio respiro, che vada radicalmente ad intervenire sulla norma fugando ogni dubbio, si potrebbe nel frattempo introdurre, nel sistema tributario, così come avvenuto a seguito della riforma del 2010 in ambito amministrativo, la cd. tutela *ante*

⁶⁶² Così S. MULEO, *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, cit., pag. 163.

⁶⁶³ Si ribadisce che il discorso può essere condotto solo in relazione agli atti atipici che presentino determinati requisiti. Sul punto, cfr. A. CARINCI, *Maggior tutela del contribuente*, cit., pag. 44 e ss.

- *causam*⁶⁶⁴, ossia precedente all'instaurazione del giudizio. Tale strumento garantirebbe una tutela piena ed immediata al contribuente nel caso di notificazione di atti atipici considerati lesivi e non provocherebbe la violazione diretta dell'art. 19.

Precisamente, la tutela *ante - causam* oscurerebbe, nei casi di necessità e di provata lesività, la tutela differita garantendo al contempo il rispetto dei principi della certezza e della stabilità del diritto.

2. La non divisibilità della teoria dell'impugnazione facoltativa.

Il tentativo esperito da parte della giurisprudenza⁶⁶⁵ di consentire l'impugnazione "in via facoltativa", dinanzi al giudice tributario, di ogni atto che manifesti la pretesa fiscale, seppur non in via definitiva, e che quindi faccia sorgere, per tale ragione, un presunto interesse immediato a ricorrere da parte del contribuente non è certamente divisibile.

⁶⁶⁴ Cfr. S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al Tar gli atti istruttori del procedimento*, cit., pag. 1914 e ss.; *Id.*, *La Corte europea dei diritti dell'uomo "apre" alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, cit., pag. 381 e ss.; *Id.*, *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, cit., pag. 198 e ss.

⁶⁶⁵ Cfr., *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 28 maggio 2014, n. 11929; *Id.*, 05 ottobre 2012, n. 17010; *Id.*, 11 maggio 2012, n. 7344; *Id.*, 08 ottobre 2007, n. 21045; Commiss. Trib. Prov. CTP Campobasso, sez. III, 2 dicembre 2014, n. 881.

Come già evidenziato nei paragrafi dedicati all'analisi della impugnabilità dei singoli atti atipici su cui si è pronunciata la Suprema Corte di Cassazione, la teoria dell'impugnazione facoltativa⁶⁶⁶ interpreta l'impugnazione degli atti atipici alla stregua di un potere e non di un onere per il contribuente.

Con la conseguenza che - secondo tale ricostruzione - spetterebbe al contribuente la scelta di effettuare o meno l'impugnazione dell'atto atipico e, ove questi decidesse di non contestare in via giudiziale l'atto ricevuto, non si cristallizzerebbe la pretesa tributaria contenuta in detto atto ai sensi dell'art. 21 del D. Lgs. n. 546/1992.

Tale teoria, espressa in particolar modo in alcune pronunce⁶⁶⁷ della Corte di Cassazione, si spinge sino a spezzare lo stretto nesso che ha sempre legato indissolubilmente l'impugnabilità dell'atto e la sua attitudine a consolidarsi in caso di mancata impugnazione⁶⁶⁸

⁶⁶⁶ Cfr., sul tema *ex multis*, G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 465 e ss., *Id.*, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.; G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 973; G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pag. 979 e ss.; F. RANDAZZO, *Atti non notificati ed impugnazione facoltativa per maggior tutela del contribuente*, cit., pag. 44 e ss.; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavviso di beni mobili e fatture)*, cit., pag. 1103.

⁶⁶⁷ Cfr. ancora, *ex multis*, Cass. civ., sez. trib., 28 maggio 2014, n. 11929; *Id.*, 05 ottobre 2012, n. 17010; *Id.*, 11 maggio 2012, n. 7344; *Id.*, 08 ottobre 2007, n. 21045.

⁶⁶⁸ Cfr. G. TABET, *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, cit., pag. 465 e ss., *Id.*, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della Tarsu*, cit., pag. 317 e ss.; R. LUPI, *Uno*

e crea una disparità di trattamento per il contribuente, in relazione agli effetti che si producono in caso di mancata impugnazione, a seconda che si tratti di atti tipici o atipici.⁶⁶⁹

Ciò, secondo la giurisprudenza, al fine di evitare che il vantaggio di consentire al ricorrente l'impugnazione di ogni atto si trasformi in uno svantaggio o pregiudizio⁶⁷⁰.

Ebbene, la teoria dell'impugnazione facoltativa sembra essere in sé contraddittoria proprio per quanto sinora affermato.

La mancata impugnazione di uno degli atti di cui al primo comma dell'art. 19 conduce alla definitività della pretesa ed, al contrario, la mancata contestazione in via giurisdizionale di un atto atipico esclude la cristallizzazione della pretesa proprio a causa della natura dell'atto⁶⁷¹.

Ebbene, così esprimendosi la Suprema Corte ha involontariamente fornito una risposta all'operato del legislatore ed al criterio da quest'ultimo adoperato nell'aver individuato tassativamente gli atti da impugnare in via immediata ed autonoma, differenziando questi ultimi da

stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività, in Dial. trib., 2005, pag. 1131 e ss.

⁶⁶⁹G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 976.

⁶⁷⁰ Cfr., Cass. civ., sez. V, 8 ottobre 2007, n. 21045. Sul punto, cfr. G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pag. 1009; G. INGRAO, *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavviso di beni mobili e fatture)*, cit., pag. 1103.

⁶⁷¹ Cfr., sul punto, G. INGRAO, *Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2008, n. 6, pag. 44 e ss.

quelli atipici destinati o all'impugnazione in via differita o alla non impugnabilità.

Voler garantire la pienezza della tutela al contribuente - obiettivo cui sembra essere diretta tale teoria - dovrebbe, per coerenza, condurre a rispettare la "soluzione di sistema"⁶⁷² prevista dall'art. 19.

In particolare, qualificare un atto atipico alla stregua di un atto autonomamente impugnabile dovrebbe necessariamente implicare l'applicazione sia dei benefici (*id est* impugnazione autonoma ed in via immediata) sia degli svantaggi (*id est* cristallizzazione della pretesa in caso di mancata impugnazione)⁶⁷³.

Inoltre, ammettere l'impugnazione anche di un atto atipico successivo all'emanazione di un atto tipico (ad esempio sollecito di pagamento successivo a cartella di pagamento) causerebbe non soltanto le incoerenze, ora dette, ma anche la violazione della regola dell'impugnabilità per vizi propri⁶⁷⁴ prevista dal terzo comma dell'art. 19.

Un'ultima precisazione deve essere dedicata in ordine alla problematica, sollevata dalla dottrina, riguardante la mancanza, negli atti atipici, dei requisiti formali obbligatori previsti dell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992, nonché dell'art. 7 dello Statuto dei Diritti del contribuente.

Secondo parte della dottrina⁶⁷⁵, il mancato inserimento di tali indicazioni comporta la mancata definitività della

⁶⁷² Così: G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pag. 1009.

⁶⁷³ Cfr., ancora, G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pag. 1009.

⁶⁷⁴ Cfr., ancora, G. CIPOLLA, *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, cit., pag. 976.

⁶⁷⁵ Cfr. G. FRANSONI, *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, cit., pagg. 1011 e 1012.

pretesa, nel caso in cui non avvenga l'impugnazione, e la sanatoria del vizio, nel caso in cui invece il contribuente provveda a contestare in via giurisdizionale l'atto.

Al contrario, secondo altra parte della dottrina⁶⁷⁶ la soluzione sarebbe data dall'istituto della remissione in termini ex art. 294 c.p.c.⁶⁷⁷

Di conseguenza, secondo tale ricostruzione, nel caso in cui il contribuente non adisse il giudice tributario presentando ricorso nei termini avverso l'atto atipico, a causa dell'assenza delle prescrizioni formali sopra richiamate ovvero per mancanza di una forma di comunicazione certa dell'atto, questi dovrebbe godere della possibilità di usufruire nuovamente dei termini utili ai fini dell'impugnazione.

⁶⁷⁶ Cfr. A. CARINCI, *Maggior tutela del contribuente*, cit., pag. 44 e ss. *Contra* G. INGRAO, *Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente*, cit., pag. 44 e ss. secondo cui l'istituto della remissione in termini non tutela in modo adeguato il contribuente in quanto l'Amministrazione finanziaria potrebbe dimostrare l'avvenuta conoscenza dell'atto e la conseguente tardività dell'azione giudiziaria.

⁶⁷⁷ E' utile ricordare che l'art. 294 c.p.c., in tema di remissione in termini, prevede che: "Il contumace che si costituisce può chiedere al giudice istruttore di essere ammesso a compiere attività che gli sarebbero precluse, se dimostra che la nullità della citazione o della sua notificazione gli ha impedito di avere conoscenza del processo o che la costituzione è stata impedita da causa a lui non imputabile. Il giudice, se ritiene verosimili i fatti allegati, ammette, quando occorre, la prova dell'impedimento e quindi provvede sulla remissione delle parti. I provvedimenti previsti nel comma precedente sono pronunciati con ordinanza. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche se il contumace che si costituisce intende svolgere, senza il consenso delle altre parti, attività difensive che producono ritardo nella rimessione al collegio della causa che sia già matura per la decisione rispetto alle parti già costituite".

A modesto avviso di chi scrive, l'assenza negli atti atipici di tali elementi formali dovrebbe risultare un elemento irrilevante, dal momento che - come sopra evidenziato - l'usufruire, in caso di ricezione di un atto atipico, della disciplina degli atti autonomamente impugnabili presuppone anche l'applicazione della regola della cristallizzazione della pretesa, in caso di mancata impugnazione nei termini.

Senza considerare che ammettere, in via generale, la teoria dell'impugnazione facoltativa ed, in particolare, consentire che anche l'assenza dei descritti caratteri formali possa rappresentare un alibi per il contribuente si tradurrebbe nella frattura del sistema processuale tributario.

Ciò in quanto, come già rilevato, il legislatore ha limitato, mediante la lettera dell'art. 19, l'ammissibilità dell'impugnazione ad una previsione normativa e non, dunque, ad un'attività dell'interprete⁶⁷⁸, al quale invece sarebbe consentito discrezionalmente individuare, tra gli atipici, quali impugnare in via differita.

Una simile soluzione sacrificerebbe la stabilità del sistema tributario e darebbe luogo ad indeterminatezza e precarietà. In conclusione, sono queste le ragioni per cui, a mio sommo parere, il superamento della stringente lettera dell'art. 19, sempre che si tratti - come più volte affermato - di atti emessi nell'esercizio dell'azione impositiva, immediatamente lesivi, idonei ad incidere nella sfera giuridica del destinatario, portatori della pretesa fiscale definitiva, è giusto che avvenga non in via interpretativa (a meno che si tratti di sussunzione degli atti atipici nel novero di quelli tipici) quanto mediante un intervento legislativo ovvero sollevando la questione di legittimità costituzionale

⁶⁷⁸ Cfr. G. INGRAO, *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, cit., pag. 940 e ss.

dell' art. 19 nella parte in cui è prevista la strada della tutela differita e della non impugnabilità in via immediata ed autonoma.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV., *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989.
- AA.VV., *Il processo tributario. Giur. Sist. Dir. trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998.
- AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di M. Miccinesi, Padova, 1999.
- AA.VV., *Trattato di Diritto Amministrativo*, a cura di S. Cassese, Milano 2003.
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo - C. Glendi, Padova, 2005.
- AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi - A. Fedele, Milano, 2005.
- AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006.
- AA.VV., *Giurisdizione unica tributaria: nuovi profili e problematiche*, a cura di F. Batistoni Ferrara, Torino, 2007.
- AA.VV., *Adesione, conciliazione ed autotutela*, a cura di M. Poggioli, Padova, 2007.
- AA.VV. *Il rango interno della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo secondo la più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale*, a cura di E. Sciso, Roma, 2008.
- AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di G. Maisto, Milano, 2009.
- AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. Comelli - C. Glendi, Verona, 2010.
- AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. Tesauro, Milano, 2011.
- AA.VV., *La riscossione dei tributi*, in *Quaderni della Rivista di Diritto tributario*, a cura di M. Basilavecchia - S. Cannizzaro - A. Carinci, Milano, 2011.
- AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a

- cura C. Glendi - V. Uckmar, Padova, 2011.
- AA.VV., *Studi in onore di Alberto Romano*, Napoli, 2011.
- AA.VV., *Lezioni di diritto tributario*, a cura di G. Marongiu - A. Marcheselli, Torino, 2013.
- AA.VV., *Ripetizione d'indebito*, a cura di E. Bargelli, in *Diritto delle obbligazioni*, diretto da U. Breccia, Torino, 2014.
- AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. Bilancia - C. Califano - L. Del Federico - G. Puoti, Torino, 2014.
- ACCORDINO P., *La Corte Costituzionale apre uno spiraglio per un revivement sulla sospensione cautelare, in secondo grado, nel processo tributario*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 2041.
- ALBANESE A., *Il pagamento dell'indebito*, Padova, 2004.
- ALESSI R., *Principi di diritto amministrativo*, Milano, 1971.
- ALLORIO E., *Sulla nozione di fatto notorio*, in *Giur. It.*, 1946, I, n. 2, pag. 1
- ALLORIO E., *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giudiziale e altri studi*, in *Problemi di Diritto*, vol. I, Milano, 1957.
- ALLORIO E., *Bisogno di tutela giuridica?*, in *Problemi di diritto*, Milano, 1957.
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Quinta edizione, Torino, 1969.
- ALLORIO E., *Principi di giustizia amministrativa*, Padova, 1978.
- AMATUCCI A., *Cass., SS.UU., sent. n. 7388 del 27 marzo 2007: diniego di autotutela e tutela giurisdizionale*, in *Il Fisco*, 2008, n. 14, pag. 2523.
- AMATUCCI F., *Il rafforzamento dei principi comuni europei l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 1, pag. 3.
- ANDOLINA I.A.- VIGNERA G., *I fondamenti costituzionali della giustizia civile*, Milano, 1997.

- ANDREOLI G., *La ripetizione dell'indebitito*, Padova, 1940.
- ANDRIOLI V., *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1939, I, pag. 281.
- ANDRIOLI V., voce *Prova*, in *Noviss. Dig.* 1976, XIV, pag. 274.
- ANDRIOLI V., *Diritto processuale civile*, Napoli, 1979.
- ASCHERI M., *Tribunali, giuristi e istituzioni: dal Medioevo all'età moderna*, Bologna, 1995.
- ATTARDI A., *L'interesse ad agire*, Padova, 1955.
- ATTARDI C., *Il ruolo della corte europea nel processo tributario*, Milano, 2008.
- BAFILE C., *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978.
- BAFILE C., *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, pag. 411.
- BAFILE C., *Il nuovo processo tributario*, Padova, 1994.
- BARLETTA A., *Extra e ultra petizione, Studio sui limiti del potere decisorio del giudice civile*, Milano, 2012.
- BASILAVECCHIA M., *Comportamento processuale dell'ufficio imposte e motivazione dell'atto impugnato* (nota a Comm. trib. I grado Milano, sez. XXXVII, 28 ottobre 1987), in *Rass. Trib.*, 1989, II, pag. 208.
- BASILAVECCHIA M., *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, pag. 806 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Impugnabilità dell'invito di pagamento IVA previsto dall'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972*, in *Corr. Trib.*, 2000, n. 24, pag. 1711.
- BASILAVECCHIA M., *Prime considerazioni sulla rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 4105.
- BASILAVECCHIA M., voce *rimborso dei tributi*, in *Enc. Giur. It.*, postilla di aggiornamento, 2003.
- BASILAVECCHIA M., *Il diniego di rimborso e la sua*

- riconoscibilità*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2005, pag. 143.
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2006, pag. 357.
- BASILAVECCHIA M., *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, pag. 1035.
- BASILAVECCHIA M., *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, 11, pag. 935.
- BASILAVECCHIA M., *Il ruolo e la cartella di pagamento: profili evolutivi della riscossione dei tributi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009.
- BASILAVECCHIA M., *Torna l'incertezza sul diniego di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2009, n. 15, pag. 1227.
- BASILAVECCHIA M., *La compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 10, pag. 739.
- BASILAVECCHIA M., *Giudice tributario ed atto impositivo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n. 4, pag. 1067.
- BASSI F., *La norma interna*, Milano, 1963.
- BATISTONI FERRARA F., *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964.
- BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, X, Torino, 1994, pag. 296.
- BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, agg. II, Milano, 1998.
- BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, D.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, pag. 709.
- BEGHIN M., *Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3097.
- BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento*,

- processo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1952, pag. 157.
- BENVENUTI F., *L'istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953.
- BERLIRI A., *Della giustizia tributaria*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1943, I, pag. 71.
- BERLIRI A., *Processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia, II, 1940.
- BERLIRI A., *Sul ricorso all'autorità giudiziaria in tema di imposte indirette*, in *Foro pad.*, 1947, I, pag. 893.
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964.
- BERLIRI A., *In tema di ruolo esattoriale*, in *Giur. Imp.*, 1965, pag. 650.
- BERLIRI A., *Una tipica antinomia: l'impugnabilità dell'avviso di mora alle commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 1986, pag. 1367.
- BIANCA M., *Diritto civile - La responsabilità*, Milano, 1994.
- BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010.
- BORGOGLIO A., *Decisioni "secondo equità" – non ammesse nel processo tributario* (Nota a Cass., 1 settembre 2009, n. 19079), in *Il Fisco*, 2009, pag. 2.
- BORGOGLIO A., *Impugnazione facoltativa e non obbligatoria della risposta della DRE sugli interpelli*, *ivi*, 2012, n. 40, pag. 6471.
- BORGOGLIO A., *Impugnazione facoltativa del diniego all'interpello disapplicativo*, in *Il Fisco*, 2014, n. 26, pag. 2607.
- BORIA P., *Il sistema tributario*, Torino, 2008.
- BRUZZONE M.G., *Per il potenziamento dell'esecuzione forzata nasce la "Riscossione Spa"*, in *Corr. trib.*, 2005, pag. 3231.
- BUTTUS S., *I vizi dell'atto impositivo tra contenuto e procedimento: rassegna ragionata di giurisprudenza e dottrina*, in *Inn. e Dir.*, 2012, n. 5.
- CAIANIELLO V., *Lineamenti del processo amministrativo*, Torino, 1979.

CALIFANO C., *La motivazione della cartella di pagamento non preceduta da avviso di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, II, pag. 497.

CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

CALIFANO C., *Sostituzione dell'atto impugnato e cessazione della materia del contendere*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 5, pag. 1266.

CALVANO R., *La Corte Costituzionale e la CEDU nella sentenza n. 348/2007: Orgoglio e pregiudizio?*, in *Giur. It.*, Marzo 2008, pag. 573.

CANTILLO M., *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 803.

CANTILLO M., *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 1, pag. 11.

CANTILLO M., *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 4, pag. 840.

CAPACCIOLI E., *Interessi legittimi e risarcimento dei danni*, Milano, 1963, pag. 79.

CAPACCIOLI E., *La nascita delle intendenze di finanza*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1972, I, pag. 425.

CAPACCIOLI E., *Esclusività e pienezza della competenza delle commissioni tributarie*, in *Impresa ambiente e pubblica amministrazione*, 1975, I, pag. 117.

CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, pag. 751.

CAPACCIOLI E., *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978.

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008.

CARINCI A., *La rimessione in termini come rimedio per gli equivoci indotti dall'art. 19*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, pag. 44.

- CARINCI A., *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, pag. 274.
- CARINCI A., *Maggior tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2008, n. 6, pag. 44.
- CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex DL n. 78/2010*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pag. 162.
- CARINCI A., *Autonomia e indipendenza del procedimento di iscrizione a ruolo rispetto alla formazione della cartella di pagamento*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2011, n. 11, pag. 971.
- CARINCI A., *Impugnazione del ruolo: l'interesse ad agire torna (inspiegabilmente) ad essere ancorato all'idoneità dell'atto a definire effetti pregiudizievoli per il contribuente*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 7, pag. 585.
- CARNELUTTI F., *Sistema di diritto processuale civile*, Padova, 1936.
- CARNELUTTI F., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Padova, 1941.
- CARRATTA A., *Il principio di non contestazione nel processo tributario*, Milano, 1995.
- CASSARINO S., *Le situazioni giuridiche e l'oggetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 1956.
- CAVALLONE B., *Il giudice e la prova nel processo civile*, Padova, 1991.
- CAVALLONE B., *Riflessioni sulla cultura della prova*, in *Riv. It. Dir. e Proc. Pen.*, 2008, n. 3, pag. 947.
- CAVALLONE B., *La pantofola virtuosa. Cenerentola e la teoria del giudizio di fatto*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2013, n. 6, pag. 1393.
- CEA C.M., *La modifica dell'art. 115 c.p.c. e le nuove frontiere del principio di non contestazione*, in *Foro It.*, 2009, n. 9, pag. 272.
- CEA C.M., *La non contestazione dei fatti e la Corte di Cassazione: ovvero di un principio poco amato*, in *Foro It.*, 2005, pag. 728.
- CERINO CANOVA A., *Le impugnazioni civili, struttura e funzione*, Padova, 1973.

CERIONI F., *L'autotutela tra "diritto morente" e "diritto vivente"*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, fasc. 7, pag. 589.

CERRETO A., *Osservazioni sull'atto impugnabile davanti al Giudice amministrativo, con richiamo delle decisioni più antiche*, in www.giustiziaamministrativa.it.

CERRI A., *La "dialettica" del giudizio incidentale: rimediazioni sul tema*, in *Scritti in onore di Massimo Severo Giannini*, Milano, 1988, pag. 129.

CERULLI IRELLI V., *Il potere amministrativo e l'assetto delle funzioni di governo*, in *Studi in onore di Alberto Romano*, Editoriale Scientifica, Napoli 2011, I, pag. 115.

CESARE G., *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2008, n. 18, pag. 1445.

CHELI E., *Atto politico e funzione di indirizzo politico*, Milano, 1963.

CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile*, Napoli, 1928.

CHIOVENDA G., *L'azione nel sistema dei diritti*, in *Saggi di diritto processuale civile*, I, Roma, 1930.

CHIOVENDA G., *Istituzioni di diritto processuale civile*, Napoli, 1960.

CHIOVENDA G., *Principi di diritto processuale civile, Le azioni. Il processo di cognizione*, Napoli, 1965.

CIPOLLA G.M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 463.

CIPOLLA G.M., *Sulla configurabilità di profili discrezionali ed equitativi nell'accertamento e nel processo tributario* (nota a Cass., sez. trib., 20 dicembre 2001, n. 16051), in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 174.

CIPOLLA G.M., *Sulla ripartizione degli oneri probatori nel processo tributario tra nuovi (quanto, forse, ormai, tardivi) sviluppi giurisprudenziali e recenti modifiche normative*, in *Rass. Trib.*, 2006, pag. 601.

CIPOLLA G.M., voce *Agenzie fiscali*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez.

comm., vol. III, Torino, 2007, pag. 377.

CIPOLLA G.M., *Processo tributario e modelli di riferimento: dall'onere di impugnazione all'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, n. 11, Parte I, pag. 957.

CIPOLLA G.M., *Il giudice tributario può acquisire d'ufficio le prove dei fatti costitutivi della pretesa erariale? Un pericoloso "obiterdictum" della Cassazione*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 8-9, pag. 690.

COLLI VIGNARELLI A., *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Bari, 2002.

COLLI VIGNARELLI A., *Il principio di "non contestazione" si applica anche nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 5., pag. 1527.

COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, pag. 731.

COMELLI A., *L'attività istruttoria nell'esercizio della funzione impositiva*, Roma, 2008, pag. 69.

COMELLI A., *E' impugnabile il diniego opposto all'istanza di interpello c.d. disapplicativo?*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 10, pag. 786.

COMOGLIO L.P., *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur.*, VIII, Roma, 1988.

COMOGLIO L.P., *Istruzione probatoria e poteri del giudice del nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, I, pag. 60.

CONFORTI B., *La Corte costituzionale e gli obblighi internazionali dello Stato in tema di espropriazione*, in *Giur. It.*, Marzo 2008, p. 565.

CONSOLO C., *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2000, pag. 1054.

COPPA D., *Impugnabilità degli avvisi bonari e tutela del contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2007, pag. 3687.

CORE E., *La natura e l'impugnabilità dell'interpello disapplicativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2014, n. 2, pag. 2.

CORRADO OLIVA C., *La generalizzazione della giurisdizione tributaria e la predeterminazione normativa degli atti impugnabili*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 2.

CORSO G., *L'efficacia del provvedimento amministrativo*, Milano, 1967.

D'AGOSTINI F., *Verità avvelenata. Buoni e cattivi argomenti nel dibattito pubblico*, Torino, 2010.

DE ROMA V., *Principio di non contestazione tra processo civile e processo tributario*, in *Giur. It.*, 2008.

DE ROMA V., *Principio di non contestazione assume valenza generale*, in *Corr. Trib.*, 2009.

DEL FEDERICO L., *Riscossione e solidarietà sanzionatoria: questioni vecchie e nuove sull'art. 98 del D.P.R. n. 602/1973*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 1996, pag. 445.

DEL FEDERICO L., *Tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.

DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2010, I, 206

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 6, pag. 1393.

DELLA VALLE E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 2, pag. 435.

DE MITA E., *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979.

DE MITA E., *La "durata ragionevole" del processo tributario tra norme interne e convenzionali* (nota a Corte d'Appello, Perugia, 30 Ottobre 2001, n. 331), in *Corr. Trib.*, 2002, pag. 1431.

DENI A., *La prova e la presunzione dell'esistenza del reddito*, in *AA.VV., Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961.

DI PIETRO A., *Giusto processo, giustizia tributaria e giurisprudenza comunitaria*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 2, pag. 405.

- FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972.
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, pag. 1047.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Ottava edizione, Padova, 2012.
- FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, 1994.
- FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004, I, pag. 10.
- FAZZALARI E., *Introduzione alla Giurisprudenza*, Padova, 1984.
- FAZZALARI E., *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1985.
- FAZZALARI E., *Processo e giurisdizione*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1993, pag. 1.
- FAZZALARI E., *Istituzioni di diritto processuale*, Padova, 1996.
- FAZZALARI E., *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Dig. Sez. Civ.*, XIV, Torino, 1996, pag. 648.
- FAZZALARI E., *Introduzione alla Giurisprudenza*, Padova, 1984.
- FEDELE A., *La nozione di tributo e l'art. 75 della Costituzione*, in *Giur. Cost.*, 1995, pag. 23.
- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.
- FERLAZZO NATOLI F., *La motivazione nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, pag. 217.
- FERLAZZO NATOLIL. – INGRAO G., *La motivazione della cartella esattoriale di pagamento: elementi essenziali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2005, I, pag. 552.
- FERLAZZO NATOLI L., *Considerazioni critiche sull'impugnazione facoltativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, pag. 1112.
- FERRANTI G., *L'interpello disapplicativo per le società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 15, pag. 1183.
- FERRARI V., *Etica del processo: profili generali*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2014, n. 2, pag. 471.

- FERRAJOLI L., *Principia iuris. Teoria del diritto e della democrazia*, Roma- Bari, 2007.
- FICARI V., *L' autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti "itinerari" della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 6, pag. 1715.
- FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 1059.
- FIORENZA S., *Sulla natura e sugli effetti dell'avviso di liquidazione*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1979, II, pag. 77.
- FRAGOLA M., *Osservazioni sul trattato di Lisbona tra Costituzione europea e processo di "decostituzionalizzazione"*, in *Diritto comunitario e degli scambi internazionali*, 2008, n. 1, pag. 217.
- FRANSONI G., *Appunti a margine di alcuni provvedimenti attuativi emanati dalla Agenzia delle entrate*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 365.
- FRANSONI G., *La nozione di tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV. (a cura di L. Perrone e C. Berliri), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006, pag. 123.
- FRANSONI G., *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr., Trib.*, 2009, n. 14, pag. 1131.
- FRANSONI G., *Spunti ricostruttivi in tema di atti impugnabili nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, 11, pag. 279.
- FREGNI M.C., *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione* (nota a Comm. trib. centr., sez. XVI, 13 gennaio 1988, n. 282; Comm. trib. centr., sez. V, 4 gennaio 1988, n. 37; Comm. trib. centr., sez. XIII, 15 dicembre 1987, n. 9175), in *Giur. it.*, 1988, III, 2, pag. 1.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.
- FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Digesto comm.*, agg. I, Torino, 2000, pag. 613.
- FREGNI M.C., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2014, n. 2, pag. 210.
- FURNO C., *Contributo alla teoria della prova legale*, Padova, 1940.

- GALLO F., *Come riorganizzare l'Amministrazione Finanziaria per la lotta all'evasione e l'assistenza ai contribuenti?*, in *Rass. Trib.*, 1995, pag. 885.
- GALLO F., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg., Milano, 2000, pag. 538.
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, n. 1, pag. 11.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 25.
- GALLO F., *Quale modello processuale per il processo tributario?*, in *Rass. Trib.*, 2011, pag. 11.
- GIANNINI A.D., *Solve et repete*, in *Riv. Dir. pubbl.*, 1936, I, pag. 349
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950.
- GIANNINI M.S., *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1957, I, pag. 13.
- GIANNINI M.S., *Discorso generale sulla giustizia amministrativa*, in *Riv. Dir. Proc.* 1963, pag. 42.
- GIANNINI M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964.
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, vol. XII, Milano, 1964, n. 7, pag. 864.
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.
- GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970.
- GIOE' C., *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007.
- GIOVANNINI A., *Riscossione delle sanzioni e obbligazioni solidali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1997, II, pag. 83.
- GIOVANNINI A., *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. Trib.*, 2001, n. 2, pag. 271.

GIOVANNINI A., *Riscossione in base al ruolo e agli atti di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2011, pag. 22.

GIOVANNINI A., *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014.

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

GLENDI C., *I poteri del giudice nell'istruttoria del processo tributario*, in *Riv. Trim.* GLENDI C., *Giudizio di ottemperanza: presupposti e limiti*, in *Corr. Trib.*, 2000, n. 19, pag. 1364.

GLENDI C., *Primi approcci della suprema corte alle problematiche del giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2002, n. 11, pag. 1049.

GLENDI C., *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 2008, pag. 1445.

GLENDI C., *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 6, pag. 473.

GLENDI C., *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 26, pag. 2083.

GLENDI C., *Verso la costituzionalizzazione della tutela cautelare oltre il primo grado*; in *Giur. It.*, 2010, pag. 11.

GLENDI C., *Oggetto del processo e "translatio iurisdictionis"*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, n. 1, pag. 1.

GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, n.1, pag. 228.

GUIDARA A., *Inviti al pagamento "bonario" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, I, pag. 785.

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010.

GUIDARA A., *Note in tema di giurisdizione tributaria sulle dilazioni di pagamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, n. 11, pag. 505.

GUIDARA A., *Ragioni e possibili implicazioni dell'affermata impugnabilità delle comunicazioni di irregolarità*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2012, n. 8-9, pag. 657.

GUIDARA A.- RANDAZZO F., *Processo tributario. Appunti per*

un corso di lezioni, Catania, 2012.

INGRAO G., *L'impugnabilità degli avvisi bonari di pagamento e delle comunicazioni di irregolarità*, in *Rass. Trib.*, 2005, n. 3, pag. 940.

INGRAO G., *Riflessioni sulla rilevanza dell'avviso di pagamento che precede la riscossione dell'Iva e sulla funzione impositiva di cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, pag. 379.

INGRAO G., *Prime riflessioni sull'impugnazione facoltativa nel processo tributario (a proposito dell'impugnabilità di avvisi di pagamento, comunicazioni di irregolarità, preavvisi di fermo di beni mobili e fatture)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, pag. 1075.

INGRAO G., *Impugnazione facoltativa e conoscenza di fatto*, in *Dial. Trib.*, 2008, pag. 44.

INGRAO G., *Atti non notificati ed "impugnazione facoltativa" per maggior tutela del contribuente*, in *Dial. trib.*, 2008, n. 6, pag. 44.

INGRAO G., *La non impugnabilità del preavviso di fermo riduce le garanzie del contribuente in sede di riscossione coattiva*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 9, pag. 779.

INGRAO G., LUPI R., *Dopo la concentrazione della riscossione nell'accertamento, quali spazi per il ruolo di riscossione?*, in *Dial. Trib.*, 2010, pag. 565.

INGRAO G., *Niente di nuovo sul fronte dell'impugnabilità del rifiuto di autotutela*, in *Dial. Trib.*, 2010, n. 4.

INGRAO G., *Ulteriori ritocchi sull'accertamento esecutivo, ma ha senso mantenere la riscossione provvisoria?*, in *Dial. Trib.*, 2011, n. 4.

INGRAO G., *La tutela della riscossione dei crediti tributari*, Bari, 2012.

INGROSSO M., *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in *Foro It.*, 1938, I, pag. 953.

INGROSSO M., *Il credito d'imposta*, Milano, 1984.

LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, pag. 799.

LA ROSA S., *L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1993, pag. 870.

LA ROSA S., *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2004, pag. 763.

LA ROSA S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 10, pag. 736.

LA ROSA S., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, Atti del convegno "Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente", Pescara, 2007, in *Giust. Trib.*, 2008, n., pag. 236.

LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in *Riv. Dir. Fin.*, 2008, I, pag. 313 e ss.

LA ROSA S., *Riparto delle competenze e concentrazione degli atti nella disciplina della riscossione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, pag. 577.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012.

LA SCALA E.A., *Principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, (Nota a Corte eur. Dir. Uomo Grande Camera 23 novembre 2006), in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, IV, pag. 54.

LIEBMAN E.T., *L'azione nella teoria del processo civile*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1950, pag. 39.

LIEBMAN E.T., *Fondamento del principio dispositivo*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1960, pag. 551.

LOVISOLO A., *Osservazioni sull'ampliamento delle giurisdizione e sui poteri istruttori del giudice tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, pag. 1073.

LUCIANI F., *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo: rilevanza ed efficacia*, Torino, 2010.

LUPI R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1987, I, pag. 274.

LUPI R., PORCARO G., STEVANATO D., *"Diniago" di autotutela e giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Dial.*

Trib., 2004, pag. 667.

LUPI R., *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005.

LUPI R., *Uno stratagemma per rompere il collegamento tra impugnabilità dell'atto e sua potenziale definitività*, in *Dial. Trib.*, 2005, pag. 1131.

LUPI R., *La fattura TIA come atto impositivo di Lupi Raffaello*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 1, pag. 55.

LUPI R., *"Impugnazione-merito": riapriamo il discorso, in Processo tributario e processo amministrativo: il senso dell'impugnazione-merito*, in *Dial. Trib.*, 2013, n. 1.

MAFFEZZONI F., *Atti impugnabili e funzione del processo tributario avanti le Commissioni tributarie - Parte prima e Parte seconda*, in *Boll. Trib.*, 1976, pag. 1389.

MAFFEZZONI F., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 585.

MAFFEZZONI M., *La sorte degli accertamenti immotivati secondo la cassazione* (nota a Cass. civ., SS.UU., 17 marzo 1989, n. 1333), in *Boll. Trib.*, 1989, pag. 1495.

MAGNANI C., *Il processo tributario: contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.

MAGNANI C., *Brevi osservazioni sulla progettata revisione delle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1971, I, pag. 180.

MAGNANI C. - MARONGIU G., *Sulla legittimità costituzionale delle nuove Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, pag. 589.

MAGNANI C., *L'azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1978, pag. 320.

MAGNONE CAVATORTA S., *In tema di utilizzabilità dei fatti notori nel processo tributario*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2000, pag. 123.

MANONI E., *La TIA è un coacervo di questioni ancora aperte*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2010, n. 5, pag. 452.

MANZON E., *Accertamento tributario e poteri delle Commissioni:*

alcune osservazioni sulla giurisprudenza della Cassazione, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, II, pag. 233.

MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, n. 2.

MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, n. 3, pag. 1.

MARCHESELLI A., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, I, pag. 819.

MARCHESELLI A., *La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 46, pag. 3757.

MARCHESELLI A., *Poteri istruttori integrativi dei giudici tributari, contabilità parallela e diritto di difesa del terzo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, n. 2, pag. 133.

MARCHESELLI A. - MARELLO E., *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. It.*, 2011, n. 4, pag. 970.

MARCHESELLI A., *Lo Statuto del contribuente è rafforzato dalla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo: il caso delle «stock options»*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2012, n.11, pag. 864.

MARCHESELLI A., *La (in) dipendenza del giudice tributario italiano nella lente della convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, n. 2.

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

MARELLO E., *La giurisdizione sugli atti di irrogazione di sanzioni per l'impiego di «lavoro irregolare»: verso un contrasto tra Corti?* in *Giur. It.*, 2006, n. 10, pag. 1984.

MARELLO E., *La motivazione contraddittoria come vizio dell'avviso di accertamento*, in *Giur. It.*, 2010, pag. 967.

MARELLO E., *L'accertamento tributario esecutivo: ambito applicativo e profili generali*, in *Giur. It.*, 2012, n. 5, pag. 966.

MARINELLI M., *La clausola generale dell'art. 100 c.p.c. Origini, metamorfosi e nuovi ruoli*, Trento, 2005.

MARINI G., *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, in *Giur. trib.*, 2008, pag. 380.

MARINO M., *Interesse ad agire ex art. 100 c.p.c. e processo tributario: note brevi in margine ad una decisione della Suprema Corte*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2006, n. 6, pag. 512.

MARONGIU G., *Sulla natura giurisdizionale delle vecchie e nuove Commissioni tributarie*, in *Giur. Comm.*, 1975, II, pag. 422.

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, pag. 115.

MAURO M., *I riflessi dell'art. 21 octies della L. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2005, n. 21, pag. 162.

MAURO M., *L'efficacia del parere reso dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ai sensi dell'art. 21 L. n. 413/1991*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, n. 5, pag. 831.

MAURO M., *La problematica ammissione al passivo fallimentare del credito Iva*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 19, pag. 1552.

MELIS G. - PERSIANI A., *Riscossione coattiva e Convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 4, pag. 90.

MELIS G. - PERSIANI A., *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, n. 2.

MESSINA M.S., *Nota in tema di giudizio di ottemperanza*, in *Giur. It.*, 2004, n. 11.

MESSINA M.S., *Principio dispositivo e poteri istruttori d'ufficio delle Commissioni tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2008, n. 17, pag. 1361.

MESSINA M.S., *Fermo e compensazione nel giudizio di ottemperanza*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 5, pag. 391.

MESSINA M.S., *Effetti riflessi della natura tributaria della Tia*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 20, pag. 1587.

MESSINA M.S., *Persistenti incertezze sulla legittimazione passiva nelle liti sugli atti dell'agente della riscossione*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2011, n. 10, pag. 878.

MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. comm., 1997, XIV, pag. 465.

MICELI R., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009.

MICHELI G.A., *Sulla natura dell'ingiunzione per il pagamento delle entrate patrimoniali*, in *Giur. It.*, 1949, I, pag. 587.

MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1974, I, pag. 145.

MICHELI G.A., *I possibili rimedi di riforma del contenzioso tributario*, Padova, 1975.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976.

MICHELI G.A., *La tutela giurisdizionale differenziata del contribuente nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 1980, I, pag. 128.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.

MICHELI G.A., *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, in *Opere minori di diritto tributario, Volume primo, Il processo tributario*, Milano, 1982, pag. 197.

MOLTRASIO S., *Segreto professionale e autorizzazione ex art. 52, comma 3, DPR n. 633/1972: giurisdizione piena del giudice tributario sugli atti endoprocedimentali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, II, pag. 761.

MORTARA L., *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, Vallardi, 1905.

MORTARA L., *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Milano, 1923.

MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976.

MOSCATI E., voce *indebito (pagamento dell')*, in *Enc. Dir.*, XXI, Milano, 1971, pag. 83.

MOSCATI E., *Studi sull'indebito e sull'arricchimento senza causa*,

Padova, 2012.

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, pag. 1916.

MOSCHETTI F., *Emendabilità della dichiarazione tributaria tra esigenze di “stabilità” del rapporto e primato dell’obbligazione dovuta per legge*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, pag. 1149.

MULEO S., *Il nuovo processo tributario*, Rimini, 1996.

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.

MULEO S., *L’attivazione delle agenzie fiscali ed i complessi profili in tema di legittimazione ad agire e processuale*, in *Rass. Trib.*, 2001, pag. 377.

MULEO S.– LUPI R., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2005, pag. 537.

MULEO S., *L’applicazione dell’art. 6 CEDU anche all’istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, pag.198.

MULEO S., *Corte europea dei diritti dell’uomo e indagini fiscali*, in *Dial. Trib.*, 2009, n. 4.

MULEO S., *La Corte europea dei diritti dell’uomo “apre” alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dial. Trib.*, 2009, n. 4, pag. 381.

MULEO S., *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al Tar gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 24, pag. 1914.

MULEO S., *Il principio dell’effettività della tutela e gli anacroismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, n. 3, pag. 685.

MULEO S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2012, n. 4, pag. 1007.

MULEO S., *Il principio europeo dell'effettività della tutela e gli anacronismi delle presunzioni legali tributarie alla luce dei potenziamenti dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 3, pag. 653.

MUSCARA' S., *Condono e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1985, I, pag. 362.

MUSCARA' S., *Poteri di autotutela dell'amministrazione finanziaria in ipotesi di difetto di motivazione del provvedimento impositivo*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, pag. 381.

MUSCARA' S., *La sequenza degli atti impositivi tra vecchio e "nuovo" processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1994, pag. 156.

MUSCARA' S., *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU.*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 29.

NICCOLINI F., *Il vizio di motivazione degli avvisi di accertamento, alla luce della legge 15/2005 sull'invalidità dei provvedimenti amministrativi*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2007, pag. 815.

NICCOLINI F., *La motivazione dell'atto di accertamento nel diritto tributario*, Roma, 2008, pag. 321 e ss.

NICCOLINI F., *Una "pericolosa" applicazione dell'art. 21 octies della legge n. 241/1990 al vizio di motivazione degli atti tributari*, in *GT - Riv. Dir. Trib.*, 2009, n. 2, pag. 176.

NICCOLINI F., *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 1212.

NOLE' D., *Il giudice tributario e l'imposta dovuta: rideterminazione e supplenza*, in *Processo tributario e processo amministrativo: il senso dell'impugnazione-merito*, in *Dial. Trib.*, 2013, n. 1.

NUSSI M., *Note sui mutati rapporti fra processo penale e processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, pag. 830.

NUSSI M., *L'atto impositivo: i vizi*, in www.giustiziatributaria.it.

PALUMBO G.- STEVANATO D. - FABBROCINI P.- LUPI R., *Il diniego di "disapplicazione" delle norme antielusive: possibili rimedi giurisdizionali*, in *Dial. Dir. Trib.*, 2005, n. 1, pag. 32.

- PARLATO A., *Gestione pubblica e privata nella riscossione*, 2007, n.5, pag. 1374.
- PARLATO M.C., *Brevi note sulla riscossione S.p.a.*, in *Rass. Trib.*, 2007, pag. 1175.
- PECCHIOLI N., *Soggetti privati ed esercizio di funzioni amministrative*, in *Studi in onore di Alberto Romano*, Napoli, 2010.
- PELLECCHIA I., *Giudizio di ottemperanza nel processo tributario*, in *Digesto Comm.*, agg., Torino, 2009.
- PERFETTI L., *Diritto di azione ed interesse ad agire nel processo amministrativo*, Padova, 2004.
- PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, pag. 22.
- PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, n. 3, pag. 707.
- PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 2007, n. 3, pag. 675.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, n. 1 pag. 43.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011, n. 3, pag. 563.
- PIERRO M., *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. Trib.*, 2012, pag. 1574.
- PIERRO M., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 1, pag. 115.
- PIRRELLO L. - STEVANATO D. - LUPI R., *Il diniego di autotutela e la giurisdizione tributaria*, in *Dial. Trib.*, 2006, n. 2, pag. 161.
- PISTOLESI F., *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007.
- PISTOLESI F., *L'interpello per la disapplicazione del regime sulle società di comodo*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 37, pag. 2987.
- PISTOLESI F., *Tutela differita al giudice tributario in caso di*

risposta negativa all'interpello, in *Corr. Trib.*, 2009, n. 21, pag. 1685.

PISTOLESI F., *L'impugnazione "facoltativa" del diniego di interpello "disapplicativo"*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, n. 2, pagg. 451.

PISTOLESI F., *Dalla delega fiscale più omogeneità ed efficienza per gli interpelli*, in *Corr. Trib.*, 2014, n. 24, pag. 1836.

POSARELLI M., *L'istanza per la disapplicazione della disciplina antielusiva sulle società di comodo: gli aspetti procedurali dopo la circolare n. 14/E del 15 marzo 2007*, in *Il Fisco*, 2007, n. 14, pag. 2029.

POTITO E., *La ripetizione dell'indebito in materia finanziaria*, Napoli, 1970.

PROTO PISANI A., *Ancora sull'allegazione dei fatti e sul principio di non contestazione nei processi a cognizione piena*, in *Foro It.*, 2006, I, pag. 9.

PROTO PISANI A., *Allegazione dei fatti e principio di non contestazione nel processo civile*, in *Foro It.*, 2003, I, pag. 607.

RAGGI L., *Atti amministrativi, giustizia amministrativa*, Genova, 1950.

RAGMISCO P., *Sul carattere giurisdizionale delle Commissioni tributarie*, in *Riv. It. Dir. Fin.*, 1943, I, pag. 9.

RAGUCCI G., *Ancora in tema di impugnazione delle richieste di pagamento della tariffa di igiene ambientale*, in *Giur. It.*, 2008, n. 5, pag. 1295.

RAGUCCI G., *La giurisdizione in materia di Tariffa di igiene ambientale e di altre entrate locali*, in *Giur. It.*, 2007, n. 1, pag. 229.

RAGUCCI G., *La tutela cautelare nei gradi di impugnazione del processo tributario*; in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2010, pag. 841.

RANDAZZO F., *Natura e profili operativi del giudizio di ottemperanza*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2002, n. 8, pag. 759.

RANDAZZO F., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e dell'esecuzione forzata*, in *Corr. Trib.*, 2007, n. 45, pag. 3651.

- RANDAZZO F., *Impugnabilità non significa attitudine a consolidarsi*, in *Dial. Trib.*, 2008, n. 6, pag. 44.
- RANDAZZO F., *Rimessione in termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2009, pag., 2690.
- RANDAZZO F., *Poteri di sospensione del giudice di secondo grado in pendenza del ricorso in Cassazione: un importante passo in avanti verso la pienezza della tutela cautelare*, *Riv. Giur. Trib.*, 2010, 10, pag. 843.
- RANDAZZO F., *Giudizio di ottemperanza e calcolo degli interessi sui rimborsi d'imposta*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 1, pag. 26.
- RANDAZZO F., *Solo una espressa statuizione di condanna apre la strada all'ottemperanza?*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, n. 5, pag. 425.
- RANELLETTI O., *Le guarentigie della giustizia nella pubblica amministrazione*, Milano, 1934.
- RANELLETTI O., *Teoria degli atti amministrativi speciali*, Milano, 1945.
- RESCIGNO P., voce *Ripetizione dell'indebito*, in *Nov. Dig. It.*, XV, Torino, 1968, pag. 1223.
- RICCI E.F., *Il principio dispositivo come problema di diritto vigente*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1974, pag. 380.
- RICCI G.F., *Principi di diritto processuale generale*, Torino, 2012.
- ROMANO A., *La pregiudizialità nel processo amministrativo*, Milano, 1958.
- ROMANO A., *Giurisdizione amministrativa e limiti della giurisdizione ordinaria*, Milano, 1975.
- ROMANO S., *I caratteri giuridici della formazione del Regno d'Italia*, in *Scritti minori*, I, Milano, 1950.
- ROMEIO A., *L'impugnabilità degli atti amministrativi*, Napoli 2008.
- RUSSO P., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1953, I, pag. 479.
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

- RUSSO P., *Processo tributario*, in *Enc. Dir.*, XXXVI, Milano, 1987, pag. 771.
- RUSSO P., voce *Contenzioso tributario*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. *Comm.*, Torino, 1988, pag. 475.
- RUSSO P., *Impugnazione e merito nella disciplina del processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1993, I, pag. 749.
- RUSSO P., *Problemi della prova nel processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 375.
- RUSSO P., *I nuovi confini della giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2002, pag. 418.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005.
- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Rass. Trib.*, 2009, pag. 1554.
- RUSSO P., *Il riparto di giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, *ivi*, 2009, I, pag. 15.
- RUSSO P., *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità delle risposte agli interpelli*, in *Corr. Trib.* n. 14, 2009, pag. 1131.
- RUSSO P., *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, I, pag. 661.
- SALANDRA A., *La giustizia amministrativa nei governi liberi*, Torino, 1904.
- SALVADEO S., *La possibilità di ricorrere avverso l'interpello negativo: circolare Assonime n. 17/2013*, in *Bilancio e Reddito d'Impresa*, 2013, n. 10, pag. 35.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sul reddito e nell'IVA)*, Padova, 1990.
- SANDULLI A.M., *Il giudizio davanti al Consiglio di Stato ed ai Giudici sottordinati*, Napoli, 1963.
- SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, II, Napoli, 1989.

- SASSANI B., *Note sul concetto di interesse ad agire*, Rimini, 1983.
- SATTA S., *Interesse e legittimazione ad agire*, in *Foro It.*, 1954, pag. 160.
- SATTA S., *Contenzioso Tributario: Ammissibilità dell'azione davanti al magistrato ordinario, appello, mancante di motivi e res iudicata*, in *Dir. Prat. trib.*, 1957, II, pag. 304.
- SCALA G., "L'emergere" della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, in *Giur. It.*, 2002, n. 2.
- SCHIAVOLIN R., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario, Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, pag. 473.
- SCOCA F.G., *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. Amm.*, 1995, pag. 1.
- SCUFFI F.M., *Le regole del procedimento avanti alle Sezioni regionali della Commissione tributaria centrale*, in *Il Fisco*, 2009, n. 10, pag. 1.
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SEPE E.A., *Ancora sull'impugnabilità degli atti "atipici" e sugli arresti più recenti della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, 2008, n. 4, pag. 641.
- SILVESTRI G., *L'attività interna della pubblica amministrazione*, Milano, 1960.
- SOCCI A. - SANDULLI P., *Manuale del nuovo processo tributario*, Bologna, 1997.
- STEVANATO D., *La motivazione degli avvisi di accertamento (rassegna di dottrina e giurisprudenza)*, in *Rass. Trib.*, 1989, II, pag. 367.
- STEVANATO D., *L'autotutela dell'amministrazione finanziaria*, in *Boll. Trib.*, 1996, n. 12, pag. 945.
- STEVANATO D., *Istanza di adesione, mancato accordo e immediata ripresa del termine per ricorrere: considerazioni critiche*, in *Rass. Trib.*, 2000, pag. 649.

STEVANATO D., *Quale tutela avverso il diniego di disapplicazione di norme antielusive?*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, n. 4, pag. 350.

STEVANATO D., *Istanza di adesione e sospensione "fissa" dei termini per impugnare: scritta la parola fine?*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 23, pag. 1863.

STEVANATO, *Dopo l'istanza di adesione occorre un attivismo minimo per evitare di perdere la proroga dei termini per ricorrere?*, in *Dial. Trib.*, 2012, n. 5.

TABET G., *Il processo tributario*, in *Boll. Trib.* 1980, pag. 328.

TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, Roma, 1985.

TABET G., *Appunti sul rimborso dei versamenti diretti*, in *Studi in onore di E. Allorio*, II, Milano, 1989, pag. 2071 e in *Rass. Trib.*, 1988, I, pag. 441.

TABET G., *Il processo di rimborso*, in *Boll. Trib.*, 1990, pag. 3.

TABET G., *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, I, pag. 628.

TABET G., *Le azioni di rimborso*, in *Il processo tributario*, *Giur. Sist. Dir. Trib.*, a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, pag. 409.

TABET G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TAR SU*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 4, pag. 317.

TABET G., *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2008, n. 6, pag. 507.

TABET G., *Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato*, Relazione Convegno "Lo sviluppo del diritto tributario e il pensiero di Gian Antonio Micheli a venticinque anni dalla scomparsa", Roma, 26 settembre 2008.

TABET G., *La difficile strada della esecuzione delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2009, n. 2 pag. 105.

TABET G., *Diritto vivente e tutela anticipata nei confronti di atti atipici*, in *GT - Riv. Giur. It.*, 2011, n. 4, pag. 283.

- TABET G., *Incertezza sulla natura degli atti applicativi della Tia e riflessi sulla giurisdizione*, in *Corr. Trib.*, 2011, n. 13, pag. 1021.
- TABET G., *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti ante tempus*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2013, n. 11, pag. 843.
- TABET G., *La lunga metamorfosi della giurisdizione tributaria*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2014, n. 6, pag. 465.
- TARELLO G., *L'interpretazione della legge*, Milano, 1980.
- TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992.
- TARUFFO M., *La verità nel processo*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 2012, n. 4, pag. 1117 e ss.
- TEA G., *L'interesse ad agire*, Torino, 1907.
- TESAURO F., *Sui rimedi giurisdizionali contro l'iscrizione a ruolo di somme non dovute*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, II, pag. 297.
- TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.
- TESAURO F., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1978, II, pag. 203.
- TESAURO F., *Appunti sulle procedure di accertamento dei redditi di impresa*, in *Impresa ambiente e pubblica amministrazione*, 1978, pag. 473.
- TESAURO F., *Varietà di funzioni e di contenuti della dichiarazione e dell'avviso di accertamento*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, pag. 1192.
- TESAURO F., *La motivazione degli avvisi di accertamento dei valori immobiliari in una aberrante decisione della Commissione centrale*, in *Boll. Trib.*, 1981, pag. 804 e ss.
- TESAURO F., *Le azioni di rimborso nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 102.
- TESAURO F., *La natura del giudizio dinanzi alle commissioni alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll. Trib.*, 1982, pag. 5.
- TESAURO F., *In tema di rimborso di versamenti diretti*, in *Boll. Trib.*, 1984, pag. 63.
- TESAURO F., *Ancora sulla motivazione degli avvisi di*

accertamento (nota a Cass. civ, sez. I, 11 luglio 1985, n. 4129), in *Boll. Trib.*, 1985, pag. 1511.

TESAURO F., *Il rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., App. VI*, Torino, 1986, pag. 828.

TESAURO F., *Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1988, II, pag. 14.

TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980.

TESAURO F., *In tema di rimborso di versamenti diretti*, in *Boll. Trib.*, 1984, pag. 63.

TESAURO F., *Rimborso delle imposte*, in *Noviss. Dig. It., App. VI*, Torino, 1986, pag. 828.

TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991.

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, n. 1, pag. 11.

TESAURO F., *voce processo tributario*, in *Digesto Disc. Priv., sec. Comm.*, agg. Torino, 2007, pag. 697.

TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, pag. 9.

TESAURO F., *Nota in tema di limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giur. It.*, 2008, n. 10, pag. 2349.

TESAURO F., *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2008, pag. 17.

TESAURO F., *Riflessi sul processo tributario delle recenti modifiche al codice di procedura civile*, in *Rass. Trib.*, 2010, pag. 965

TESAURO F., *Elusione ed abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, pag. 703.

TESAURO F., *L'accertamento tributario con efficacia esecutiva*, in *Giur. It.*, 2012, 5, pag. 965.

TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 5, pag. 1137.

- TESAURO F., *Giustizia tributaria e giusto processo*, in *Rass. Trib.*, 2013, n. 2, pag. 309.
- TESAURO G., *Un testo di revisione stilato a tempo di record che sacrifica partecipazione e valori condivisi*, in *Guida al Diritto*, 2007, n. 6., pag. 10.
- TOMASICCHIO T., *Manuale del contenzioso tributario*, Padova, 1986, pag. 10 e ss.
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.
- TREMONTI G., *Appunti sull'azione di mero accertamento in materia tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, II, pag. 3.
- TRIMARCHI M., *La validità del provvedimento amministrativo: profili di teoria generale*, Pisa, 2013.
- TROMBELLA L., *La tutela cautelare nel processo tributario nella "nuova" giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2013, pag. 490.
- TUNDO F., *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. Trib.*, 2012, n. 16, pag. 1210.
- TURCHI A., *I poteri delle parti nel processo tributario*, Torino, 2003.
- TURCHI A., *La problematica impugnabilità del diniego di autotutela, in materia tributaria, nuovamente all'esame delle Sezioni unite*, in *Giur. It.*, 2007, n. 12, pag. 2885.
- TURCHI A., *Ancora contrasti giurisprudenziali in ordine all'impugnabilità del diniego di autotutela*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, n. 5.
- URICCHIO A., *L'obbligo di motivazione negli accertamenti di valore*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1986, I, pag. 753.
- VACCHELLI G., *La difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini verso l'autorità amministrativa*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, a cura di V. E. Orlando, Milano, 1901, pag. 326.
- VATTIMO G., *Addio alla verità*, Roma, 2009.

- VATTIMO G., *Della realtà. Fini della filosofia*, Milano, 2012.
- VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001.
- VIGNOCCHI G., *Gli accertamenti costitutivi nel diritto amministrativo*, 1950.
- VILLATA R., *L'esecuzione delle decisioni del Consiglio di Stato*, Milano, 1971.
- VILLATA R., *Interesse ad agire (diritto processuale amministrativo)*, in *Enc. Giur. Trecc.*, XVII, Roma, 1989.
- VILLATA R. - RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006.
- VIRGA P., *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972.
- VIRGA P., *La tutela giurisdizionale nei confronti della pubblica amministrazione*, Milano, 1982.
- VITTA C., *Nozione degli atti amministrativi e la loro classificazione*, in *Giur. It.*, 1906, IV, pag. 188.
- VOGLINO A., *Atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie e decorrenza dei termini dei termini di ricorso: il caso delle fatture emesse per la tariffa di igiene ambientale*, in *Boll. Trib.*, 2007, pag. 1825.
- VOZZA A., *Il diniego di autotutela può impugnarsi autonomamente solo per eventi sorti dopo la notifica dell'atto impositivo*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2007, fasc. 6, pag. 482.
- ZANOBINI G., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1954.
- ZILLER J., *Il nuovo Trattato europeo*, Bologna, 2007.
- ZOPPINI G., *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, pag. 1003.